

IPSAS 3— ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8 (novelizovaného v prosinci 2003) „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 8.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	IN1-IN20
Cíl.....	1–2
Rozsah působnosti.....	3–6
Definice.....	7–8
Významnost.....	8
Účetní pravidla.....	9–36
Volba účetních pravidel.....	9–15
Konzistence účetních pravidel.....	16
Změny v účetních pravidlech.....	17–23
Provedení změn v účetních pravidlech.....	24–32
Retrospektivní uplatnění.....	27
Omezení retrospektivního uplatnění.....	28–32
Zveřejnění.....	33–36
Změny v účetních odhadech.....	37–45
Zveřejnění.....	44–45
Chyby.....	46–54
Omezení retrospektivního přepočtu.....	48–53
Zveřejnění chyb z minulých období.....	54
Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu.....	55–58
Datum účinnosti.....	59–60
Zrušení IPSAS 3 (z roku 2003).....	61
Dodatek: změny ostatních dokumentů	
Implementační příručka k IPSAS 3	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 8	

IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ je obsažen v odstavcích 1–61. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 3 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, zdůvodněním závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“.

Úvod

IN1. IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ nahrazuje IPSAS 3, „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 3

IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 3 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů IASB a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 3 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 8, „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 8 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 3 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 8. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 3 promítnuty.

Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 3 jsou popsány v níže.

Název standardu

IN5. Název standardu je „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Rozsah působnosti

IN6. Standard zahrnuje kritéria pro volbu účetních pravidel, které byly dříve uvedeny v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, a

IN7. Standard neobsahuje požadavky na vykazování položek ve Výkazu o finanční výkonnosti, které jsou nyní zahrnuty do IPSAS 1.

Definice

IN8. Standard definuje nové termíny: změna účetních odhadů, chyby z minulých období, prospektivní uplatnění, retrospektivní uplatnění a retrospektivní přepočty, neproveditelnost, významnost a poznámky.

IN9. Standard již neobsahuje definice termínů: mimořádné položky, běžná činnost, čistý přebytek/schodek a přebytek/schodek z běžné činnosti, které již nejsou potřebné.

Významnost

IN10. Standard vymezuje, že:

- účetní pravidla uvedená v IPSAS není nutné použít, pokud by dopad tohoto použití byl nevýznamný; a
- účetní závěrka není ve shodě s IPSAS, pokud obsahuje významné chyby.

Čistý přebytek nebo schodek za období

IN11. Standard neobsahuje požadavek na zveřejnění přebytku nebo schodku za období, který byl součástí nahrazovaného IPSAS 3, přičemž nyní je tento požadavek součástí IPSAS 1.

Účetní pravidla

IN12. Standard upravuje hierarchii jednotlivých částí IPSAS a závazné a nepovinné postupy, které se použijí při volbě účetních pravidel používaných pro sestavení účetní závěrky. Nová hierarchie je nyní považována za zásadu, která je uvedena tučným písmem.

IN13. Standard neobsahuje povolené alternativní řešení pro změny účetních pravidel (včetně dobrovolných změn), které bylo součástí nahrazovaného IPSAS 3. Účetní jednotka nyní musí (pokud je to proveditelné) vykazovat změny účetních pravidel retrospektivně.

Chyby

IN14. Standard nerozlišuje mezi zásadními chybami a ostatními významnými chybami.

IN15. Standard neobsahuje povolené alternativní řešení pro opravy chyb, které bylo součástí nahrazovaného IPSAS 3. Účetní jednotka nyní musí (pokud je to proveditelné) vykazovat opravy významných chyb z minulých období retrospektivně, a to v první sadě účetních výkazů schválených ke zveřejnění po jejich zjištění.

Kritéria pro výjimky z požadavků (neproveditelnost)

IN16. V případě neproveditelnosti požaduje standard k začátku běžného období vyčíslení kumulovaných dopadů pro případ:

- použití nového účetního pravidla pro všechny minulé období, nebo

- výskytu chyby ve všech minulých obdobích.

Účetní jednotka upraví srovnávací informace tak, jako kdyby nové účetní pravidlo bylo použito vždy; nebo jako kdyby byla chyba opravena prospektivně, jak nejdříve by to bylo možné.

IN17. Standard obsahuje vodítko pro interpretaci pojmu neproveditelnost.

Zveřejnění

IN18. Standard požaduje detailnější a rozsáhlejší zveřejnění částek úprav provedených v důsledku změn účetních pravidel nebo oprav chyb minulých období, než bylo požadováno předchozí verzí IPSAS.

IN19. Standard spíše požaduje, než doporučuje, zveřejnění:

- nastávající změny účetního pravidla v situaci, kdy účetní jednotka bude muset implementovat nový IPSAS, který již byl zveřejněn, ale dosud nenastala jeho účinnost; a
- známé nebo spolehlivě odhadnutelné informace, které jsou relevantní pro posouzení možných dopadů implementace nového IPSAS na účetní závěrku účetní jednotky v období jeho prvního použití.

Změny ostatních standardů

IN20. Standard obsahuje závazný dodatek změn ostatních IPSAS, který není součástí projektu zkvalitnění IPSAS a byl vyvolán úpravami tohoto IPSAS.

IPSAS 3 — ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ A CHYBY

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria volby a změn účetních pravidel spolu s účetním řešením a zveřejňováním změn účetních pravidel, změn účetních odhadů a oprav chyb. Záměrem tohoto standardu je zvýšení spolehlivosti a relevantnosti účetní závěrky všech účetních jednotek a srovnatelnost těchto účetních závěrek jak mezi jednotlivými obdobími v průběhu času, tak v daném období s účetními závěrkami jiných účetních jednotek.
2. Požadavky na zveřejnění týkající se účetních pravidel, s výjimkou těch, které se týkají změn účetních pravidel, jsou uvedeny v IPSAS 1.

Rozsah působnosti

3. **Tento standard se použije při volbě účetních pravidel a při vykazování změn účetních pravidel, změn účetních odhadů a opravách chyb z minulých období.**
4. Tento standard se nezabývá daňovými dopady oprav chyb z minulých období a retrospektivní úpravy provedené při změnách účetních pravidel, protože to pro řadu účetních jednotek veřejného sektoru není relevantní. Návod jak postupovat při řešení takových daňových dopadů obsahují mezinárodní nebo národní účetní standardy zabývající se daněmi ze zisku.
5. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
6. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané IASB. PVS jsou definovány v IPSAS 1.

Definice

7. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

Účetní pravidla jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.

Akruální báze představuje účetní východiska, podle kterých jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, kdy nastaly (bez ohledu na to, kdy byly peníze nebo jejich ekvivalenty přijaty, či zaplacený). Z uvedeného důvodu jsou transakce a události zobrazeny v účetních knihách a vykážány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují.

Položky vykazované na základě akruálního principu jsou aktiva, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, výnosy a náklady.

Změna účetního odhadu je úprava částky aktiva nebo závazku vedené v účetnictví nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem posouzení současného stavu a očekávaných budoucích užiteků a závazků spojených s aktivem nebo závazkem. Důvodem ke změně účetních odhadů jsou nové informace nebo nový vývoj, přičemž se však nejedná o opravu chyb.

Neproveditelný je požadavek tehdy, když jej účetní jednotka nemůže realizovat i přes veškeré vykonané úsilí. Uplatnit změnu účetního pravidla retrospektivně nebo provést retrospektivní přepočtení za účelem opravy chyby je pro konkrétní minulé období neproveditelné, jestliže:

- (a) dopady retrospektivního uplatnění nebo retrospektivního přepočtu nejsou zjistitelné;
- (b) retrospektivní uplatnění nebo retrospektivní přepočtení vyžaduje domněnky o tom, jaké záměry by mělo vedení v daném období; a
- (c) retrospektivní uplatnění nebo retrospektivní přepočtení vyžaduje podstatné odhady částek a je nemožné objektivně odlišit informace o těchto odhadech, které:
 - (i) prokazovaly okolnosti, které existovaly k datu, kdy byly tyto informace rozpoznány, oceněny a zveřejněny; a
 - (ii) byly k dispozici v okamžiku, kdy byla účetní závěrka za dané období schvalována ke zveřejnění

od ostatních informací.

Významné položky jsou takové, jejichž neuvedení nebo nesprávné uvedení by mohlo jednotlivě nebo souhrnně ovlivnit rozhodnutí nebo úsudky uživatelů přijímané na základě účetní závěrky. Významnost je závislá na podstatě a velikosti opomenuté nebo chybně vykázané položky posuzované v konkrétních podmínkách. Podstata nebo velikost položky, či kombinace obou může být rozhodujícím faktorem.

Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo více předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného využití spolehlivých informací:

- (a) které byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání; a
- (b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a vzaty v úvahu při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek.

Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, omylu nebo chybné interpretace faktů a podvodu.

Prospektivní aplikace změn v účetních pravidlech a uznávání dopadu změn v účetním odhadu, jsou:

- (a) **aplikování nových účetních pravidel na transakce, jiné události a podmínky vyskytující se po datu, ke kterému se pravidla změnila; a**
- (b) **uznání dopadu změn účetních odhadů v současném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.**

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla pro transakce, jiné události a podmínky tak, jako kdyby toto pravidlo bylo aplikováno vždy.

Retrospektivní přepracování je oprava uznatelnosti, ocenění a zveřejnění částek položek účetní závěrky tak, jako kdyby chyba v předchozím období vůbec nevznikla.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu, jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Významnost

8. **Vyhodnocení toho, zda opomenutí nebo nesprávné vykázání položky může mít vliv na rozhodování uživatelů, čímž se může stát významným, vyžaduje posouzení vlastností daných uživatelů. Předpokládá se, že uživatelé mají nezbytné znalosti veřejného sektoru, ekonomických činností a účetnictví a ochotu studovat poskytované informace s nezbytným úsilím. Proto zmiňované posouzení musí brát v úvahu to, jak se dá očekávat, že budou uživatelé s uvedenými vlastnostmi ovlivněni při svém rozhodování.**

Účetní pravidla

Volba účetních pravidel

9. **Jestliže se standard nebo interpretace konkrétně vztahuje na transakci, jinou událost nebo podmínku, pak účetní pravidla vztahující se k dané položce musejí být stanovena na základě daného standardu a s přihlédnutím ke všem relevantním implementačním příručkám vydaným IPSASB k tomuto standardu.**
10. **IPSAS určují účetní pravidla, ke kterým došel IPSASB tak, aby výsledkem byly účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, dalších událostech a podmínkách, k nimž se vztahují. Tato pravidla nemusí být použita tehdy, je-li účinek jejich použití nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvářet nebo ponechat neopravené nevýznamné odchylky od IPSAS za**

- účelem dosažení určitého způsobu vykazání finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.
11. Implementační příručky ke standardům vydané IPSASB netvoří součást těchto standardů, a proto neobsahují požadavky kladené na účetní závěrky.
 12. **V případě absence IPSAS, který by se vztahoval konkrétně k transakci, jiné události nebo podmínce, musí management použít svůj úsudek při tvorbě a použití účetních pravidel, jež zaručí, že dané informace budou:**
 - (a) **relevantní z hlediska přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů; a**
 - (b) **spolehlivé v tom, že účetní závěrky musí:**
 - (i) **zobrazovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;**
 - (ii) **odrážet ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a ne pouze jejich právní formu;**
 - (iii) **být neutrální, tj. bez zaujatosti;**
 - (iv) **být opatrné; a**
 - (v) **být ze všech podstatných hledisek úplné.**
 13. Odstavec 12 vyžaduje vytvoření takových účetních pravidel, které zajišťují, aby účetní závěrka poskytovala informace splňující řadu kvalitativních charakteristik, Dodatek B v IPSAS 1 podává přehled kvalitativních charakteristik účetních závěrek.
 14. **Při hodnocení popsaném v odstavci 12 musí vedení přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost v sestupném pořadí:**
 - (a) **požadavky a návody v IPSAS zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami; a**
 - (b) **definice, kritéria rozpoznání a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů popsané v jiných IPSAS.**
 15. **Při hodnocení popsaném v odstavci 12 může vedení rovněž zvažovat nejnovější rozhodnutí a materiály ostatních tvůrců standardů a rovněž postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, a to v takové míře, která není v rozporu se zdroji uvedenými v odstavci 14. Jedná se například o materiály vydávané IASB zahrnující „Konceptní rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“, IFRS a jejich interpretace vydávané Výborem pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC).**

Konzistence účetních pravidel

16. **Účetní jednotka zvolí a používá na obdobné transakce, ostatní události a podmínky svá účetní pravidla konzistentně, pokud některý standard výslovně nevyžaduje nebo nepřipouští vhodnější klasifikaci položek. Pokud některý standard požaduje nebo připouští takovou klasifikaci, pak je ke každé kategorii vybráno a konzistentně použito nejvhodnější účetní pravidlo.**

Změny v účetních pravidlech

17. **Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:**
- (a) **je vyžadována některým IPSAS; nebo**
 - (b) **povede k účetní závěrce poskytující spolehlivé a relevantnější informace o dopadech transakcí, jiných událostí nebo podmínek na finanční situaci, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky.**
18. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky účetních jednotek za více období, aby rozeznali trendy v jejich finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Proto musí být v průběhu všech období používána stejná účetní pravidla s výjimkou případů, kdy změna účetního pravidla splňuje kritéria odstavce 17.
19. **Změna výchozí báze účetnictví z jedné na druhou je změnou účetních pravidel.**
20. **Změna účetního řešení, vykazování nebo oceňování transakcí, událostí nebo podmínek v rámci dané výchozí báze účetnictví se považuje za změnu účetních pravidel.**
21. **Následující případy nejsou změnami účetních metod:**
- (a) **použití účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly dříve; a**
 - (b) **použití nového účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.**
22. **První přijetí pravidla představujícího přeceňování aktiv v souladu se standardem IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ nebo s relevantním mezinárodním či národním účetním standardem zabývajícím se nehmotnými aktivy, je změnou účetních pravidel, při které se postupuje spíše jako při přecenění v souladu s IPSAS 17 nebo jiným relevantním standardem, než podle tohoto standardu.**

23. Odstavce 24–36 se nevztahují na změny účetních pravidel popsaných v odstavci 22.

Provedení změn v účetních pravidlech

24. **V souladu s odstavcem 28:**

- (a) **účetní jednotka vykáže změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí IPSAS v souladu s přechodnými ustanoveními uvedenými v příslušném standardu, pokud existují; a**
 - (b) **jestliže účetní jednotka změní účetní pravidlo při první aplikaci IPSAS, který neobsahuje specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změní účetní pravidla dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.**
25. Pro účely tohoto IPSAS není dřívější aplikace standardu dobrovolnou změnou účetního pravidla.
26. V případě absence IPSAS, který by se vztahoval ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 15 použít účetní pravidlo převzaté z nejnovějšího rozhodnutí a materiálů ostatních tvůrců standardů a rovněž postupy používané v praxi v soukromém nebo veřejném sektoru, avšak pouze v míře, která je v souladu s odstavcem 14. Jedná se například o materiály vydávané IASB zahrnující „Koncepční rámec pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky“, IFRS a jejich interpretace vydávané Výborem pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC). Jestliže se účetní jednotka rozhodne změnit účetní pravidlo v důsledku změny některého z uvedených materiálů, považuje se taková změna za dobrovolnou změnu účetních pravidel a tak je také vykázána a zveřejněna.

Retrospektivní uplatnění

27. **Pokud je účetní pravidlo podle odstavce 28 použito retrospektivně v souladu s odstavcem 24(a) nebo (b), upraví účetní jednotka počáteční zůstatek každé součásti čistých aktiv/vlastního kapitálu u nejstaršího vykazovaného minulého období a ostatní srovnatelné údaje zveřejněné v jednotlivých vykazovaných obdobích tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo použito vždy.**

Omezení retrospektivního uplatnění

28. **Je-li odstavcem 24(a) nebo (b) vyžadováno retrospektivní použití, musí být změna účetního pravidla provedena retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjištění buď dopadů v konkrétním období, nebo kumulativních dopadů takové změny.**

29. **Je-li neproveditelné stanovit dopady změny účetního pravidla v konkrétním období u srovnávacích informací za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, použije účetní jednotka nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejstaršího období, u kterého je retrospektivní použití proveditelné, což může být i běžné období a dále je třeba provést odpovídající úpravy počátečních zůstatků všech součástí čistých aktiv/vlastního kapitálu v daném období.**
30. **Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, upraví účetní jednotka srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo použito prospektivně od prvního možného data.**
31. Jestliže účetní jednotka použije nové účetní pravidlo retrospektivně, pak použije nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období pokud možno za co nejdelsí období do minulosti. Retrospektivní použití na předchozí období není proveditelné, pokud není proveditelné stanovení kumulativního dopadu na počáteční i konečné stavy Výkazu o finanční situaci za dané období. Částka výsledných úprav vztahující se k obdobím před tím, které je vykazováno v dané účetní závěrce, se provede v počátečním zůstatku jednotlivých částí čistých aktiv/vlastního kapitálu, v nejstarším vykazovaném období. Úpravy se obvykle provádějí proti kumulovaným přebytkům nebo schodkům. Úpravy však mohou být provedeny také proti jiným částem čistých aktiv/vlastního kapitálu (například z důvodu shody s některým z IPSAS). Jakékoliv jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou rovněž upraveny v míře, v jaké je to prakticky proveditelné.
32. Je-li pro účetní jednotku neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, použije účetní jednotka v souladu s odstavcem 30 nové pravidlo prospektivně od počátku nejbližšího možného období. Část kumulativních úprav aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Změna účetních pravidel je povolena i v případě, že je neproveditelné použít pravidlo prospektivně na kterékoliv předchozí období. Odstavce 55–58 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné použít nové účetní pravidlo na jedno nebo několik předchozích období.

Zveřejnění

33. **Pokud by první přijetí IPSAS, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou situace, kdy je neproveditelné určit částku nezbytné úpravy, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:**
 - (a) **název standardu;**

- (b) informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními, jestliže to připadá v úvahu;
- (c) podstatu změny účetního pravidla;
- (d) popis přechodných ustanovení, jestliže to připadá v úvahu;
- (e) přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud to připadá v úvahu;
- (f) u aktuálního období a všech předchozích vykazovaných období, v míře proveditelnosti, částku úprav jednotlivých řádků všech účetních výkazů, kterých se to týká;
- (g) částku úpravy vztahující se k obdobím předcházejícím vykazovaným obdobím a to v míře proveditelnosti; a
- (h) okolnosti, které vedly k neproveditelnosti a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla aplikována, je-li retrospektivní použití pravidla vyžadované odstavcem 24(a) nebo (b) u určitého období neproveditelné nebo je neproveditelné u období před vykazovaným obdobím.

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

34. Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má dopad na aktuální nebo kterékoliv předchozí období, tento dopad se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku nezbytných úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, pak je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:

- (a) podstatu změny účetního pravidla;
- (b) důvody, proč aplikace nového účetního pravidla poskytuje spolehlivé a více relevantní informace;
- (c) částku úprav jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla u běžného období a všech předchozích vykazovaných období;
- (d) částku úprav vztahujících se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu; a
- (e) je-li retrospektivní použití pravidla u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelné, pak okolnosti, které vedly k vzniku takové situace a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla použita.

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

35. **Jestliže účetní jednotka neaplikovala nový IPSAS, který byl vydán, ale dosud není účinný, je účetní jednotka povinna zveřejnit:**
- (a) tuto skutečnost; a
 - (b) **známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace relevantní pro posouzení možného dopadu, který bude mít použití nového standardu na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.**
36. V souladu s odstavcem 35 účetní jednotka bere v úvahu zveřejnění následujících informací:
- (a) název nového IPSAS;
 - (b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;
 - (c) datum, ke kterému je požadováno použití standardu;
 - (d) datum, ke kterému je plánováno první použití standardu nebo; a
 - (e) buď:
 - (i) rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první použití standardu na účetní závěrku účetní jednotky; nebo
 - (ii) jestliže není tento dopad znám nebo ho nelze spolehlivě odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

Změny v účetních odhadech

37. V důsledku nejistot, které jsou součástí poskytování služeb, vedení obchodu nebo ostatních činností, nemůže být řada položek účetních výkazů vyčíslena zcela přesně, ale může být pouze odhadnuta. Odhad vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných a spolehlivých informacích. Například mohou být požadovány odhady:
- (a) daňových výnosů splatných vládě;
 - (b) nedobytných pohledávek z titulu nevybraných daní;
 - (c) zastaralosti vybavení;
 - (d) reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků;
 - (e) doby životnosti odpisovaných aktiv, očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků či využitelného potenciálu představovaných odpisovanými aktivy; a
 - (f) závazků z titulu záruk.
38. Použití kvalifikovaných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

39. Odhady se revidují vždy, když se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací či větších zkušeností. Vzhledem k jejich povaze se revize odhadu nevztahuje na předchozí období a není opravou chyby.
40. Změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou účetního odhadu. Pokud je obtížné rozlišit mezi změnou účetního pravidla a změnou účetního odhadu, považuje se taková změna za změnu účetního odhadu.
41. **Dopad změny účetního odhadu lišící se od změny podle odstavce 42, se zahrne prospektivně do přebytku nebo schodku v:**
- (a) **období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období; nebo**
 - (b) **v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.**
42. **V rozsahu, ve kterém vede změna účetního odhadu ke změně aktiv a závazků nebo se vztahuje k položce čistých aktiv/vlastního kapitálu, musí být vykázána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky čistých aktiv/vlastního kapitálu za období, k němuž se změna vztahuje.**
43. Prospektivní uznání dopadu změny účetního odhadu znamená, že změna se použije na transakce, jiné události a podmínky od data změny odhadu. Změna účetního odhadu se může týkat pouze přebytků nebo schodků za běžné období, nebo přebytků nebo schodků jak za běžného období, tak i za období budoucí. Například změna odhadu částky nedobytných pohledávek se týká pouze přebytků nebo schodků běžného období, a proto je vykázána v běžném období. Avšak změna odhadu doby životnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků či využitelného potenciálu odpisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady jak běžného období, tak i všech následujících období během zbývající doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad změny vztahující se k běžnému období vykázán jako výnos nebo náklad běžného období. Veškeré dopady na budoucí období se vykáží jako výnos nebo náklad těchto budoucích období.

Zveřejnění

44. **Účetní jednotka je povinna zveřejnit povahu a vliv změn účetních odhadů, které mají významný vliv na běžné období nebo je možno předpokládat jejich významný vliv na budoucí období, s výjimkou zveřejnění dopadů na budoucí období v případech, kdy je odhad těchto dopadů neproveditelný.**
45. **Jestliže částka účinku na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.**

Chyby

46. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetních závěrek. Účetní závěrky nejsou ve shodě s IPSAS, pokud obsahují významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určitého způsobu vykazání finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby v běžném období rovněž v tomto období odhalené jsou opraveny ještě před schválením účetní závěrky ke zveřejnění. I významné chyby však nejsou někdy odhaleny dříve než až v následujícím období a tyto chyby z předchozích období se opravují ve srovnávacích údajích vykazovaných v účetní závěrce následujícího období (viz odstavce 47–51).
47. **V souladu s odstavcem 48 je účetní jednotka povinna opravit významné chyby z předchozích období retrospektivně v prvním účetní závěrce schválené ke zveřejnění po okamžiku odhalení chyb, a to prostřednictvím:**
- (a) **přepočtu srovnávacích částek za předchozí vykazovaná období, ve kterých došlo k chybě; nebo**
 - (b) **přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu k prvnímu vykazovanému období, jestliže se chyba objevila před prvním vykazovaným obdobím.**

Omezení retrospektivního přepočtu

48. **Chyba z předchozích období musí být opravena retrospektivním přepočtem s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit dopady na dané období nebo kumulovaný dopad chyby.**
49. **Je-li neproveditelné určit dopady chyby specifické pro dané období na srovnávací informace za jedno nebo několik vykazovaných předchozích období, je účetní jednotka povinna přepočítat počáteční zůstatky aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu za první období, pro které je retrospektivní přepočet proveditelný (což může být i běžné období).**
50. **Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopady chyby na všechna předchozí období, přepočte účetní jednotka srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od prvního možného data.**
51. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena z přebytku nebo schodku za období, ve kterém byla odhalena. Jakékoliv jiné vykázané informace týkající se předchozích období včetně všech historických přehledů finančních dat, jsou přepočteny tak daleko do minulosti, jak je to proveditelné.
52. Je-li neproveditelné stanovit hodnotu chyby (například chyba při použití účetního pravidla) za všechna předchozí období, upraví účetní jednotka

v souladu s odstavcem 50 srovnávací informace prospektivně od prvního možného data. Část kumulativních přepočtů aktiv, závazků a čistých aktiv/vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Odstavce 55–58 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné opravit chybu v jednom nebo několika předchozích obdobích.

53. Opravy chyb se odlišují od změn účetních odhadů. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud se získají další informace. Například přínosy nebo újmy z výsledků podmíněných událostí neznamenají opravu chyby.

Zveřejnění chyb z minulých období

54. **V souladu s odstavcem 47 je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:**

- (a) **podstatu chyby z předchozích období;**
- (b) **u všech předchozích vykazovaných období částku oprav jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a to v míře, v jaké je to proveditelné;**
- (c) **částku opravy na počátku prvního vykazovaného předchozího období; a**
- (d) **okolnosti, které vedly k existenci neproveditelnosti, je-li retrospektivní přepočet u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelný, a popis, jak a odkdy byla chyba opravena.**

V účetní závěrce následných období se nemusí uvedené informace opakovaně zveřejňovat.

Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu

55. Za určitých okolností je neproveditelné upravit srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období shromažďovány způsobem, který umožňuje retrospektivní použití nového účetního pravidla (včetně prospektivního použití na předchozí období podle odstavců 56–58) nebo přepočet oprav v případě chyb z předchozích období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.
56. Často je třeba při použití účetních pravidel provádět odhady prvků účetní závěrky vykázané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je neodmyslitelně subjektivní a odhady mohou být zpracovány až po rozvahovém datu. Tvorba odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo

zpracování přepočtu při opravě chyb z předchozích období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k předchozím obdobím však zůstává stejný jako u odhadů prováděných u běžného období. Odhad by měl odrážet okolnosti, které existovaly v době, kdy se objevila předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.

57. Retrospektivní aplikace nového účetního pravidla nebo oprava chyb z předchozích období proto vyžaduje rozlišovat informace, které:
- prokazují okolnosti, které existovaly k datu transakce, jiné události nebo podmínky, a
 - měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována ke zveřejnění

od ostatních informací. U některých typů odhadů (například odhad reálné hodnoty nezaložený na zjiitelné ceně nebo zjiitelném vstupu) je neproveditelné rozlišit tyto typy informací. Pokud by retrospektivní použití nebo retrospektivní přepočet vyžadoval podstatný odhad, u kterého je nemožné rozlišit uvedené dva typy informací, je neproveditelné použít nové účetní pravidlo nebo opravu chyb z předchozího období retrospektivně.

58. Zpětný pohled se nepoužívá při použití nového účetního pravidla nebo při opravě částek z důvodu chyb z předchozích období podle úsudku o tom, jaké záměry by mělo vedení v předchozím období nebo podle odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže účetní jednotka například opraví chybu z předchozích období reklasifikováním vládní budovy na investice do nemovitosti (budova byla před tím chybně klasifikována jako pozemky, budovy a zařízení), pak nemění východiska pro klasifikaci budovy za dané období skutečnost, že vedení později rozhodlo užívat budovu jako kanceláře pro vlastní potřebu. Jestliže účetní jednotka opraví chybu z předchozích období ve výpočtu svých závazků představujících rezervy na likvidaci následků provozování vládní činnosti v souladu s IPSAS 19, „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“, nebere v úvahu informace o neobvykle velké ropné skvrně ze zásobovací lodi námořnictva, která se vyskytla v následujícím období, protože se o ní dozvěděla až po schválení účetní uzávěrky za předchozí období ke zveřejnění. Skutečnost, že při změnách srovnávacích informací vykazovaných za předchozí období, jsou často nezbytné podstatné odhady, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

Datum účinnosti

59. **Tento standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud použije účetní jednotka tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**

60. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 3 (z roku 2000)

61. Tento standard nahrazuje IPSAS 3 „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ vydaný v roce 2000.

Dodatek

Změny ostatních dokumentů

Změny obsažené v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrky začínající 1. lednem 2008. Pokud použije účetní jednotka tento standard pro účetní závěrku za dřívější období, pak se pro toto období použijí i tyto změny.

A1. IPSAS 2 „Výkaz peněžních toků“ se mění takto:

Odstavce 40 a 41 týkající se mimořádných položek se ruší.

Dodatek IPSAS 2, který ilustroval Výkaz peněžních toků účetní jednotky, se upravuje tak, aby z něj byly vypuštěny mimořádné položky. Revidovaný dodatek je uveden níže.

Přímá metoda sestavení Výkazu peněžních toků (odstavec 27(a))

Poznámky k Výkazu peněžních toků

Rozpis čistých peněžních toků z hlavní činnosti na přebytek/(schodek)

(v tisících peněžní jednotky)	20X2	20X1
Přebytek/(schodek) z hlavní činnosti	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Amortizace	X	X
Zvýšení opravných položek k nedobytným pohledávkám	X	X
Zvýšení závazků	X	X
Zvýšení půjček	X	X
Přírůstek rezerv na osobní náklady	X	X
(Přínosy)/újm y z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újm y z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních krátkodobých aktiv	(X)	(X)
Zvýšení investic z titulu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čistý peněžní tok z hlavní činnosti	X	X

Nepřímá metoda sestavení Výkazu peněžních toků (odstavec 27(b))

Účetní jednotka veřejného sektoru – Konsolidovaný výkaz o peněžních tocích k 31. prosinci 20X2

(v tisících peněžní jednotky)	20X2	20X1
PENĚŽNÍ TOKY Z HLAVNÍ ČINNOSTI		
Přebytek/(schodek)	X	X
Nepeněžní pohyby		
Odpisy	X	X
Amortizace	X	X
Zvýšení opravných položek k nedobytným pohledávkám	X	X
Zvýšení závazků	X	X
Zvýšení půjček	X	X
Přírůstek rezerv na osobní náklady	X	X
(Přínosy)/újmy z prodeje pozemků, budov a zařízení	(X)	(X)
(Přínosy)/újmy z prodeje investic	(X)	(X)
Zvýšení ostatních krátkodobých aktiv	(X)	(X)
Zvýšení investic z titulu přecenění	(X)	(X)
Zvýšení pohledávek	(X)	(X)
Čistý peněžní tok z hlavní činnosti	X	X

A2. IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ se mění následujícím způsobem.

Definice účetních pravidel uvedená v odstavci 8 se mění takto:

Účetní pravidla jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy používané účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.

Odstavec 57 se mění takto:

57. V případě, že jsou položky výnosů nebo nákladů významné, požaduje IPSAS 1 oddělené zveřejnění takových položek. IPSAS 1 uvádí řadu příkladů takových položek, včetně odpisů zásob; budov, pozemků a zařízení; rezerv na restrukturalizaci, vyřazení budov, pozemků a

zařízení; privatizaci a ostatní vyřazení dlouhodobých investic; ukončování činností; vypořádání sporů; a rušení rezerv. Smyslem doporučení obsaženého v odstavci 56 není měnit klasifikaci jakékoliv z uvedených položek nebo měnit jejich ocenění. Smyslem doporučení obsaženého v tomto odstavci je změna úrovně, od jaké je vyhodnocována významnost těchto položek při jejich zveřejňování z úrovně účetní jednotky na úroveň segmentu.

Odstavce 69 a 70 se mění takto:

69. Změny účetních pravidel provedené účetní jednotkou se řídí IPSAS 3. IPSAS 3 požaduje, aby se takové změny účetních pravidel prováděly buď jako důsledek IPSAS nebo v případech, kdy to vede ke spolehlivým a relevantnějším informacím o transakcích, jiných událostech a podmínkách poskytovaným účetní závěrkou.
70. Změny účetních pravidel provedené na úrovni účetní jednotky, které ovlivňují informace o segmentu, se provádí v souladu s IPSAS 1. Pokud nestanoví nový IPSAS jinak, pak IPSAS 3 požaduje, aby:
 - (a) změny účetních pravidel byly prováděny retrospektivně, a aby minulá období byla přepočtena, pokud to není neproveditelné, čímž se vyčíslí buď kumulovaný dopad změny, nebo dopad změny na konkrétní období;
 - (b) pokud je retrospektivní uplatnění neproveditelné ve všech zveřejňovaných obdobích, pak se nové účetní pravidlo uplatní retrospektivně od nejstaršího účetního období, ve kterém je to možné; a
 - (c) pokud je neproveditelné zjistit kumulovaný efekt použití nového účetního pravidla k počátku běžného období, pak se pravidlo použije prospektivně od nejdřívějšího možného data.

Následující změny byly provedeny z důvodu zrušení mimořádných položek:

- (a) v odstavci 27 v definici výnosů segmentu se ruší bod (a);
 - (b) v odstavci 27 v definici nákladů segmentů se ruší bod (a);
 - (c) v Dodatku 1 se ruší druhý odstavec odzadu.
- A3. V IPSAS 19, „Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky“ se ruší odstavec 111.
 - A4. V IPSAS použitelných od 1. ledna 2008 se mění odkaz na předchozí verzi IPSAS 3, „Čistý přebytek nebo schodek za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“ na IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Implementační příručka

Tato implementační příručka doprovází IPSAS 3, není však jeho součástí.

Příklad 1 – retrospektivní přepoččet chyb

- 1.1. V průběhu roku 20X2 zjistila účetní jednotka, že daňové výnosy nebyly vykázány správně. Daně z příjmu ve výši MJ¹ 6 500, které měly být vykázány v roce 20X1, byly v roce 20X1 nesprávně vynechány a vykázány jako výnos až v roce 20X2.
- 1.2. Účetní záznamy dané účetní jednotky za rok 20X2 vykazují výnosy z daní ve výši MJ 60 000 (včetně daní ve výši MJ 6 500, které měly být vykázány již v počátečních zůstatcích) a náklady ve výši MJ 86 500.
- 1.3. V roce 20X1 účetní jednotka vykázala:

	MJ
Daňové výnosy	34 000
Poplatky uživatelů	3 000
Ostatní provozní výnosy	<u>30 000</u>
Výnosy celkem	67 000
Náklady	<u>(60 000)</u>
Přebytek	<u><u>7 000</u></u>

- 1.4. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 27 000.
- 1.5. Účetní jednotka neměla žádné další náklady nebo výnosy.
- 1.6. Účetní jednotka vykazovala po celou dobu MJ 5 000 základního kapitálu a kromě kumulovaného přebytku již nevykazovala žádné další části čistých aktiv/vlastního kapitálu.

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o finanční výkonnosti

	(přepočtený)	
	20X2	20X1
	MJ	MJ
Daňové výnosy	53 500	40 500
Poplatky uživatelů	4 000	3 000
Ostatní provozní výnosy	<u>40 000</u>	<u>30 000</u>
Výnosy celkem	97 500	73 500
Náklady	<u>(86 500)</u>	<u>(60 000)</u>
Přebytek	<u><u>11 000</u></u>	<u><u>13 500</u></u>

¹ V tomto příkladu budou částky denominovány ve fiktivní „měnové jednotce“ (MJ).

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o změnách vlastního kapitálu

	Vložený kapitál	Kumulované přebytky	Celkem
	MJ	MJ	MJ
Zůstatek k 31. prosinci 20X0	5 000	20 000	15 000
Přepočtený přebytek za rok 20X1	-	13 500	13 500
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	5 000	33 500	38 500
Přebytek za rok 20X2	-	11 000	11 000
Zůstatek za rok 20X2	5 000	44 500	49 500

Výňatek z poznámek

1. Daňové výnosy ve výši MJ 6 500 byly nesprávně vynechány z účetní závěrky za rok 20X1. Účetní závěrka za rok 20X1 byla z důvodu opravy této chyby přepočtena. Dopad přepočtu této účetní závěrky je uveden níže. Rok 20X2 touto skutečností nebyl nijak ovlivněn.

	Dopad na rok 20X1
	MJ
Zvýšení výnosů	6 500
Zvýšení přebytku	6 500
Zvýšení pohledávek	6 500
Zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu	6 500

Příklad 2 – změna účetních pravidel s retrospektivním uplatněním

- 2.1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo upravující způsob řešení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořízení vodní elektrárny, jejíž výstavba probíhá. V minulých obdobích účetní jednotka tyto náklady aktivovala. Nyní se účetní jednotka rozhodla tyto náklady raději zahrnovat do nákladů, než je aktivovat. Vedení je přesvědčeno, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu řešení finančních nákladů a je konzistentní s obvyklou oborovou praxí, čímž činí účetní závěrku dané účetní jednotky srovnatelnější.
- 2.2. Účetní jednotka aktivovala v průběhu roku 20X1 výpůjční náklady ve výši MJ 2 600 a v obdobích před rokem 20X1 částku MJ 5 200. Veškeré výpůjční náklady, které se vyskytly v předchozích letech a souvisely s pořízením elektrárny, byly aktivovány.

2.3. Účetní záznamy za rok 20X2 vykazují přebytek před úročením ve výši MJ 30 000; a úrokové náklady ve výši MJ 3 000 (které se vztahují k roku 20X2).

2.4. Účetní jednotka nevykazuje žádné odpisy elektrárny, protože není dosud používána.

2.5. V roce 20X1 vykázala účetní jednotka:

	MJ
Přebytek před úročením	18 000
Úrokový náklad	–
Přebytek	<u>18 000</u>

2.6. V roce 20X1 činil počáteční zůstatek kumulovaného přebytku MJ 20 000 a konečný zůstatek kumulovaného přebytku byl MJ 38 000.

2.7. Účetní jednotka měla po celou dobu vložený kapitál ve výši MJ 10 000 a nevykazovala kromě přebytku žádné jiné složky čistých aktiv/vlastního kapitálu.

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o finanční výkonnosti

	(přepočtený)	
	20X2	20X1
	MJ	MJ
Přebytek před úroky	30 000	18 000
Úrokový náklad	(3 000)	(2 600)
Přebytek	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

Účetní jednotka veřejného sektoru – Výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu

	(přepočtené)		
	Kumulované		
	Vložený kapitál	přebytky	Celkem
	MJ	MJ	MJ
Původně vykázáný zůstatek k 31. prosinci 20X0	10 000	20 000	30 000
Změna účetního pravidla týkající se aktivace úroků (pozn. 1)	-	(5 200)	(5 200)
Přepočtený zůstatek k 31. prosinci 20X0	10 000	14 800	24 800
Přepočtený přebytek za rok 20X1	-	15 400	15 400
Zůstatek k 31. prosinci 20X1	10 000	30 200	40 200
Přebytek za rok 20X2	-	27 000	27 000
Konečné zůstatky k 31. prosinci 20X2	<u>10 000</u>	<u>57 200</u>	<u>67 200</u>

Výňatek z poznámek

1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo upravující způsob řešení výpůjčních nákladů, které jsou přímo přiřaditelné pořízení vodní elektrárny. V minulých obdobích účetní jednotka tyto náklady aktivovala. Nyní se tyto náklady zahrnuvat přímo do nákladů v okamžiku, jejich vzniku. Vedení je přesvědčeno, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu řešení finančních nákladů a je konzistentní s obvyklou oborovou praxí, čímž činí účetní závěrku dané účetní jednotky srovnatelnější. Tato změna účetního pravidla byla vykázána retrospektivně a srovnávací údaje za rok 20X1 byly přepočteny. Dopad změn na rok 20X1 je uveden v následující tabulce. Počáteční zůstatek kumulovaných přebytků za rok 20X1 byl snížen o MJ 5 200, což je úprava připadající na období před rokem 20X1.

<i>Dopady na rok 20X1</i>	MJ
Zvýšení úrokových nákladů	(2 600)
Snížení přebytku	(2 600)
<i>Dopady na období před rokem 20X1</i>	
Snížení přebytku	(5 200)
Snížení hodnoty aktiv ve výstavbě a kumulovaného přebytku	(7 800)

Příklad 3 – prospektivní uplatnění změny účetních pravidel v případě, že je retrospektivní použití neproveditelné

- 3.1. V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka své účetní pravidlo pro odepisování budov, pozemků a zařízení tak, aby plně respektovalo komponentní přístup, přičemž zároveň přešla na přeceňovací model.
- 3.2. V letech před rokem 20X2 nebyla operativní evidence aktiv tak detailní, aby to umožňovalo plně komponentní přístup. Ke konci roku 20X1 se vedení rozhodlo provést technickou revizi, která poskytla informace o existujících komponentech a jejich reálných hodnotách, dobách životnosti, odhadovaných zbytkových hodnotách a odpisovatelných částkách k počátku roku 20X2. Revize však neposkytla dostatečně průkazné informace pro spolehlivé odhady pořizovacích cen těchto komponent, které dříve nebyly evidovány samostatně a záznamy existující před technickou revizí neumožňují takovou informaci rekonstruovat.
- 3.3. Vedení zvažovalo jako vykázat každý ze dvou aspektů účetních změn. Došlo k závěru, že není proveditelné vykázat přechod na plně komponentní vykazování retrospektivně a rozhodlo se vykazovat tuto změnu prospektivně od nejstaršího možného období, kterým je začátek roku 20X2. Rovněž přechod z modelu pořizovacích nákladů na přeceňovací model je nutno vykázat prospektivně. Z uvedených důvodů došlo vedení k závěru, že účetní jednotka uplatní nová účetní pravidla od počátku roku 20X2.

3.4. Doplnující informace:

	MJ
Pozemky, budovy a zařízení	
Pořizovací náklady	25 000
Odpisy	<u>(14 000)</u>
Zůstatková hodnota	<u>11 000</u>
Prospektivní odpisový náklad za rok 20X2 (na původní úrovni)	1 500
Vybrané dopady technické revize	
Ocenění	17 000
Odhadovaná zbytková hodnota	3 000
Průměrná zbývající životnost aktiv (v letech)	7
Odpisový náklad existujících pozemků, budov a zařízení za rok 20X2 (na nové úrovni)	2 000

Výňatek z poznámek

1. Od začátku roku 20X2 změnila účetní jednotka svá účetní pravidla týkající se odepisování pozemků, budov a zařízení tak, aby byla plně ve shodě s komponentním přístupem a současně přešla na přeceňovací model. Vedení zastává názor, že nová pravidla poskytují spolehlivější a relevantnější informace, protože zacházejí přesněji s komponenty pozemků, budov a zařízení a jsou založeny na nejnovějších údajích. Nová pravidla byla uplatněna prospektivně od počátku roku 20X2, protože bylo neproveditelné odhadnout dopady uplatnění pravidel jak retrospektivně, tak prospektivně k jakémukoliv dřívějšímu datu. Z uvedeného důvodu nemá uplatnění nových pravidel žádný dopad na minulá období. Dopad na běžné období představuje zvýšení účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení k začátku roku o MJ 6 000; vznik fondu z přecenění k začátku období ve výši MJ 6 000 a zvýšení nákladů na odpisy o MJ 500.

Zdůvodnění závěrů

Toto zdůvodnění závěrů doprovází IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na akruální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS. Srovnání s IAS 8 se týká pouze verze IAS 8 z prosince 2003.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 IAS¹, jako součásti svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 3 vydaný v lednu 2000 vycházel z IAS 8 (novelizovaného v roce 1993) „Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel“, který byl opětovně vydán v prosinci 2003 jako IAS 8 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl PSC², zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby

¹ IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

² Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 8 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonenti *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese www.iasb.org).
- BC6. IPSAS 3 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 8

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 3 a IAS 8 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 8 byly do IPSAS 3 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 3 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 8. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz o finanční situaci, kumulovaný přebytek nebo schodek a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 3. Ekvivalentní termíny v IAS 8 jsou výkaz o úplném výsledku, rozvaha, nerozdělené zisky a vlastní kapitál.
- IPSAS 3 nepoužívá termín výsledek, který je v IAS 8 použit v širším významu než termín výnosy.
- IPSAS 3 obsahuje ve srovnání s IAS 8 (viz odstavec 7) odlišnou skupinu definic odborných termínů.
- IPSAS 3 má podobnou hierarchii jako IAS 8 s výjimkou toho, že IPSASB nemá koncepční rámec.
- IPSAS 3 nepožaduje zveřejnění úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. IAS 8 požaduje pouze zveřejnění částky úprav základního a zředěného ukazatele zisku na akcii.