

IFRS do kapsy 2015



Předmluva

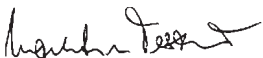
V Praze dne 25. září 2015

Vážení čtenáři,

předkládáme Vám aktualizované vydání publikace, která přináší klíčové informace z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Vychází z anglického originálu brožury „IFRSs in Your Pocket 2015“ vydané londýnskou kanceláří Deloitte v červnu 2015. Obsah, který této publikaci přinesl celosvětovou oblibu, zůstává stejný jako v předešlých vydáních – základní informace o struktuře a činnosti rady IASB, analýza používání IFRS ve světě, přehledy všech platných standardů a interpretací. České vydání je navíc doplněno o popis základních rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou.

Naše publikace si klade za cíl přiblížit standardy IFRS čtenářům, kteří se s touto oblastí setkávají poprvé, a zároveň poskytnout přehled aktuálního obsahu všech standardů a interpretací ostatním uživatelům. Věříme, že naši příručku uvítáte a oceníte jako rychlého pomocníka při orientaci v labyrintu IFRS.

Společnost Deloitte si je vědoma toho, že význam IFRS nebývale roste, a proto věnuje této problematice velkou pozornost a péči. Za celý tým, který pro Vás tuto příručku připravil, a za společnost Deloitte Vám přeji příjemnou práci jak s touto příručkou, tak s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.



Martin Tesař

Vedoucí partner auditu
Deloitte Česká republika

Obsah

	Strana
Zkratky použité v této publikaci	5
Internetové stránky IAS PLUS	7
Publikace společnosti Deloitte o IFRS	9
Elektronické výukové materiály o IFRS	11
Zaregistrujte se pro zasílání našich IFRS zpravodajů	12
Struktura rady IASB	14
Možnosti získání materiálů a publikací rady IASB	19
Používání IFRS ve světě	20
Dodržování IFRS v Evropě	21
IFRS v České republice	26
Novelizované a nové standardy a interpretace	28
Přehled aktuálních standardů a interpretací a srovnání s českou účetní legislativou	30
Seznam interpretací	157
Internetové adresy	159
Kontakty	160

Zkratky použité v této publikaci

ČÚL	Česká účetní legislativa
EFRAG	Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group)
EHP (EEA)	Evropský hospodářský prostor (European Economic Area) (28 členských zemí EU + 3 nečlenské země)
ESMA	Evropský úřad pro evropské cenné papíry a trhy (European Securities and Market Authority)
EU	Evropská unie (28 zemí)
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board, USA)
FEE	Federace evropských účetních (Federation of European Accountants)
GAAP	Obecně uznávané účetní postupy (Generally Accepted Accounting Principle(s))
IAS(s)	Mezinárodní účetní standard(y) (International Accounting Standard(s))
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee); předchůdce IASB
IASCF	Nadace IFRS (IFRS Foundation); předchůdce IFRSF
IFRIC	Výbor pro IFRS interpretace a interpretace vydané Výborem (IFRS Interpretations Committee); dříve Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví rady IASB
IFRS(s)	Mezinárodní standard(y) účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standard(s)) v užším pojetí pouze standard(y) IFRS, v širším pojetí všechny standardy IAS, IFRS, interpretace SIC a IFRIC
IFRSF	Nadace IFRS (IFRS Foundation), mateřský orgán IASB

IOSCO	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organisation of Securities Commissions)
SAC	Poradní výbor pro IFRS (Standards Advisory Council); dříve Poradní výbor pro standardy, poradce rady IASB
SEC	Komise pro cenné papíry (Securities and Exchange Commission, USA)
SIC	Stálý interpretační výbor Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASC) a interpretace vydané tímto výborem (Standing Interpretations Committee of the IASC, and interpretations issued by that committee)
SME	Malé a střední podniky (Small and medium-sized entities)

Internetové stránky IAS Plus

The screenshot shows the Deloitte IAS Plus website. The header includes the Deloitte logo and 'IAS Plus' branding. Below the header is a navigation menu with links like Home, News, Publications, Meetings, Standards, Projects, Jurisdictions, and Resources. The main content area is titled 'The #1 website for global accounting news' and includes sections for 'Latest news', 'Latest publications', and 'Latest meetings'. A featured article from IFAC is highlighted, along with a 'Study of the CFA Institute on the influence of ESG disclosures on investment decisions'. A sidebar on the right lists 'Important dates' with various webcasts and conferences.

Internetové stránky společnosti Deloitte (www.iasplus.com) jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů aktuálních informací o globálním účetním výkaznictví na webu. Představují centrální archiv informací o mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) a o aktivitách Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Stránky, které jsou dostupné i v němčině, obsahují portály upravené na míru pro Velkou Británii a Spojené státy se zaměřením na místní obecně uznávané účetní standardy a požadavky na výkaznictví firem, specifické pro konkrétní jurisdikce. Do budoucna jsou plánovány další portály.

IAS Plus obsahuje:

- aktuality z oblasti globálního vývoje účetního výkaznictví, prezentované intuitivně se souvisejícími novinkami, publikacemi, událostmi a dalšími informacemi,
- souhrnné přehledy všech standardů, interpretací a projektů s úplnou historií vývoje a jednání subjektů utvářejících standardy, včetně souvisejících novinek a publikací,
- bohaté informace o konkrétních jurisdikcích, včetně pozadí a požadavků na finanční výkaznictví, odkazy na zdroje specifické pro danou zemi, související novinky a publikace a obsažnou historii přijetí IFRS ve světě,
- podrobnou personalizaci stránek, která je dostupná díky výběru určitých témat, jež vás zajímají, a zobrazení upraveného vzhledu stránek,
- specializované zdroje pro výzkum a vzdělávání, udržitelnost a integrované výkaznictví, vývoj účetnictví v Evropě, globální finanční krizi, XBRL či islámské účetnictví,

- zvýraznění důležitých dat nadcházejících jednání, termínů a dalších akcí na všech stránkách,
- knihovnu publikací souvisejících s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), které je možné stáhnout nebo objednat – včetně našeho oblíbeného zpravodaje IFRS in Focus a dalších publikací,
- vzorovou účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS a související dotazníky, včetně řady dostupných verzí upravených pro konkrétní jurisdikce,
- rozsáhlou elektronickou knihovnu s globálními zdroji týkajícími se IFRS i zdroji specifickými pro jurisdikci,
- odbornou analýzu a komentář odvětvových odborníků společnosti Deloitte, včetně webového vysílání, podcastů a rozhovorů i dalších analýz renomovaného finančního novináře Roberta Bruce,
- elektronickou výukovou pomůcku s moduly pro většinu standardů IAS a IFRS,
- rozšířenou vyhledávací funkci umožňující snadný přístup k zajímavým tématům pomocí tagů, kategorií nebo volného textového vyhledávání s intuitivní prezentací výsledků vyhledávání podle kategorií s možností dalšího filtrování,
- dopisy společnosti Deloitte s připomínkami adresovanými radě IASB a radě dalších orgánů,
- volný přístup k informacím pomocí webu, mobilních zařízení, RSS, Twitteru a dalších možností.

Publikace společnosti Deloitte o IFRS

Odkazy na řadu publikací společnosti Deloitte týkajících se Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) najdete na adrese www.iasplus.com/pubs. Materiály jsou v anglickém jazyce a můžete si je stáhnout zdarma.

Předkládáme Vám alespoň několik příkladů:

<i>IFRS in Focus Newsletter</i> <i>IIFRS Project Insights</i> <i>IFRS Industry Insights</i> <i>IFRS on Point</i> <i>A closer look</i>	Zpravodaje, v kterých podrobně informujeme o důležitých novinkách a návrzích a dalších významných událostech v oblasti IFRS. Bezplatné zasílání je možno zajistit na internetových stránkách IAS Plus.
<i>e-Learning, elektronická pomůcka k seznámení s IFRS</i>	Na adrese www.iasplus.com jsou zdarma k dispozici studijní materiály o IFRS, samostatný modul pro jednotlivé standardy IAS a IFRS spolu s Koncepčním rámcem i testy.
<i>Vzorová účetní závěrka podle IFRS</i>	Vzorová účetní závěrka ilustrující požadavky IFRS na sestavování a zveřejňování.
<i>Kontrolní dotazník pro zajištění souladu s IFRS a sestavování a zveřejňování účetní závěrky (Compliance, Presentation and Disclosure Checklist)</i>	Dotazník shrnuje požadavky všech standardů a interpretací na vykazování a oceňování.
<i>Základní rozdíly mezi standardy IFRS a místními účetními zásadami (GAAP)</i>	Austrálie, Kanada, Čína, Dánsko, Indie, Německo, Nový Zéland, Singapur, Spojené státy a další.
<i>IFRS do kapsy</i>	Brožura v angličtině a její překlady do jiných jazyků.
<i>IFRS pro malé a střední podniky do kapsy</i>	Brožura v angličtině a její překlady do jiných jazyků.

<i>První použití IFRS: průvodce standardem IFRS 1</i>	Druhé vydání (listopad 2009) publikace určené pro prvoživatele IFRS. Obsahuje řadu praktických příkladů a doporučení.
<i>Úhrady vázané na akcie - pokyny k aplikaci standardu IFRS 2</i>	Pokyny k používání standardu IFRS 2 ve vztahu k řadě běžných transakcí spojených s úhradami vázanými na akcie.
<i>Podnikové kombinace a změny ve vlastnických podílech – pokyny k aplikaci novelizovaných standardů IFRS 3 a IAS 27</i>	Účtování podnikových kombinací dle nového IFRS 3 (novelizovaného v roce 2008) a související požadavky novelizovaného IAS 27.
<i>Aktiva držaná k prodeji a ukončené činnosti – pokyny k aplikaci standardu IFRS 5</i>	Podrobný přehled a vysvětlení požadavků standardu včetně příkladů.
<i>Mezitimní výkaznictví: průvodce standardem IAS 34</i>	Součástí je vzorová účetní závěrka za mezitimní období a kontrolní dotazník týkající se souladu se standardem IAS 34.
<i>IFRIC 12 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb</i>	Průvodce do kapsy - názorná pomůcka pro IFRIC 12
<i>i GAAP 2015</i>	Tato publikace představuje komplexního průvodce pro účetní jednotky, které účtují podle IFRS nebo v blízké budoucnosti zvažují přechod na IFRS. Tato publikace není bezplatná a lze ji objednat na stránkách iasplus.com

Na internetových stránkách www.deloitte.cz naleznete Účetní zprávy vydávané českou kancelář Deloitte (v češtině i angličtině), vzorovou účetní závěrku sestavenou podle IFRS (v českém jazyce), informace o veřejných seminářích a další informace související s IFRS.

Elektronické výukové materiály o IFRS společnosti Deloitte



Společnost Deloitte umožňuje, zdarma a ve veřejném zájmu, přístup ke svým výukovým materiálům týkajícím se IFRS v elektronické podobě. Výukové moduly jsou k dispozici pro jednotlivé standardy IAS a IFRS. Tyto moduly jsou pravidelně aktualizovány.

Každý z modulů vyžaduje stažení komprimovaného souboru o velikosti 4 až 6 MB a rozbalení příložených souborů do adresáře na vašem počítači.

Před stažením komprimovaného souboru budete požádáni o přečtení a potvrzení podmínek souvisejících s odpovědností za obsah souboru a jeho používání. Elektronické výukové moduly mohou být osobami zaregistrovanými na příslušných internetových stránkách používány a rozšiřovány volně, zakázáno je však jejich upravování. Dodržena musejí být též autorská práva společnosti Deloitte vztahující se k uvedenému materiálu.

Máte-li zájem o stažení souboru, otevřete si stránky na adrese www.iasplus.com a klikněte na ikonu žárovky na domovské stránce.

Zaregistrujte se k zasílání našich IFRS zpravodajů

Zpravodaje vycházející v češtině i angličtině:

Účetní zpravodaj

Česká kancelář Deloitte vydává *Účetní zpravodaj*, který přináší novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP v kontextu potřeb společností v České republice. Zpravodaj vychází v češtině a angličtině. Od února 2013 je Účetní zpravodaj součástí měsíčníku s názvem dReport.

Elektronická verze *Účetního zpravodaje* je k dispozici na internetových stránkách www.deloitte.cz, kde je možné si objednat její bezplatné zasílání elektronickou poštou.

Zpravodaje vycházející pouze v angličtině:

IFRS in Focus Newsletter

- vychází u příležitosti vydání nových či revidovaných standardů a interpretací, zveřejněných návrhů a diskusních materiálů, včetně souhrnu dokumentů a úvah o zásadních úpravách nebo návrzích.

A closer look

- detailní analýza konkrétních aspektů klíčových projektů a dalšího vývoje činností rady IASB se zaměřením na témata, která jsou v popředí zájmu u řady účetních jednotek.

IFRS Project Insights

- rychlý přehled hlavních projektů IASB se shrnutím současného stavu, klíčových rozhodnutí a návrhů, klíčových aspektů, které by měly účetní jednotky zvážit vzhledem ke stavu projektu, a další kroky v rámci projektu

IFRS Industry Insights

- tyto stručné informativní publikace poskytují přehled o potenciálních dopadech nejnovějších zveřejněných standardů v příslušných odvětvích se zaměřením na klíčové praktické dopady, které je třeba vzít v úvahu

IFRS on Point

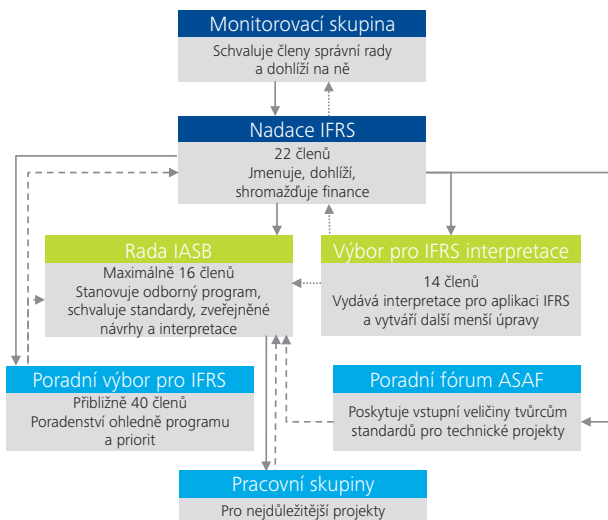
- upozorňuje na zásadní vývoj v účetním výkaznictví v daném měsíci

Elektronická vydání našich publikací zaměřených na IFRS najdete na stránkách www.iasplus.com/pubs

Naše webové stránky IAS Plus návštěvníkům umožňují zaregistrovat se k odběru různých publikací a dostávat emailem informace o vydání nových čísel. Navštivte stránky www.iasplus.com a zvolte možnost „přihlásit se nebo registrovat se“ v horní části obrazovky.

Aktuální informace o nejnovějších publikacích a vývoji účetního výkaznictví obecně můžete dostávat také pomocí RSS (odkazy jsou dostupné na www.iasplus.com) a Twitteru (twitter.com/iasplus).

Struktura rady IASB



- Jmenuje
- Podřízena
- Radí

Monitorovací skupina

Prvořadým cílem Monitorovací skupiny je poskytovat mechanismus pro oficiální spolupráci mezi orgány na kapitálových trzích odpovědnými za formu a obsah účetního výkaznictví a Nadací IFRS (IFRSF). Veřejnou odpovědnost Nadace IFRS konkrétně zajišťuje prostřednictvím formálního vztahu podřízenosti mezi členy správní rady Nadace IFRS a Monitorovací skupinou.

K povinnostem Monitorovací skupiny patří:

- zapojení do procesu jmenování členů správní rady a schvalování jejich jmenování v souladu s postupy vymezenými ve stanovách IFRSF,
- kontrola dostatečnosti a přiměřenosti ujednání členů správní rady pro financování IASB,

- kontrola dohledu členů správní rady nad procesem tvorby standardů radou IASB, zejména s ohledem na ujednání o pracovních postupech,
- jednání se členy správní rady ohledně odpovědností, zejména ve vztahu k vývoji regulatorních a právních požadavků a pravidel a postupů, které se týkají dohledu Nadace IFRS, vůči IASB,
- předkládání záležitostí, které jsou v zájmu široké veřejnosti a souvisejí s finančním výkaznictvím, radě IASB prostřednictvím Nadace IFRS.

Monitorovací skupinu v současnosti tvoří zástupci Výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) pro rozvíjející se trhy, Evropské komise, Japonské agentury pro finanční služby (JFSA), americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), brazilské Komise pro cenné papíry (CVM) a korejské Komise pro finanční služby (FSC). Pozorovatelem Monitorovací skupiny bez hlasovacích práv je Basilejský výbor pro bankovní dohled.

Nadace IFRS

Složení: 22 členů správní rady, z toho jeden předseda a jeden až dva místopředsedové. Členové správní rady jsou jmenováni na období tří let, mohou být jednou znovuzvoleni. Bez ohledu na předchozí členství může být člen správní rady jmenován předsedou nebo místopředsedou na období tří let, znovuzvolen může být jednou za předpokladu, že celková doba jeho působení na pozici člena správní rady nepřesáhne devět let.

Územní vyváženost: šest členů správní rady z regionu Asie a Tichomoří, šest z Evropy, šest ze Severní Ameriky, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a dva další z jakékoliv oblasti (tak, aby byla zachována zeměpisná vyváženost).

Předpoklady pro členy správní rady: stanovy Nadace IFRS vyžadují přiměřenou rovnováhu mezi profesním vzděláním zahrnujícím auditory, uživatele, členy akademické obce a ostatní, kteří slouží veřejnému zájmu. Dva členové se budou rekrutovat z řad zkušených partnerů významných mezinárodních účetních firem.

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)

Složení: 14 členů rady, jeden z nich je jmenován předsedou, jeden nebo dva místopředsedou. Až tři členové mohou pracovat na částečný úvazek. Členové IASB jsou jmenováni nejprve na období pěti let, jejich mandát může být obnoven na další tři roky. Předseda a místopředsedové mohou být znovuzvoleni na období pěti let, maximální doba působení v radě je 10 let. Založení poradního fóra ASAF (Accounting Standards Advisory Forum), zakládání regionálních seskupení vytvářejících účetní standardy, programy zaměřené na propracovanější systém asistence ze strany rady IASB a zapojení zainteresovaných stran či ukončení programů konvergence vedly ke vzniku nových problémů, jimž rada IASB čelí, jakož i ke stanovení nových prioritních oblastí pro nadcházející období. Členové správní rady si tyto změny uvědomují a hodljají získat názory odborné veřejnosti na vhodnou velikost rady IASB za současného zachování územní vyváženosti.

Územní vyváženost: musí být zajištěno co nejširší mezinárodní zastoupení; rada bude mít běžně čtyři členy z regionu Asie a Tichomoří, čtyři členy z Evropy, čtyři ze Severní Ameriky, po jednom z Afriky a Jižní Ameriky a dva členové z jakékoli oblasti budou zvoleni tak, aby byla zachována celková zeměpisná vyváženost.

Předpoklady pro členy rady: hlavním předpokladem pro členství v radě je odborná způsobilost a praktické zkušenosti. Členové rady musejí představovat nejlepší možnou kombinaci odborných znalostí a bohatých zkušeností z působení na nejrůznějších trzích a v celé řadě podnikatelských odvětví.

Další informace o struktuře Nadace IFRS a IASB lze nalézt na stránkách <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

Pracovní postupy rady IASB

IASB používá při vytváření IFRS (včetně interpretací) komplexní, veřejně známé pracovní postupy. Požadavky na pracovní postupy jsou založeny na principech transparentnosti, úplných a nestranných konzultacích (s uvážením hledisek těch, kteří jsou standardy IFRS globálně ovlivněni) a odpovědnosti. Členové správní rady Nadace IFRS jsou s pomocí Výboru pro dohled nad pracovními postupy odpovědní za dohled nad všemi aspekty pracovních postupů IASB a Výboru pro IFRS Interpretace a za zajištění souladu těchto postupů s osvědčenou praxí.

Transparentnost je dosahována veřejným vedením všech odborných diskusí (a obvykle jejich vysíláním na internetu), poskytováním veřejného přístupu k dokumentaci pracovníků rady a zajištěním dostatečných informací pro IASB a Výbor pro IFRS Interpretace, aby tyto orgány mohly přijímat rozhodnutí na základě doporučení pracovníků rady. Finální standard nebo interpretaci musí schválit nejméně 9 ze 14 členů IASB.

Úplné a nestranné konzultace zahrnují povinné kroky:

- jednou za tři roky realizace veřejných konzultací o programu odborné činnosti IASB,
- diskuse o návrzích standardů na veřejných jednáních,
- vydávání zveřejněného návrhu pro každý nový standard, novelu standardu nebo navrhovanou interpretaci s poskytnutím příslušných východisek pro vyvozování závěrů a předkládání alternativních názorů („nesouhlasná stanoviska“), veřejné připomínkování a vyčlenění minimální doby pro předkládání připomínek,
- včasné posouzení přijatých komentářů k návrhům; komentáře se stávají součástí veřejných záznamů,
- posouzení, zda mají být návrhy znovu zveřejněny,
- vydání finálních standardů společně se základními informacemi pro vyvození závěrů a všemi nesouhlasnými stanovisky,
- konzultace odborného programu, hlavních projektů, návrhů projektů a pracovních priorit s Poradním výborem,
- ratifikace interpretací radou IASB.

Kromě revize odborného programu, jenž se provádí jednou za tři roky, rada IASB a/nebo Výbor pro IFRS interpretace posuzují veškeré obdržené žádosti o možnou interpretaci nebo úpravu účetního standardu.

Rada IASB se dále zavazuje provádět revize po implementaci každého nového standardu nebo zásadní novely stávajícího standardu.

Kromě tzv. podmínky „splnit nebo vysvětlit“ se proces skládá z následujících kroků, které však nejsou povinnou součástí postupu rady IASB:

- zveřejnění dokumentu k projednání (např. diskusního materiálu, tzv. Discussion Paper) před vytvořením zveřejněného návrhu. Tento dokument bude zpravidla obsahovat předběžné stanovisko k otázkám řešeným v projektu,
- vytvoření konzultačních skupin nebo jiných typů specializovaných poradenských skupin,
- organizace veřejných slyšení,
- provádění prací v terénu.

Odpovědnost je zajišťována takovými prostředky, jako jsou analýzy dopadů a východiska pro závěry (a nesouhlasná stanoviska) doplňující IFRS.

Další informace o pracovních postupech IASB lze nalézt na stránkách <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/du-process/iasb-due-process>

Možnosti získání materiálů a publikací rady IASB

Materiály a publikace rady IASB je možno zakoupit v tištěné i elektronické podobě prostřednictvím webových stránek rady (www.ifrs.org). Standardy rady IASB (včetně povinných aplikačních příruček, avšak bez implementačních příruček a zdůvodnění závěrů) jsou přístupné na jejích webových stránkách, odkud je možné je bezplatně stahovat. Úplné standardy IFRS pro malé a střední podniky, včetně implementačních příruček a zdůvodnění závěrů, jsou rovněž k dispozici bezplatně. Také lze ze stránek rady IASB zdarma stahovat diskuzní materiály a zveřejněné návrhy.

Znění IFRS v češtině

Znění všech standardů a interpretací v českém jazyce naleznete na stránkách <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20140101>

Používání IFRS ve světě

V současné době jsou IFRS po celém světě velmi rozšířeny jako základ pro sestavování účetní závěrky.

Aktuální přehled o používání IFRS ve světě naleznete na stránkách IAS Plus na <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>.

Nadace IASB vydává profily jednotlivých jurisdikcí, které je možné nalézt na webových stránkách <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

Používání IFRS ve Spojených státech

Od listopadu 2007 komise SEC povoluje zahraničním soukromým emitentům předkládat účetní závěrky sestavené dle IFRS v podobě přijaté radou IASB, bez nutnosti sesouhlasování údajů s postupy US GAAP.

Komise SEC nepovoluje domácím emitentům aplikovat standardy IFRS při sestavování účetních závěrek, ale vyžaduje použití amerických účetních principů US GAAP.

Komise SEC zároveň zkoumá, zda a popř. jak začlenit IFRS do systému účetního výkaznictví pro domácí emitenty z USA.

V prosinci 2014 představitelé komise SEC projednávali novou možnost používat IFRS v USA, především pak možnost zveřejnění finančních informací dle IFRS navíc k údajům zveřejněným dle amerických účetních principů US GAAP používaným pro účely výkaznictví pro komisi SEC.

Používání IFRS v Evropě

Evropská Účetní směrnice

Kótované společnosti

Aby bylo možné realizovat „strategii finančního výkaznictví“ přijatou Evropskou komisí v červnu 2000, schválila Evropská unie v roce 2002 směrnici (Směrnice IAS), která požaduje, aby všechny kótované společnosti Evropské unie (celkem kolem 8 000 společností) dodržovaly od roku 2005 při sestavování konsolidovaných účetních závěrek IFRS. Požadavek dodržování IFRS se vztahuje nejen na 28 členských států EU, ale také na 3 členské státy Evropského hospodářského prostoru. Řada velkých společností ve Švýcarsku, které není členem ani EU ani EHP, také používá IFRS.

Společnosti zemí, které nejsou členy EU, kótované na regulovaném trhu EU musí předkládat účetní závěrku sestavenou buď podle IFRS v podobě přijaté EU nebo podle IFRS v podobě přijaté IASB nebo podle obecně dodržovaných účetních postupů, které Evropská komise označila za ekvivalentní k IFRS. Patří sem společnosti z jurisdikcí, které přijaly IFRS jako své místní účetní postupy, pokud tyto společnosti ve svých auditovaných účetních závěrkách uvádějí plnou shodu s IFRS.

Nekótované společnosti a individuální účetní závěrky

Členské státy EU mohou rozšířit požadavek na používání IFRS rovněž na nekótované společnosti a na individuální účetní závěrky. Téměř všechny členské státy povolují některým nebo všem nekótovaným společnostem používat IFRS při přípravě konsolidovaných účetních závěrek a některé státy povolují jejich používání i při sestavování individuálních účetních závěrek.

Schvalování IFRS pro používání v Evropě

V souladu se Směrnicí IAS EU musejí být IFRS schváleny pro používání v Evropě. Proces schvalování se skládá z následujících kroků:

- EU zajistí přeložení IFRS do všech evropských jazyků,
- Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG), zaměřená na soukromý sektor, předá své doporučení ohledně schválení Evropské komisi,
- Účetní regulační výbor Evropské komise (ARC) doporučí schválení,
- Evropská komise předloží návrh na schválení Evropskému parlamentu a Radě EU. Evropský parlament a členové Rady EU nesmějí být proti schválení (v některých případech musí potvrdit schválení) během tří měsíců, v opačném případě je návrh zaslán zpět Evropské komisi k dalšímu posouzení.

Další informace týkající se použití IFRS v EU lze nalézt na stránce <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/europe>

Do konce září 2015 Evropská unie schválila všechny standardy a interpretace s následujícími výjimkami:

Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v červenci 2014)
- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014)
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* (vydáno v květnu 2014)

Úpravy

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 *Investiční účetní jednotky: Uplatňování konsolidační výjimky* (vydáno v prosinci 2014)
- Úprava standardu IFRS 11 *Účtování o nabytí účastí ve společné činnosti* (vydáno v květnu 2014)
- Úprava standardu IAS 1 *Iniciativa pro zveřejňování informací* (vydáno v prosinci 2014)
- Úprava standardů IAS 16 a IAS 38 *Objasnění přijatelných metod odepisování a amortizace* (vydáno v květnu 2014)
- Úprava standardů IAS 16 a IAS 41 *Plodící rostliny* (vydáno v červnu 2014)
- Úprava standardu IAS 27 *Metoda ekvivalence v individuální účetní závěrce* (vydáno v srpnu 2014)
- *Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2012-2014* (vydáno v září 2014)

Nejnovější status schvalování IFRS v EU lze nalézt na stránce:

http://www.efrag.org/Front/c1-306/Endorsement-Status-Report_EN.aspx

Dohled nad dodržováním IFRS v Evropě

Evropské trhy s cennými papíry jsou regulovány jednotlivými členskými státy. Od 1. ledna 2011 jsou však za adekvátní implementaci pravidel platných pro finanční sektor odpovědné úřady na úrovni EU, aby byla zachována finanční stabilita a zajištěna důvěra v evropský finanční systém jako celek i dostatečná ochrana spotřebitelů využívajících finanční služby.

K těmto úřadům patří: Evropský bankovní úřad (EBA), Evropský úřad pro cenné papíry a trhy (ESMA) a Evropský úřad pro pojišťovnictví a zaměstnanecké penzijní pojištění (EIOPA). Evropský parlament a Rada na ně převedly takové pravomoci, aby tyto úřady mohly navrhnout odborné regulační standardy v rámci své působnosti, které Evropská komise může (po splnění stanoveného postupu) schválit k použití v celé EU. Evropská komise musí předložit veškeré navrhované odborné regulační standardy Evropskému parlamentu a Radě a podávat zprávy v různých okamžicích schvalovacího procesu. Tyto úřady mohou zrušit národní rozhodnutí, která nespĺňují nařizení EU.

Evropský výbor pro systémová rizika (ESRB) sleduje a hodnotí potenciální hrozby pro finanční stabilitu, které vyplývají z makroekonomického vývoje a z vývoje ve finančním systému jako celku.

Mezi předpisy s platností pro celou Unii patří:

- standardy přijaté Výborem evropských regulátorů cenných papírů (CESR), sdružením národních regulátorů (předchůdcem ESMA).
Standard č. 1 - Uplatňování standardů o finančních informacích v Evropě vymezuje 21 zásad, které by členské státy EU měly používat při dohlížení na dodržování IFRS.
Standard č. 2 - Koordinace činností spojených s dohledem obsahuje pokyny k provádění Standardu č. 1. Tyto standardy zůstávají v platnosti;
- Směrnice o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky zveřejněná v září 2006; nová směrnice nahradila stávající Osmou směrnici a doplnila Čtvrtou a Sedmou směrnici.
Návrhem byly po celé EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a členské státy zároveň musely vytvořit orgány pro dohled nad činností auditu;

- Směrnice o transparentnosti stanovila společný režim zveřejňování finančních informací v EU pro emitenty kótovaných cenných papírů;
- Navrhované úpravy směrnic Evropské unie, kterými se zavádí kolektivní odpovědnost členů představenstev za účetní závěrky společností.
- Účetní směrnice vydaná v červnu 2013 si klade za cíl zjednodušit účetní požadavky pro malé podniky a zlepšuje jasnost a srovnatelnost účetních závěrek společností v rámci EU.

V lednu 2011 přijala Evropská komise první rozhodnutí o uznání rovnocennosti systému auditorského dohledu v deseti třetích zemích. Toto rozhodnutí umožňuje upevnění spolupráce mezi členskými státy a třetími zeměmi označenými za rovnocenné, neboť se díky němu tyto země mohou vzájemně spoléhat na kontroly provedené auditorskými firmami. Země hodnocené jako rovnocenné jsou: Austrálie, Kanada, Čína, Chorvatsko (tehdy přistupující stát, nyní nový členský stát EU), Japonsko, Singapur, Jihoafrická republika, Jižní Korea, Švýcarsko a Spojené státy americké.

IFRS v České republice

Kótované společnosti

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropské unie („IFRS EU“) jsou povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie. Regulovaným trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh).

Tyto účetní jednotky mají povinnost podle IFRS EU účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy, a to od prvního účetního období po vstupu České republiky do EU, tedy od 1. května 2004.

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platná od 1.1.2011 přinesla upřesnění, od kdy a do kdy se musí použít IFRS EU. Jedná se zejména o následující případy:

1. Pokud došlo k přijetí cenných papírů emitovaných účetní jednotkou k obchodování na regulovaném trhu k jinému dni než k prvnímu dni účetního období, rozhodne účetní jednotka o použití IFRS EU již od počátku účetního období, v němž k přijetí cenného papíru k takovému obchodování došlo, nebo od počátku následujícího účetního období (pokud to neodporuje jinému právnímu předpisu).
2. Pokud cenné papíry emitované účetní jednotkou přestaly být obchodovány na regulovaném trhu k jinému datu než k poslednímu dni účetního období, účetní jednotka rozhodne o použití IFRS EU buď až do konce účetního období, kdy přestaly být takto obchodovány, anebo k poslednímu dni účetního období předcházejícího (pokud to neodporuje jinému právnímu předpisu).

Nekótované společnosti

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platná od 1.1.2011 přinesla vítanou změnu i účetním jednotkám, které nejsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie.

Do roku 2011 se mohly dané společnosti rozhodnout, zda budou svou **konsolidovanou účetní závěrku** a výroční zprávy sestavovat podle české účetní legislativy (ČÚL) nebo podle IFRS EU. Novela umožnila některým společnostem si zvolit, zda budou podle IFRS EU účtovat a sestavovat podle nich také svou **individuální účetní závěrku**. Možnost volby je k dispozici v případech, kdy je vysoce pravděpodobné, že k rozvahovému dni budou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS EU.

Stejnou výhodu získaly také konsolidované společnosti, jejichž konsolidující účetní jednotka (mateřská společnost) používá pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS EU, pokud je vysoce pravděpodobné, že k rozvahovému dni bude jejich účetní závěrka zahrnuta do konsolidačního celku.

Rozhodnutí o použití IFRS EU pro účtování a sestavení účetní závěrky vždy podléhá schválení nejvyšším orgánem účetní jednotky.

Bez možnosti použití IFRS EU pro účely účtování a sestavení účetní závěrky tedy zůstávají jen společnosti, které samy nejsou součástí konsolidačního celku, který je konsoliduje v souladu s IFRS EU.

IFRS a daň z příjmů

Podle současné legislativy nemohou účetní jednotky, které implementují IFRS EU pro statutární účely, vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle IFRS EU. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je výsledek hospodaření podle české účetní legislativy (tj. účetní výsledek hospodaření je nutné v každém případě upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi IFRS EU a ČÚL).

Novelizované a nové standardy a interpretace

Platné pro účetní závěrky k 31. prosinci 2015

Upravené standardy

IAS 19*	Úpravy objasňující požadavky týkající se toho, jak by příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran související s poskytováním služeb měly být přiřazeny k obdobím poskytování služeb
Různé	Roční zdokonalení IFRS cyklus 2010-2012*
Různé	Roční zdokonalení IFRS cyklus 2011-2013
IFRIC 21**	Odvody

* V Evropské unii účinné až pro účetní období začínající dne 1. února 2015 nebo později.

** V Evropské unii účinné až pro účetní období začínající dne 17. června 2014, jinde už od 1. ledna 2014.

Možné použití pro účetní závěrky k 31. prosinci 2015

Poznámky:

1. Přechnodná ustanovení jsou složitá a mezi jednotlivými standardy existuje vzájemná propojenost. Podrobnosti viz konkrétní standardy a interpretace. Níže jsou zvýrazněna přechnodná ustanovení pro nové a upravené standardy s datem účinnosti 1. ledna 2015 nebo později.
2. Všechny níže uvedené standardy nebyly k 30. 9. 2015 schváleny k použití v EU. Aktuální seznam dosud neschválených dokumentů, včetně indikace, kdy se očekává jejich schválení, naleznete zde: <http://www.iasplus.com/en/tag-types/third-party/efrag-endorsement-status-reports>

Nové a upravené standardy

Účinné pro období začínající daným dnem, nebo po tomto datu

IFRS 7	Dodatečné zveřejnění (a následné úpravy) vyplývající z IFRS 9	Současné s přijetím IFRS 9
IFRS 9	Finanční nástroje	1. ledna 2018
IFRS 10	Úpravy objasňující účtování o ztrátě kontroly v dceřiné společnosti, pokud tato dceřiná společnost netvoří podnik.	1. ledna 2016

IFRS 11	Úpravy objasňující účtování o akvizici podílu ve společné činnosti, pokud tyto aktivity tvoří podnik.	1. ledna 2016
IFRS 14	Časové rozlišení při cenové regulaci	Prvouživatelé IFRS, jejichž první roční účetní závěrka začíná 1. ledna 2016 nebo později
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky	1. ledna 2018
IAS 16 a IAS 36	Úpravy objasňující přijatelné metody odepisování a amortizace	1. ledna 2016
IAS 16 a IAS 41	Plodící aktiva	1. ledna 2016
IAS 28	Úpravy objasňující účtování o ztrátě kontroly v dceřině společnosti, pokud tato dceřiná společnost netvoří podnik.	1. ledna 2016
IAS 27	Ekvivalenční metoda v individuální účetní závěrce	1. ledna 2016
IFRS 10 a IAS 28	Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a přidruženým nebo společným podnikem	1. ledna 2016
IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28	Investiční jednotky: uplatňování konsolidační výjimky	1. ledna 2016
IAS 1	Iniciativa pro zveřejňování informací	1. ledna 2016
Různé	Roční zdokonalení IFRS cyklus 2012-2014	1. ledna 2016

Další informace o datech účinnosti nových standardů a úprav standardů lze nalézt na stránkách:

<http://www.iasplus.com/en/standards/effective-dates/effective-ifs>

Přehled aktuálních standardů a interpretací a srovnání s českou účetní legislativou

Na následujících stránkách přinášíme shrnutí požadavků všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které byly vydány do 30. září 2015, spolu s Úvodem k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví a Koncepčním rámcem pro účetní výkaznictví.

Účelem tohoto přehledu je podat obecné informace a pomoci při orientaci v problematice IFRS, tento přehled tudíž nemůže nahradit prostudování úplného znění jednotlivých standardů či interpretací.

„Datum účinnosti“ se rozumí datum účinnosti poslední celkové revize standardu či interpretace, nikoli nutně datum vydání původní verze.

Tento přehled také zahrnuje nejnovější úpravy standardů, které ještě nejsou v účinnosti, ale je možné jejich dřívější použití.

Zároveň uvádíme i některé **klíčové rozdíly mezi požadavky jednotlivých standardů IAS/IFRS a požadavky české účetní legislativy (ČÚL) podle stavu k 1. lednu 2015**. ČÚL je v této publikaci v zásadě použita ve znění předepsaném pro podnikatele, výraznější odchylky pro banky a ostatní finanční instituce s výjimkou pojišťoven (dále jen „finanční instituce“) jsou explicitně vyznačeny v textu. Výčet rozdílů však není v žádném případě vyčerpávající a je třeba ho chápat pouze jako orientační.

Použitá terminologie se v některých případech může odchýlit od překladu IFRS do češtiny zveřejněného na internetových stránkách Evropské unie.

Datum přijetí Přijato radou IASB v květnu 2002, upraveno v letech 2007, 2008 a 2010.

Hlavní rysy Úvod popisuje, mimo jiné:

- cíle rady IASB,
- rozsah IFRS,
- proces tvorby standardů a interpretací,
- shodnou platnost odstavců psaných „tučným písmem“ a „obyčejným písmem“,
- pravidla týkající se dat účinnosti,
- použití angličtiny jako oficiálního jazyka.

Datum přijetí Koncepční rámec byl schválen Radou výboru IASB v dubnu 1989 a přijat radou IASB v dubnu 2001.

V současné době probíhá revize Koncepčního rámce. V září 2010 vydala rada IASB kapitolu č. 1 – Cíl účetního výkaznictví pro všeobecné účely a kapitolu č. 3 – Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací.

Hlavní rysy

Koncepční rámec:

- vymezuje cíl účetního výkaznictví, kterým je poskytovat finanční informace o vykazující účetní jednotce, které jsou užitečné pro stávající a potenciální investory, poskytovatele půjček a další věřitele při jejich rozhodování o poskytování zdrojů této účetní jednotce,
- popisuje kvalitativní prvky, díky kterým jsou finanční informace zveřejňované v účetním výkaznictví užitečné; aby byly užitečné, musí být relevantní a věrně zobrazovat, co zobrazovat mají. Užitečnost se zvýší, pokud jsou informace srovnatelné, ověřitelné, včasné a srozumitelné,
- vymezuje základní prvky účetní závěrky a kritéria používaná při jejich zachycování v účetní závěrce; mezi prvky přímo související s finanční situací patří aktiva, závazky a vlastní kapitál. Prvky přímo spojenými s výkonností jsou výnosy a náklady,
- definuje pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Připravuje se

Rada IASB znovu zahájila projekt vývoje koncepčního rámce. Tento projekt se zaměřuje na vykazující jednotku, součásti účetní závěrky (včetně účtování a odúčtování), oceňování, vykazování a zveřejňování. Rada IASB zveřejnila v červenci 2013 diskusní materiál, který se těmito tématy zabývá. Zveřejněný návrh byl vydán v červnu 2015.

Porovnání s ČÚL

Zákon o účetnictví stanoví základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Uceleně zpracovaný koncepční rámec však neexistuje. ČÚL odkazuje na stejné složky účetního výkaznictví (aktiva, závazky a jiná pasiva, vlastní kapitál, náklady a výnosy), nejsou však k dispozici definice těchto základních pojmů a kritéria pro jejich uznání.

IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

- Datum účinnosti** Standard IFRS 1 (2008) vydaný v listopadu 2008 nahrazuje standard IFRS 1 (2003). IFRS 1 (2008) je účinný pro první účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS za období začínající 1. červencem 2009 nebo po tomto datu.
- Cíl** Stanovit postupy, které budou dodržovány účetními jednotkami, které začínají používat IFRS, při sestavování účetních závěrek pro všeobecné účely.
- Shrnutí** Přehled požadavků pro účetní jednotky, které poprvé použijí IFRS při sestavování své účetní závěrky pro rok končící 31. 12. 2015 (na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS):
- Použít účetní pravidla na základě IFRS účinných k 31. 12. 2015 (s možným dřívějším použitím nových IFRS, které ještě nejsou povinně účinné).
 - Připravit účetní závěrky minimálně za rok 2015 a 2014 a retrospektivně upravit počáteční výkaz o finanční situaci za použití IFRS účinných k 31. 12. 2015, s výjimkou záležitostí, na něž se vztahují zvláštní výjimky obsažené ve standardu IFRS 1:
 - počáteční výkaz o finanční situaci je sestaven nejpozději k 1. lednu 2014 (ale může být sestaven dříve, pokud se účetní jednotka rozhodne zveřejnit srovnatelné informace dle IFRS za více než jedno období),
 - v první účetní závěrce účetní jednotky sestavené dle IFRS je zveřejněn počáteční výkaz o finanční situaci (účetní závěrka tedy obsahuje výkaz o finanční situaci za 3 období),
 - pokud účetní jednotka, která začíná používat IFRS k 31. 12. 2015, vykazuje kromě úplné účetní závěrky za rok 2015 a 2014 i vybrané finanční údaje (avšak nesestavuje úplnou účetní závěrku) v souladu s IFRS za období dřívější (před rokem 2014), nemění to nic na skutečnosti, že počáteční výkaz o finanční situaci této účetní jednotky je sestaven k 1. 1. 2014.

IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Interpretace	Žádné.
Užitečné publikace Deloitte	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – Průvodce standardem IFRS 1 http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub2712
Porovnání s ČÚL	Přechod na IFRS není specificky upraven.

IFRS 2 - Úhrady vázané na akcie

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Stanovit způsob účtování o transakcích, v jejichž rámci účetní jednotka přijímá zboží nebo služby jako protiplnění za své kapitálové nástroje nebo kdy účetní jednotce vznikají závazky, které vyplývají z částek vycházejících z ceny akcií účetní jednotky nebo jiných jejích kapitálových nástrojů.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Všechny transakce spojené s úhradami vázanými na akcie jsou v účetní závěrce zachyceny v reálné hodnotě.• Náklady jsou zaúčtovány v okamžiku, kdy dojde ke spotřebě přijatého zboží nebo přijatých služeb.• Standard IFRS 2 se rovněž vztahuje na všechny transakce spojené s úhradami vázanými na akcie, v jejichž rámci účetní jednotka není schopna konkrétně identifikovat některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby.• Standard IFRS 2 se vztahuje na všechny účetní jednotky. Pokud ovšem ve vzácných případech není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu kapitálových nástrojů účetních jednotek, jejichž kapitálové nástroje nejsou veřejně obchodované, použije se ocenění vnitřní hodnotou.

Shrnutí

- V zásadě platí, že transakce, v rámci kterých dochází k přijímání zboží nebo služeb od osob, které nejsou zaměstnanci, jako protihodnoty za kapitálové nástroje účetní jednotky, jsou oceněny reálnou hodnotou přijatého zboží nebo přijatých služeb. Pouze v případě, že reálnou hodnotu zboží nebo služeb není možné spolehlivě stanovit, je použita reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů.
- U transakcí se zaměstnanci a ostatními osobami poskytujícími obdobné služby určí účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, neboť obvykle není možné spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu služeb přijatých od zaměstnanců.
- U transakcí, které jsou oceněny reálnou hodnotou poskytnutých kapitálových nástrojů (např. transakce se zaměstnanci), je reálná hodnota stanovena k datu jejich poskytnutí.
- U transakcí, které jsou oceněny reálnou hodnotou přijatého zboží nebo přijatých služeb, je reálná hodnota odhadnuta k datu přijetí tohoto zboží nebo těchto služeb.
- Reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů vychází z tržních cen, jsou-li k dispozici, a bere v potaz podmínky, za nichž byly tyto kapitálové nástroje poskytnuty. Pokud nejsou tržní ceny k dispozici, použije se oceňovací metoda, pomocí níž je odhadnuta cena kapitálových nástrojů, která by platila k datu ocenění pro transakce prováděné za běžnou cenu mezi znalými a ochotnými stranami. IFRS 2 neupřesňuje, která konkrétní oceňovací metoda má být použita.

Shrnutí

- Rozhodné podmínky jsou buď podmínky setrvání v pracovním poměru, nebo výkonnostní podmínky. Podmínka setrvání v pracovním poměru je rozhodnou podmínkou, která vyžaduje, aby druhá strana dokončila konkrétní období poskytování služeb účetní jednotce. Výkonnostní podmínky vyžadují kromě přesně vymezených výkonnostních cílů rovněž dokončení konkrétního období poskytování služeb. Výkonnostní cíl je vymezen odkazem na a) vlastní operace či aktivity účetní jednotky (včetně jiné účetní jednotky ve stejné skupině) nebo b) cenu kapitálových nástrojů účetní jednotky (nebo účetních jednotek ve stejné skupině). Doba nezbytná pro dosažení výkonnostních cílů by neměla přesáhnout konec období poskytování služeb.
- Ve vztahu ke zboží nebo ke službám oceněným odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů platí, že při stanovování odhadu reálné hodnoty akcií nebo opcí k příslušnému datu ocenění (jak je upřesněno výše) nejsou brány v úvahu rozhodné podmínky, s výjimkou tržních podmínek, ale následně se rozhodné podmínky zohlední úpravou počtu kapitálových nástrojů zahrnutých do ocenění transakce.
- Tržní rozhodné podmínky a podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami, se zohledňují při odhadu reálné hodnoty akcií nebo opcí k relevantnímu datu ocenění, aniž by byly ve vztahu k těmto podmínkám provedeny jakékoli další úpravy.
- IFRS 2 obsahuje specifické pokyny pro účtování o úhradách vázaných na akcie mezi podniky ve skupině.

IFRS 2 - Úhrady vázané na akcie

Interpretace Žádné.

Porovnání s ČÚL Problematika úhrad vázaných na akcie není v ČÚL specificky řešena.

V případě úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti se většinou na budoucí závazky vyplývající z vypořádání těchto transakcí vytváří rezerva.

Při vypořádání vlastními akciemi není možné na rozdíl od IFRS o navýšení základního kapitálu účtovat proti nákladům.

IFRS 3 - Podnikové kombinace

Datum účinnosti Standard IFRS 3 (2008) vydaný v lednu 2008 nahrazuje standard IFRS 3 (2004) a je účinný pro podnikové kombinace uskutečněné v obdobích začínajících 1. července 2009 nebo po tomto datu.

Hlavní zásada Nabyvatel podniku zaúčtuje nabytá aktiva a převzaté závazky v jejich reálné hodnotě k datu akvizice a zveřejňuje informace, které uživateli umožňují posoudit povahu a finanční dopad akvizice.

Shrnutí

- Podnikovou kombinací se rozumí transakce nebo událost, v rámci níž nabyvatel získává kontrolu nad jedním či více podniky. Podnik je definován jako ucelený soubor činností a aktiv, který může být provozován a řízen za účelem dosažení návratnosti investic investorů nebo jiných vlastníků, členů nebo účastníků.
- Standard IFRS 3 se nevztahuje na (i) společná ujednání v účetních závěrkách společných ujednání jako takových, (ii) na podniky pod společnou kontrolou či na (iii) nabytí aktiva nebo skupiny aktiv, která netvoří podnik.
- U všech podnikových kombinací je použita metoda akvizice.

Shrnutí

- Postup při aplikaci metody akvizice je následující:
 1. identifikace nabyvatele - kombinující účetní jednotka, která získává kontrolu nad nabývaným podnikem,
 2. stanovení data akvizice, tedy data, k němuž nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem,
 3. vykazání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku,
 4. vykazání a ocenění goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě.
- Aktiva a závazky se ocení jejich reálnými hodnotami k datu akvizice (s omezeným počtem konkrétních výjimek). Účetní jednotka může ocenit složky nekontrolního podílu v nabývaném podniku, které představují stávající vlastnické podíly a dávají držitelům právo na poměrný podíl na čistých aktivech účetní jednotky při likvidaci, a) reálnou hodnotou, nebo b) poměrným podílem stávajícího vlastnického nástroje na vykázané výši identifikovatelných čistých aktiv nabývaného podniku (možnost volby platí individuálně pro jednotlivé transakce). Všechny další složky nekontrolního podílu se oceňují jejich reálnou hodnotou ke dni akvizice, pokud IFRS nevyžadují jinou oceňovací základnu.

Shrnutí

- Goodwill je oceněn částkou, která představuje rozdíl mezi:
 - souhrnem a) reálné hodnoty převáděné protihodnoty k datu akvizice, b) částkou všech případných nekontrolních podílů a c) v případě postupné podnikové kombinace (viz níže), doposud nabyvatelem držných majetkových podílů nabývaného podniku oceněných reálnou hodnotou k datu akvizice, a
 - čistou částkou nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků k datu akvizice (oceněných v souladu se standardem IFRS 3).
- Je-li výše popsaný rozdíl záporný, je výsledný přínos zaúčtován v hospodářském výsledku jako výhodná koupě.
- V případě postupných podnikových kombinací (akvizice po krocích) platí, že pokud nabyvatel navýšil stávající majetkový podíl, aby získal kontrolu nad nabývaným podnikem, je dříve vlastněný majetkový podíl přeceněn reálnou hodnotou k datu akvizice a všechny případné zisky nebo ztráty jsou zaúčtovány do hospodářského výsledku.
- Je-li možné provést počáteční zaúčtování podnikové kombinace do konce prvního vykazovaného období pouze prozatímně, je kombinace zaúčtována pomocí prozatímních hodnot. Úpravy prozatímních hodnot týkajících se skutečností a okolností, které existovaly k datu akvizice, je povoleno provádět do jednoho roku. Po jednom roce bez úprav, s výjimkou oprav chyb v souladu se standardem IAS 8.

Shrnutí

- Předaná protihodnota zahrnuje reálnou hodnotu podmíněné protihodnoty k datu akvizice. Podmíněná protihodnota by měla být oceněna reálnou hodnotou k datu každé účetní závěrky bez ohledu na to, zda je podmíněná protihodnota finančním nebo nefinančním nástrojem. Změny podmíněné protihodnoty vyplývající z událostí po datu akvizice jsou vykázány výsledkově.
- Veškeré náklady spojené s akvizicí (např. odměny zprostředkovatelům, za odborné nebo poradenské služby, náklady na provoz interního akvizičního oddělení) jsou zaúčtovány do hospodářského výsledku, s výjimkou nákladů na emisi dluhopisů nebo kapitálových nástrojů, které jsou účtovány v souladu se standardy IFRS 9/IAS 39 a IAS 32.
- Rozšířené pokyny týkající se určitých konkrétních aspektů podnikových kombinací včetně:
 - podnikových kombinací uskutečněných bez převodu protihodnoty,
 - zpětných akvizic,
 - identifikování nabytých nehmotných aktiv,
 - nenahrazených a dobrovolně nahrazených příslibů úhrad vázaných na akcie,
 - dříve existujících vztahů mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem (např. znovu nabytá práva),
 - přehodnocení smluvních ujednání nabývaného podniku k datu akvizice.

Interpretace Žádné.

Užitečné publikace Deloitte Obchodní kombinace a změny vlastnických podílů: Průvodce novelizovanými standardy IFRS 3 a IAS 27

<http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub2690>

Porovnání s ČÚL Zásadně odlišná úprava v ČÚL. Podnikové kombinace nejsou řešeny jako celek, zvlášť jsou řešeny koupě a prodej podniku, zvlášť přeměny společností a vklad podniku či jeho části. Převažuje formální pohled na podnikové kombinace.

Odlišností je celá řada, např.:

- transakce pod společnou kontrolou nejsou podle IFRS 3 považovány za podnikovou kombinaci, nespádají do působnosti tohoto standardu, dle ČÚL za podnikovou kombinaci (přeměnu) považovány jsou;
- nabyvatel není dle ČÚL definován z hlediska věcné podstaty, ale formálně,
- dle ČÚL je důležitý rozhodný den, který nemusí být shodný se dnem nabytí kontroly,
- rozdílný pohled na uznávání nově nabytých nehmotných aktiv,
- dle ČÚL je nutno přecenit (kromě situace, kdy při sloučení nejsou vydávány nové podíly) nabývaný podnik, pokud dochází k přeměně, buď:
 - jako celek (vzniklý přečeňovací rozdíl je odepisován do nákladů/výnosů po dobu max. 180 měsíců) nebo
 - po jednotlivých položkách (vzniklý goodwill je odepisován nebo rozpouštěn do nákladů/ výnosů po dobu max. 60 měsíců, výjimečně i déle), a toto přecenění ve formě goodwillu či přečeňovacího rozdílu vykázat přímo v samostatné účetní závěrce nabývané společnosti k datu předcházejícímu rozhodný den přeměny;

Porovnání s ČÚL

- pokud společnost nakupuje podíl ve společnosti, aniž by došlo k přeměně, nedochází k přecenění nabývané společnosti. Rozdíl mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou nabývaného podílu tvoří tzv. konsolidační rozdíl, který je odepisován v rámci konsolidované účetní závěrky po dobu 20 let.
- náklady spojené s pořízením dceřiného podniku jsou obecně zahrnovány do pořizovací ceny dceřiného podniku.
- řadu specifických záležitostí ČÚL vůbec neřeší – např. podmíněné úhrady, postupné akvizice, nákup a prodej menšinových podílů.

Tento výčet rozdílů není vyčerpávající.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Vymezit požadavky na účetní výkaznictví pojistných smluv do doby, kdy IASB dokončí druhou fázi svého projektu týkajícího se pojistných smluv.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Pojistitelé nemusejí dodržovat Koncepční rámec rady IASB a některé stávající IFRS.• Zakázáno je používání rezerv na katastrofy a vyrovnávacích rezerv.• Standard vyžaduje ověření přiměřenosti účtovaných pojistných závazků a ověřování snížení hodnoty u zajistných aktiv.• Pojistné závazky nesmějí být vzájemně započítávány se souvisejícími zajistnými aktivy.• Omezení změn účetních pravidel a postupů.• Nové požadavky na zveřejňování údajů v účetní závěrce.• Smlouvy o finančních zárukách spadají pod standard IAS 39, pokud výstavce výslovně nestanovil (před zahájením dodržování standardu IFRS 4), že takováto smlouva je pojistnou smlouvou, a neuplatnil účetní postupy vztahující se na pojistné smlouvy. V takovém případě si výstavce může zvolit, zda použije standard IAS 39 nebo IFRS 4.
Interpretace	Žádné.
Připravuje se	V červnu 2013 vydala rada IASB novelizovaný zveřejněný návrh s názvem Pojistné smlouvy. Očekává se, že opětovná projednávání budou pokračovat v prvním čtvrtletí roku 2015. Finální podoba standardu se neočekává „dříve než ke konci roku 2015“.

Porovnání s ČÚL

Standard IFRS 4 se vztahuje na všechny komerční společnosti, bez ohledu na typ jejich podnikání. V rámci ČÚL pro podnikatele není problematika pojistných smluv řešena. Účetnictvím pojišťoven se zabývá Vyhláška 502/2002 Sb. a České účetní standardy pro pojišťovny. Hlavní rozdíly:

- rezervy pro případ katastrofy a vyrovnávací rezervy jsou povoleny,
- pojistné závazky smějí být započítávány proti souvisejícím zajišťovacím aktivům.

IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.

Úpravy vyplývající z Ročního zdokonalení IFRS ze září 2014 zavedly specifické pokyny v IFRS 5 ohledně toho, kdy má účetní jednotka reklasifikovat aktiva (nebo vyřazované skupiny) z „držena k prodeji“ na „držena k distribuci vlastníkům“ (či naopak). Úpravy jsou účinné pro roční účetní období začínající dne 1. ledna 2016 nebo po tomto datu, přičemž dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30. 9. 2015).

Cíl Vymežit požadavky na účtování o dlouhodobých aktivech držených k prodeji a na vykazování a zveřejňování ukončených činností v účetní závěrce.

Shrnutí

- Standard zavádí klasifikaci dlouhodobých aktiv „držených k prodeji“ (je vysoce pravděpodobné, že jsou k dispozici k okamžitému prodeji a vyřazení do 12 měsíců) a pojem „vyřazovaná skupina“ (skupina aktiv, která mají být vyřazena v rámci jedné transakce včetně veškerých souvisejících závazků, které jsou těž převáděny).
- Dlouhodobá aktiva nebo vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji jsou oceněny v nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.
- Tato dlouhodobá aktiva držena k prodeji (ať už jednotlivě nebo jako součást vyřazované skupiny) nejsou odepisována.
- Dlouhodobá aktiva klasifikovaná jako držena k prodeji a aktiva a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držené k prodeji musí být ve výkazu o finanční situaci vykázány na samostatném řádku.

Shrnutí

- Aktiva a závazky dceřiného podniku se klasifikují jako držené k prodeji, jestliže je mateřský podnik zavázán k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, a to bez ohledu na to, zda si účetní jednotka po prodeji ponechá nekontrolní podíl. Požadavky na klasifikaci, prezentaci a ocenění, které se vztahují na dlouhodobé aktivum (či vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji se rovněž vztahují na dlouhodobé aktivum (či vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k distribuci vlastníkům.
- Pokud účetní jednotka reklasifikuje aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) přímo z „drženo k prodeji“ na „drženo k distribuci vlastníkům“ nebo přímo z „drženo k distribuci vlastníkům“ na „drženo k prodeji“, změna v klasifikaci je považována za pokračování původního plánu vyřazení.
- Ukončená činnost je součástí účetní jednotky, která byla buď vyřazena, nebo je klasifikována jako držena k prodeji, a
 - a. představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti,
 - b. je částí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo
 - c. je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.

Shrnutí

- Účetní jednotka vykazuje ve výkazu o úplném výsledku za období jako jednu částku součet zisku nebo ztráty z ukončených činností za období po zdanění a zisk nebo ztrátu z prodeje ukončených činností po zdanění (nebo z reklasifikace aktiv a závazků ukončených činností jako držených k prodeji). Výkaz o úplném výsledku za období je tak rozdělen na dvě části - na činnosti pokračující a činnosti ukončené.
- Standard IFRS 5 vyžaduje zveřejňování informací o dlouhodobých aktivech (nebo vyřazovaných skupinách) klasifikovaných jako aktiva držena k prodeji nebo ukončené činnosti. Zveřejňování informací v jiných IFRS se na taková aktiva (nebo vyřazované skupiny) nevztahuje, pokud tyto IFRS zveřejňování informací konkrétně nepožadují nebo pokud se zveřejnění týkají oceňování aktiv nebo závazků v rámci vyřazované skupiny, která nespádají do rámce požadavků na oceňování uvedených ve standardu IFRS 5.

Interpretace

Žádné.

Užitečné publikace Deloitte

Aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti: průvodce IFRS 5
<http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub1923>

Porovnání s ČÚL

Problematika aktiv držených k prodeji a ukončených činností není v ČÚL specificky řešena.

Aktiva jsou vykazována v rozvaze jako dlouhodobá aktiva až do vyřazení, do té doby jsou odepisována běžným způsobem.

V případě ukončených činností lze aplikovat pouze obecný požadavek na zaúčtování rezervy (na ztráty týkající se ukončených činností), případně uvedení v příloze účetní závěrky.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2006 nebo po tomto datu.
Cíl	Vymežit požadavky na účetní vykazování průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů, dokud rada IASB nedokončí komplexní projekt týkající se této oblasti.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• IFRS 6 nevyžaduje ani nezakazuje žádná účetní pravidla pro stanovení kritérií vykazování a metod ocenění vztahujících se na průzkum a vyhodnocování aktiv. Účetní jednotce je dovoleno pokračovat v používání již existujících účetních pravidel za předpokladu, že vyhoví požadavkům odstavce 10 standardu IAS 8, tedy že takováto účetní pravidla budou užitečná pro uživatele při přijímání ekonomických rozhodnutí.• Standard umožňuje dočasnou výjimku z požadavků odstavců 11 a 12 standardu IAS 8, ve kterých je stanovena hierarchie zdrojů závazných pokynů pro případy, kdy se na určitou záležitost nevztahuje žádný konkrétní standard.• Standard vyžaduje testování na snížení hodnoty, pokud existuje náznak, že účetní hodnota aktiv spojených s průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů překročí jejich zpětně ziskatelnou částku. Snížení hodnoty je u aktiv spojených s průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů také ověřováno předtím, než jsou tato aktiva reklasifikována jako aktiva spojená s vývojem.• Standard povoluje vyhodnocení snížení hodnoty na úrovni vyšší, než je úroveň penězotvorné jednotky předepsaná ve standardu IAS 36, ale po zjištění snížení hodnoty požaduje ocenění snížení hodnoty v souladu se standardem IAS 36.• Standard vyžaduje zveřejnění informací, které identifikují a vysvětlují částky vzniklé z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

IFRS 6 - Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

Interpretace	Žádné.
Porovnání s ČÚL	ČÚL oblast pokrytou standardem IFRS 6 specificky neřeší. Náklady na průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů nejsou aktivovány.

IFRS 7 - Finanční nástroje: zveřejňování

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2007 nebo po tomto datu. Úpravy vyplývající z Ročního zdokonalení IFRS ze září 2014 poskytují další dodatečné pokyny k objasnění toho, zda servisní smlouva znamená pokračování účasti v převáděném aktivu pro účely zveřejnění. Úpravy také vyjasňují možnost použít úpravy standardu IFRS 7 v oblasti zápočtů finančních aktiv a finančních závazků ve zkrácených mezitímních účetních závěrkách. Úpravy jsou účinné pro roční účetní období začínající dne 1. ledna 2016 nebo po tomto datu, přičemž dřívější použití je povoleno. Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).
Cíl	Vymezit požadavky na zveřejňování informací, které uživatelům účetních závěrek umožní vyhodnotit význam finančních nástrojů pro účetní jednotku a zjistit povahu a rozsah rizik spojených s finančními nástroji a způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.

Shrnutí

- Standard IFRS 7 vyžaduje zveřejnění informací o významu finančních nástrojů pro finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Mezi informace, které mají být zveřejněny, patří:
 - údaje týkající se finanční situace účetní jednotky včetně informací o finančních aktivech a finančních závazcích podle jednotlivých kategorií, zvláštní informace o případech, kdy je využita možnost ocenění reálnou hodnotou, o reklasifikacích, odúčtování, zastavených aktivech, vložených derivátech, porušených smluvních ujednáních a zápočtech finančních aktiv a závazků,
 - údaje týkající se výkonnosti účetní jednotky za období, včetně informací o vykázaných výnosech, nákladech, ziscích a ztrátách, o úrokových nákladech a výnosech, výnosech z poplatků a ztrátách ze snížení hodnoty,
 - další informace včetně údajů o účetních pravidlech a postupech, o zajišťovacím účetnictví a o reálných hodnotách všech tříd finančních aktiv a závazků.
- Standard IFRS 7 vyžaduje zveřejnění informací o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů:
 - kvalitativní informace o možnosti výskytu každé ze skupiny rizik a o způsobu, jakým jsou tato rizika řízena,
 - kvantitativní údaje o možnosti výskytu každé ze skupiny rizik s rozdělením na rizika úvěrová, likvidní a tržní (včetně analýzy citlivosti).

Interpretace Žádné

Užitečné publikace Deloitte iGAAP 2015 (díl B a C): Finanční nástroje

Porovnání s ČÚL ČÚL vyžaduje pouze omezené zveřejňování informací o finančních nástrojích. Informace o řízení rizik jsou povinny uvádět v příloze účetní závěrky pouze finanční instituce, ostatní subjekty je uvádějí pouze ve výroční zprávě.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009.
- Cíl** Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit účetní jednotky a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.
- Shrnutí**
- Standard IFRS 8 uplatňují při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny s mateřským podnikem (a individuální účetní závěrky účetní jednotky):
 - jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou obchodovány na veřejném trhu nebo
 - které předkládají (konsolidované) účetní závěrky nebo jsou v procesu jejich předkládání komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu.
 - Provozní segment je část účetní jednotky:
 - která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou částí téže účetní jednotky);
 - jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s pravomocí rozhodovat o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posuzovat jeho výkonnost; a
 - pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.

Zahajovací činnosti mohou být provozní segmenty před generováním výnosů.

- Standard poskytuje pokyny pro určení povinně vykazovaného segmentu - většinou 10% hranice pro výnosy, absolutní hodnotu vykazovaného zisku nebo ztráty a aktiva.
- Alespoň 75 % výnosů účetní jednotky musí být zahrnuto ve vykazovaných segmentech.

Shrnutí

- IFRS 8 nedefinuje výnosy segmentu, náklady segmentu, výsledek segmentu, aktiva či závazky segmentu, ani nevyžaduje přípravu informací o segmentech v souladu s účetními pravidly použitými v účetní závěrce účetní jednotky.
- Zveřejnění některých informací o celé účetní jednotce je požadováno i v případech, kdy má účetní jednotka jen jeden povinně vykazovaný segment. Tato zveřejnění zahrnují informace pro každý výrobek a službu nebo skupinu výrobků a služeb, geografickou oblast a hlavní zákazníky (viz níže) a rozhodnutí vedení související s uplatněním agregačních kritérií na provozní segmenty.
- Pro všechny účetní jednotky je požadována analýza výnosů a určitých dlouhodobých aktiv podle zeměpisných oblastí – s rozšířeným požadavkem zveřejnit výnosy/ dlouhodobá aktiva po jednotlivých cizích zemích (pokud jsou významné), bez ohledu na vnitřní organizaci účetní jednotky.
- IFRS 8 dále udává požadavek na zveřejnění informací o transakcích s významnými externími odběrateli (10 % a více výnosů účetní jednotky).
- Sesouhlasení celkových aktiv s aktivy účetní jednotky by mělo být poskytnuto pouze v případě, kdy je údaj o aktivech segmentu pravidelně poskytován vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí.

IFRS 8 - Provozní segmenty

Interpretace	Žádné
Porovnání s ČÚL	ČÚL vykazování podle segmentů neupravuje. Požaduje pouze, aby vybrané právnické osoby (které překročily ke konci rozvahového dne alespoň dvě ze tří kritérií: a) aktiva celkem více než 350 mil. Kč, b) roční úhrn čistého obrátu více než 700 mil. Kč a c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250) v příloze uvedly informaci o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů, pokud se tyto kategorie a trhy mezi sebou podstatně liší.

IFRS 9 (2014) – Finanční nástroje

Datum účinnosti a přechodná ustanovení	Standardem IFRS 9 - Finanční nástroje vydaným v červenci 2014 rada IASB nahrazuje standard IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. Rada IASB svůj projekt nahradit IAS 39 zrealizovala v několika fázích, přičemž po dokončení každé fáze byly příslušné části zapracovány do standardu.
---	--

Verze standardu IFRS 9 vydaná v roce 2014 nahrazuje veškeré předchozí verze a je povinná pro období počínající dne 1. ledna 2018 nebo po tomto datu, přičemž dřívější použití je povoleno. Pro období začínající před 1. lednem 2018 je možné přijmout předchozí verze standardu IFRS 9 za předpokladu, že příslušné datum prvotní aplikace je před 1. únorem 2015.

Pozn.: Standard IFRS 9 dosud nebyl schválen pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

IFRS 9 nenahrazuje požadavky na zajišťovací účetnictví reálné hodnoty portfolia k zajištění úrokového rizika (často označované jako požadavky na „makro zajišťovací účetnictví“), protože fáze tzv. makro zajištění („macro hedging“) byla od projektu IFRS 9 oddělena vzhledem k její dlouhodobější povaze. Projekt zaměřený na macro hedging se aktuálně v rámci řádného procesu nachází ve fázi diskuzního materiálu.

Cíl Standard IFRS 9 stanovuje požadavky na účtování, oceňování, znehodnocení, odúčtování finančních aktiv a finančních závazků a obecně zajišťovací účetnictví.

Shrnutí

- Do standardu IFRS 9 jsou převedeny požadavky uvedené ve standardu IAS 39 související s účtováním a odúčtováním finančních aktiv a finančních závazků (viz Shrnutí standardu IAS 39).
- Veškeré finanční nástroje jsou při prvotním vykázání oceněny reálnou hodnotou včetně transakčních nákladů. Toto pravidlo platí, pokud se nejedná o finanční nástroje oceňované reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty.
- Veškerá finanční aktiva, která v současné době spadají do rozsahu IAS 39, standard IFRS 9 rozděluje do dvou skupin: aktiva oceněná zůstatkovou hodnotou a aktiva oceněná reálnou hodnotou.
- V případě, že jsou aktiva oceněna reálnou hodnotou, zisky a ztráty jsou buď kompletně vykázány do hospodářského výsledku (ocenění reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, „FVTPL“), nebo jsou vykázány v ostatním úplném výsledku (ocenění reálnou hodnotou vykázanou v ostatním úplném výsledku, „FVTOCI“).
- Kapitálové investice by měly být klasifikovány jako FVTPL, není-li zvolena klasifikace FVTOCI, vyjma kapitálových investic, u nichž se účetní jednotka rozhodla vykázat změny hodnoty v „ostatním úplném výsledku“. Pokud kapitálová investice není určena k obchodování, může účetní jednotka při prvotním vykázání učinit neodvolatelné rozhodnutí ocenit tuto kapitálovou investici ve FVTOCI, přičemž v hospodářském výsledku bude vykázán pouze příjem z dividend.

Shrnutí

- Dluhový nástroj, který (1) je držen v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držet finanční aktivum za účelem inkasa smluvních peněžních toků a (2) u něž vznikají k určitému datu na základě smluvních podmínek peněžní toky, které jsou výhradně splátkami jistiny a úroků z nesplacené jistiny, musí být oceňován zůstatkovou hodnotou, pokud není označen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty (FVTPL).
- Dluhový nástroj, který (1) je držen v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak i prodejem finančních aktiv, a (2) u něž vznikají k určitému datu na základě smluvních podmínek peněžní toky, které jsou výhradně splátkami jistiny a úroků z nesplacené jistiny, musí být oceňován reálnou hodnotou vykázanou do ostatního úplného výsledku (FVTOCI), pokud není označen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty (FVTPL).
- Všechny další dluhové nástroje musí být oceňovány reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty (FVTPL).
- IFRS 9 nemění základní model účtování finančních závazků dle IAS 39. I nadále existují dvě kategorie ocenění, a to ocenění reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty (FVTPL) a ocenění zůstatkovou hodnotou. Finanční závazky určené k obchodování jsou oceněny ve FVTPL a ostatní finanční závazky jsou oceněny zůstatkovou hodnotou, není-li zvolena možnost ocenění reálnou hodnotou (fair value option).
- Veškeré deriváty v rozsahu IFRS 9, včetně derivátů souvisejících s nekótovanými majetkovými podíly, jsou oceněny reálnou hodnotou. Změny hodnoty jsou vykázaný v hospodářském výsledku, pokud se účetní jednotka nerozhodla použít zajišťovací účetnictví, a to označením derivátu jako zajišťovacího nástroje ve způsobilém vztahu zajištění.

Shrnutí

- Vložené deriváty, které by podle IAS 39 byly účtovány odděleně ve FVTPL, protože nebyly v úzké souvislosti s hostitelským finančním aktivem, již nebudou oddělovány. Místo toho budou smluvní peněžní toky finančního aktiva posuzovány v celém svém rozsahu a aktivum jako celek bude oceněno ve FVTPL, pokud nebude splněn test charakteristiky smluvních peněžních toků. Vložené deriváty, které nejsou v úzké souvislosti s finančními závazky, budou účtovány samostatně v reálné hodnotě v případě finančních závazků, které nejsou označeny jako oceňované ve FVTPL (jako v IAS 39).
- Uplatnění požadavků na zajišťovací účetnictví stanovených v IFRS 9 je nepovinné. Při splnění jistých kritérií způsobilosti a kvalifikačních kritérií zajišťovací účetnictví účetní jednotce umožňuje v účetní závěrce zachytit aktivity v oblasti řízení rizik, a to propojením zisků nebo ztrát souvisejících s finančními nástroji zajišťovacího účetnictví se ztrátami či zisky souvisejícími s expozicemi, které tyto nástroje zajišťují.
- Existují tři druhy zajišťovacích vztahů: zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků a zajištění čisté investice do zahraniční jednotky.
- Zajišťovací vztah je způsobilý pro zajišťovací účetnictví, pouze pokud jsou splněna následující kritéria: (1) zajišťovací vztah je tvořen pouze způsobilými zajišťovacími nástroji a způsobilými zajištěnými položkami; (2) na počátku zajišťovacího vztahu existuje formální označení a dokumentace zajišťovacího vztahu a definovaného cíle účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie pro provedení zajištění a (3) zajišťovací vztah splňuje všechny požadavky na účinnost zajištění.
- Aby mohl být zajišťovací vztah způsobilý pro zajišťovací účetnictví, musí splňovat následující kritéria účinnosti: (i) mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou existuje ekonomická souvislost, (ii) dopad úvěrového rizika zásadně neovlivňuje změny hodnot vyplývající z ekonomické souvislosti a (iii) zajišťovací poměr zajišťovacího vztahu je stejný jako ten, který je skutečně používán při ekonomickém zajištění.

Shrnutí

- Model znehodnocení definovaný v IFRS 9 vychází z očekávaných úvěrových ztrát a vztahuje se stejnou měrou na dluhové nástroje oceněné zůstatkovou hodnotou nebo ve FVTOCI, pohledávky z pronájmu, smluvní aktiva v rozsahu působnosti IFRS 15 a určité závazné úvěrové přísliby i smlouvy o finanční záruce.
- Očekávané úvěrové ztráty (s výjimkou nakoupených nebo původně úvěrově znehodnocených finančních aktiv) musí být zohledněny prostřednictvím opravné položky ve výši, která odpovídá: (i) 12měsíční očekávané úvěrové ztrátě nebo (ii) očekávané úvěrové ztrátě po dobu trvání. Druhá možnost se uplatňuje v případě, že se od prvotního vykázání finančního nástroje významně zvýšilo úvěrové riziko.
- 12měsíční očekávaná úvěrová ztráta: očekávaná úvěrová ztráta po dobu trvání finančního nástroje, jež je výsledkem úvěrového selhání finančního nástroje, ke kterému může dojít v průběhu 12 měsíců od konce účetního období.
- Očekávaná úvěrová ztráta po dobu trvání: očekávaná úvěrová ztráta, která je výsledkem možného úvěrového selhání po celou dobu trvání finančního nástroje.
- Úrokový výnos se v případě úvěrově znehodnocených finančních aktiv vypočítá pomocí efektivní úrokové míry aplikované na zůstatkovou hodnotu (která představuje účetní hodnotu v hrubé výši sníženou o opravnou položku). U všech ostatních nástrojů se vypočítá na základě hrubé účetní hodnoty.

Interpretace IFRIC 16 - Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

IFRIC 19 - Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

Užitečné publikace Deloitte

- iGAAP 2015 (díl B): Finanční nástroje – IFRS 9 a související standardy
- Videorozhovory a podcasty, které se zabývají novými požadavky, jsou k dispozici na webových stránkách www.iasplus.com
- Publikace zaměřené na ostatní dříve vydané části standardu IFRS 9 jsou rovněž k dispozici na webových stránkách www.iasplus.com.

Porovnání s ČÚL

Lze očekávat, že po přijetí IFRS 9 Evropskou komisí bude i ČÚL upravena tak, aby principy účtování o finančních nástrojích odpovídaly principům obsaženým v IFRS 9.

Srovnání mezi ČÚL a stávající úpravou účtování a oceňování finančních nástrojů dle IAS 39 je uvedeno na straně 140.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později. V Evropské unii pro účetní období začínající 1. ledna 2014 nebo později.

Úpravy vydané v prosinci 2014 potvrzují, že na mateřskou společnost, která je dceřiným podnikem investiční jednotky, se i nadále bude vztahovat výjimka při přípravě konsolidované účetní závěrky. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016 a dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Úpravy vydané v září 2014 objasňují, že v transakcích, které zahrnují přidružený nebo společný podnik, rozsah vykázání zisku nebo ztráty závisí na tom, zda prodané nebo vložené aktivum představuje podnik. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016 a dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Stanovit jediný model konsolidace pro všechny účetní jednotky založený na ovládnání (kontrola), bez ohledu na povahu jednotky, do níž bylo investováno (tj. zda je účetní jednotka ovládána pomocí hlasovacích práv investorů nebo pomocí jiných smluvních ujednání, jak je to běžné u jednotek zvláštního určení).

Shrnutí

- Dceřiný podnik je účetní jednotka, která je ovládána jinou účetní jednotkou, mateřským podnikem.
- Ovládnání (kontrola) je založeno na tom, zda investor 1) má moc nad jednotkou, do níž investoval, 2) na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo, 3) je schopen využívat moci nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů.

Shrnutí

- IFRS 10 obsahuje pokyny pro posouzení ovládnání, včetně materiálu o ochranných právech, delegované moci, kontrole de facto a ujednáních o zmocnění de facto.
- Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka skupiny (mateřského podniku a dceřiných podniků) prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.
- Existuje-li vztah mateřský podnik – dceřiný podnik, musí být zveřejněna konsolidovaná účetní závěrka (s určitými konkrétními výjimkami).
- Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny dceřiné podniky, bez výjimek v podobě „dočasné kontroly“, „různých předmětů činnosti“ nebo „dceřiného podniku, který působí za dlouhodobě přísných omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky mateřskému podniku“. Pokud ovšem v okamžiku akvizice splňuje dceřiný podnik kritéria pro zařazení mezi aktiva držaná k prodeji v souladu se standardem IFRS 5, bude zachycován podle zmíněného standardu IFRS 5.
- Standard obsahuje výjimku z konsolidace dceřiných podniků pro účetní jednotky, které splňují definici „investiční jednotky“, např. určité investiční fondy. Tyto účetní jednotky budou oceňovat své investice v určitých dceřiných podnicích v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9 nebo IAS 39. Tato výjimka se rovněž vztahuje na mateřský podnik, který je dceřiným podnikem investiční jednotky, přestože investiční jednotka veškeré své dceřiné podniky oceňuje reálnou hodnotou, jak požaduje IFRS 10.
- Vnitropodnikové zůstatky, transakce, výnosy a náklady se vylučují v plné výši.

Shrnutí

- Všechny podniky ve skupině používají jednotná účetní pravidla a, je-li to proveditelné, stejné datum účetní závěrky.
- Nekomolní podíly jsou ve výkazu o finanční situaci vykazovány v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu vlastníků mateřského podniku. Celkový úplný výsledek je přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekomolním podílům dokonce i tehdy, když v důsledku toho mají nekomolní podíly záporný zůstatek.
- Pořízení dalšího vlastnického podílu v dceřiném podniku po získání kontroly je zaúčtováno jako transakce v rámci vlastního kapitálu, bez zachycení jakéhokoli zisku, ztráty či úpravy goodwillu.
- Částečný odprodej investice v dceřiném podniku při současném ponechání si kontroly je zaúčtován jako transakce v rámci vlastního kapitálu; zisk ani ztráta nejsou v hospodářském výsledku účtovány.
- Částečný prodej investice v dceřiném podniku, který vede ke ztrátě kontroly, je podnětem k přecenění zbývajícího vlastního podílu na reálnou hodnotu k datu, kdy dojde ke ztrátě kontroly. Jakýkoli rozdíl mezi reálnou a účetní hodnotou představuje zisk nebo ztrátu z prodeje investice, které jsou zaúčtovány do hospodářského výsledku. Pokud dceřiný podnik neobsahuje podnik (jak je definováno v IFRS 3), zisk nebo ztráta jsou vykázány pouze v rozsahu nesouvisejícího podílu investora. Poté je na zbývající vlastnický podíl aplikován příslušný standard IAS 28, IFRS 11 nebo IFRS9/IAS 39.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL primárně požaduje sestavení nekonsolidované účetní závěrky, zatímco IFRS primárně upravují konsolidovanou účetní závěrku.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL definici kontroly neobsahuje, odkazuje na zákon o obchodních korporacích, který definuje ovládající a ovládané osoby. V praxi může docházet k rozdílům při posuzování existence kontroly podle IFRS a ČÚL.
- Konsolidující účetní jednotka je dle ČÚL osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud konsolidační celek nepřekročil nebo nedosáhl alespoň 2 ze 3 kritérií:
 - aktiva celkem > 350 mil. Kč
 - roční čistý obrat > 700 mil. Kč
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 250
- Osvobození od povinnosti konsolidovat neplatí pro banky, pojišťovny a emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu cenných papírů se sídlem v členském státě Evropské unie.
- Rozdílné vymezení konsolidačního celku – dle ČÚL nemusí být zahrnuty účetní jednotky, u nichž dlouhodobá omezení významně brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu jejich práv nebo nelze získat informace nutné pro sestavení konsolidované účetní závěrky.
- ČÚL nezná pojem investiční společnost, existují zvláštní předpisy pro investiční fondy.
- Podobně jako dle IFRS, konsolidační celek za určitých podmínek nevytváří konsolidující účetní jednotka, pokud je současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, která je konsolidující účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční osobou řídící se právem členského státu EU.
- Postup účtování při částečném odprodeji investice v dceřiném podniku není explicitně upraven.
- Menšinové podíly jsou vykazovány samostatně v závazcích.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. V Evropské unii pro účetní období začínající 1. ledna 2014 nebo později.

Úpravy standardu IFRS 11 týkající se zaúčtování akvizice společné činnosti, kdy aktivity v rámci společné činnosti tvoří podnik, jsou účinné od 1. ledna 2016, dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Stanovit zásady účetního výkaznictví pro účetní jednotky, které mají podíly ve společných ujednáních.

Shrnutí

- Platí pro všechny účetní jednotky, které jsou stranami společného ujednání. Společné ujednání je takové, které spoluovládají dvě nebo více stran.
- Společná činnost je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků, týkajících se ujednání.
- Společný podnik je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva ujednání.
- Rozlišování mezi společnou činností a společným podnikem vyžaduje posouzení struktury společného ujednání, právní formy každého samostatného subjektu, podmínek smluvního ujednání a veškerých dalších relevantních skutečností a okolností.
- Společná činnost: spoluprovozovatel vykazuje aktiva, která kontroluje, a náklady a závazky, které má, a svůj podíl na získaných výnosech jak v individuální, tak v konsolidované účetní závěrce.

Shrnutí

- Společný podnik: spoluvlastník aplikuje ekvivalenční metodu, jak je popsána v IAS 28, s výjimkou společného podniku, kde investor je firma rizikového kapitálu, podílový fond nebo investiční fond a chce (nebo musí) oceňovat příslušné podíly v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9 nebo IAS 39 se zveřejněním určitých informací.
- Podíly ve společné činnosti a společném podniku, které jsou klasifikovány jako držené k prodeji v souladu s IFRS 5, jsou účtovány podle standardu IFRS 5.
- Účtování o společných ujednáních v individuální účetní závěrce účetní jednotky závisí na zapojení této účetní jednotky v daném společném ujednání, jakož i na typu společného ujednání. Pokud je účetní jednotka spoluprovozovatelem nebo spoluvlastníkem, měla by o svém podílu účtovat v souladu s články 20-22 standardu IFRS 11 v případě společné činnosti a podle článku 10 standardu IAS 27 - Individuální účetní závěrka v případě společného podniku. Pokud se účetní jednotka účastní společného ujednání, avšak nemá nad ním společnou kontrolu, měla by o svém podílu účtovat následovně: v případě společné činnosti podle článku 11 standardu IFRS 11 a v případě společného podniku podle IFRS 9, pokud účetní jednotka nevykonává významný vliv nad daným společným podnikem (v takovém případě by použila článek 10 standardu IAS 27).
- Akvizice podílu ve společné činnosti, jenž tvoří podnik, by měly být účtovány za využití principů standardu IFRS 3 - Podnikové kombinace.

IFRS 11 – Společná ujednání

Interpretace Žádné

Porovnání s ČÚL

- ČÚL specificky nerozlišuje mezi společnou činností a společným podnikem, záleží hlavně na právní formě a nikoliv na podstatě vztahů jako dle IFRS.
- ČÚL explicitně upravuje pouze účtování o podílech ve společnostech pod společným vlivem, kdy se používá metoda poměrné konsolidace. Společným vlivem se rozumí takový vliv, kdy účetní jednotka v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou společnost, přičemž účetní jednotka vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné společnosti.
- V individuální účetní závěrce se o investici do společnosti pod společným vlivem účtuje buď v pořizovací ceně, nebo metodou ekvivalence.

IFRS 12 – Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. V Evropské unii pro účetní období začínající 1. ledna 2014 nebo později.

Úpravy vydané v červenci 2014 objasňují, že investiční jednotka, která veškeré své dceřiné podniky oceňuje reálnou hodnotou, by měla zveřejnit informace, které jsou standardem požadovány v souvislosti s investičními jednotkami. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016 a dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Požadovat, aby byly v účetní závěrce účetní jednotky zveřejněny takové informace, které uživatelům této účetní závěrky umožní posoudit povahu podílů účetní jednotky v jiných účetních jednotkách, rizika s nimi spojená a dopady těchto podílů na finanční situaci účetní jednotky, finanční výkonnost a peněžní toky.

Shrnutí

- Vyžaduje zveřejnění pro následující obecné kategorie:
 - podstatné úsudky a předpoklady, např. jak byla určena kontrola, spoluovládání (společná kontrola) a podstatný vliv,
 - podíly v dceřiných podnicích, včetně podrobností o struktuře skupiny, rizicích spojených s konsolidovanými strukturovanými jednotkami, omezení schopnosti používání aktiv a vypořádání závazků, změn v úrovních vlastnictví, nekontrolních podílů ve skupině apod.,
 - podíly ve společných ujednáních a přidružených podnicích – povaha, rozsah a finanční dopady podílů ve společných ujednáních a přidružených podnicích (včetně názvů, podrobností a shrnujících finančních informací) a rizika spojená s takovými účetními jednotkami,
 - podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách – povaha a rozsah podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách a povaha (a změny) rizik spojených s těmito podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách,
- pokud je účetní jednotka investiční jednotkou, IFRS 12 vyžaduje další zveřejnění, včetně:
 - skutečnosti, že je účetní jednotka investiční jednotkou,
 - informací o významných úsudcích a předpokladech, které provedla při určování toho, zda je investiční jednotkou, a informace o změně statutu (pokud se účetní jednotka stane nebo přestane být investiční jednotkou).

IFRS 12 – Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách

Interpretace Žádná.

Porovnání s ČÚL

- Některé vyžadované informace se mohou lišit.
- IFRS 12 klade důraz i na informace o podstatných úsudcích a předpokladech, které účetní jednotka učinila při posuzování existence kontroly či spoluovládání.
- ČÚL explicitně vyjmenovává položky uváděné v příloze v konsolidované účetní závěrce (včetně např. nákladů na odměny auditorovi).

IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou

Datum účinnost Účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu.

Cíl Stanovit definici reálné hodnoty, poskytnout pokyny, jak určit reálnou hodnotu, a předepsat požadované zveřejnění o oceňování reálnou hodnotou. IFRS 13 však nestanovuje, které položky by měly být oceňovány nebo zveřejňovány v reálné hodnotě.

Shrnutí

- Používá se, když jiný standard IFRS vyžaduje nebo povoluje oceňování reálnou hodnotou nebo zveřejňování informací o oceňování reálnou hodnotou (a o oceňování, jako je reálná hodnota snížená o náklady na prodej).
- Reálná hodnota je definována jako cena, která by byla získána z prodeje aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu k datu ocenění.

Shrnutí

- Vyžaduje, s určitými výjimkami, klasifikaci těchto ocenění v rámci hierarchie reálné hodnoty na základě povahy vstupů:
 - úroveň 1 – kótované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva a závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění,
 - úroveň 2 – jiné vstupy než kótované tržní ceny zahrnuté do úrovně 1, které jsou pro aktivum nebo závazek přímo nebo nepřímo pozorovatelné,
 - úroveň 3 – nepozorovatelné vstupy pro aktiva nebo závazky.
- Vyžaduje zveřejnění různých informací v závislosti na povaze ocenění reálnou hodnotou (např. zda je vykázána v účetní závěrce nebo pouze zveřejněna) a úrovni, na níž je klasifikována.

Interpretace

Žádná.

Užitečné publikace Deloitte

A closer look: Ocenění reálnou hodnotou u finančních nástrojů podle IFRS 13 – viz rovněž sekce standardu IAS 39.

Porovnání s ČÚL

Detailní pravidla nejsou v ČÚL k dispozici. Mimo podnikových kombinací se reálná hodnota používá zejména pro ocenění některých finančních nástrojů. Jako reálná hodnota se použije

- a. tržní hodnota,
- b. ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu,
- c. ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmen a) a b).

Tržní hodnotou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu obdobně regulovanému trhu.

Datum účinnost a přechodná ustanovení	<p>První roční účetní závěrka dle IFRS začínající dne 1. ledna 2016 nebo po tomto datu, dřívější použití je dovoleno.</p> <p>Pozn.: Tento standard dosud nebyl schválen pro použití v EU (stav k 30.9.2015).</p>
Cíl	<p>Stanovit požadavky pro finanční výkaznictví pro „zůstatky na účtech časového rozlišení při cenové regulaci“, které vzniknou v případě, že účetní jednotka poskytuje zboží nebo služby zákazníkům v ceně nebo sazbě, které podléhá regulaci.</p>
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Tento standard umožňuje účetní jednotce, která je prvouživatelé standardů IFRS, i nadále účtovat (s jistými omezenými změnami) „zůstatky na účtech časového rozlišení při cenové regulaci“ v souladu s účetními postupy a principy, které dosud uplatňovala, a to jak při prvotním použití standardů IFRS, tak v následných účetních závěrkách.• Zůstatky a pohyb na účtech časového rozlišení při cenové regulaci jsou uvedeny samostatně ve výkazu o finanční situaci a ve výkazu zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku, přičemž jsou dále vyžadována zvláštní zveřejnění.• Na zůstatky na účtech časového rozlišení při cenové regulaci je třeba použít požadavky dalších standardů IFRS, na něž se vztahují zvláštní výjimky, osvobození a další požadavky uvedené ve standardu.
Interpretace	<p>Žádná.</p>
Porovnání s ČÚL	<p>Tato problematika není v ČÚL specificky řešena.</p>

Datum účinnost a přechodná ustanovení

Roční účetní období začínající dne 1. ledna 2018 nebo po tomto datu, dřívější použití je dovoleno.

Pozn.: Tento standard dosud nebyl schválen pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Požadavky tohoto standardu nahrazují:

- IAS 11 - Smlouvy o zhotovení,
- IAS 18 - Výnosy,
- IFRIC 13 - Zákaznické věrnostní programy,
- IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí,
- IFRIC 18 - Převody aktiv od zákazníků,
- SIC 31 - Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

Cíl

Stanovit přístup k účetnímu řešení výnosů z prodeje zboží a poskytování služeb zákazníkům.

Výnosy, které nejsou generovány na základě smlouvy se zákazníkem, nespádají do rozsahu působnosti tohoto standardu. Například výnosy z dividend a darů by byly účtovány podle jiných standardů.

Shrnutí

- Hlavní princip je založen na skutečnosti, že by účetní jednotka měla vykázat výnosy s cílem zachytit převod přislíbeného zboží nebo služeb zákazníkovi v částce, která vyjadřuje protiplnění, na něž bude mít účetní jednotka dle očekávání nárok výměnou za toto zboží nebo služby.
- Aby bylo možné tento hlavní princip splnit, účetní jednotka musí postupovat dle následujících kroků:
 - Krok 1: Identifikovat smlouvu se zákazníkem.
 - Krok 2: Identifikovat ve smlouvě jednotlivé povinnosti k plnění.
 - Krok 3: Určit transakční cenu.
 - Krok 4: Alokovat transakční cenu jednotlivým povinnostem k plnění dle smlouvy.
 - Krok 5: Vykázat výnos, jakmile (nebo pokud) účetní jednotka splní povinnost k plnění.

Shrnutí

- Smlouva se zákazníkem bude spadat do rozsahu působnosti standardu IFRS 15 pouze při splnění těchto kritérií:
 - Smlouva má komerční povahu (tj. očekává se, že na základě smlouvy dojde ke změně rizik, časového harmonogramu či objemu budoucích peněžních toků účetní jednotky).
 - Strany danou smlouvu schválily.
 - Účetní jednotka může identifikovat práva každé smluvní strany týkající se převáděného zboží či služby.
 - Účetní jednotka může identifikovat platební podmínky vztahující se na převáděné zboží či služby.
 - Strany se zavazují vykonat své příslušné povinnosti a hodlají uplatnit svá smluvní práva.
 - Je pravděpodobné, že účetní jednotka obdrží protihodnotu, na kterou má nárok, výměnou za zboží či služby, které budou převedeny zákazníkovi.
- Standard obsahuje pokyny pro použití u konkrétních transakcí, jako např. povinnosti k plnění uspokojené v průběhu času, metody měření stavu povinností k plnění, prodej s právem na vrácení, záruky, hlavní versus zprostředkovaná protiplnění, možnosti zákazníků související s dodatečným dodáním zboží či služeb, počáteční poplatky, dohody o fakturaci před dodáním (tzv. bill-and-hold transakce), nevykonaná práva zákazníků, udělování licencí, smlouvy o opětovné koupi, komisioní ujednání a přijetí ze strany zákazníka.
- Standard rovněž obsahuje pokyny pro variabilní protiplnění a časové hodnoty peněz a zvláštní požadavky na zveřejnění.

Interpretace Žádné.

**Porovnání
s ČÚL**

- V ČÚL neexistuje definice výnosů a zpravidla se postupuje tak, že výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. V odůvodněných případech jsou časově rozlišovány do období, s nímž časově a věcně souvisejí.
- V případě odložené úhrady nejsou výnosy diskontovány (s výjimkou smluvních úroků).
- Metoda efektivní úrokové sazby je požadována pouze v některých případech u finančních institucí.
- Specifické aspekty vykazování výnosů (např. vícesložkové transakce) nejsou v ČÚL řešeny.

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009 nebo po tomto datu.

V důsledku úprav z prosince 2014 jako součást iniciativy zaměřené na zveřejnění byly zavedeny úzce zaměřené úpravy s dodatečnými pokyny ohledně významnosti a agregace a také struktury komentáře (přílohy) prezentovaného jako součást účetní závěrky. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016, přičemž dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl Stanovit všeobecnou základnu pro předkládání účetní závěrky pro všeobecné použití, včetně pokynů týkajících se její struktury a minimálního obsahu.

Shrnutí

- Základní zásady stanovené pro účely přípravy účetní závěrky, včetně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, konzistence při prezentaci a klasifikaci, účtování ve věcné a časové souvislosti a zásady významnosti.
- Aktiva a závazky, výnosy a náklady se vzájemně nekompenzují, pouze v případě, kdy je vzájemná kompenzace dovolena nebo vyžadována jiným standardem IAS nebo IFRS.
- U hodnot zveřejněných v účetní závěrce a v komentáři k ní jsou požadovány také srovnatelné informace za předchozí období.
- Účetní závěrka je obecně sestavována jednou ročně. Pokud se změní konec účetního období a účetní závěrka je prezentována za jiné období než jeden rok, jsou vyžadována dodatečná zveřejnění.

Shrnutí

- Kompletní účetní závěrka obsahuje:
 - výkaz o finanční situaci,
 - výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období,
 - výkaz změn vlastního kapitálu,
 - výkaz o peněžních tocích,
 - komentář,
 - (pouze v případě retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo retrospektivní úpravy položek nebo změny klasifikace položek účetní závěrky) výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnatelného období. (V těchto omezených případech tedy tři výkazy o finanční situaci.)
 - Srovnávací informace (tzn. alespoň dva výkazy od všech výše uvedených typů výkazů – jeden za současné období a jeden za předcházející období včetně souvisejících bodů v komentáři).
- Účetní jednotky mohou používat jiné názvy jednotlivých finančních výkazů, než jsou názvy uvedené výše.
- Standard IAS 1 upřesňuje minimální požadavky na zveřejnění položek ve výkazu o finanční situaci, výkazu zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období a výkazu změn vlastního kapitálu a obsahuje pokyny k určování dalších položek. Pokyny k vykazování položek ve výkazu o peněžních tocích jsou uvedeny ve standardu IAS 7.
- Ve výkazu o finanční situaci jsou aktiva a závazky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé, pokud vykazání podle likvidity neposkytuje spolehlivější a relevantnější informace.

Shrnutí

- Výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období zahrnuje všechny položky výnosů a nákladů (tzn. všechny změny ve vlastním kapitálu, kromě transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci) včetně a) komponent hospodářského výsledku a b) komponent ostatního úplného výsledku (tzn. položek nákladů a výnosů, které nejsou zaúčtovány v hospodářském výsledku, jak požadují nebo povolují ostatní standardy IFRS). Tyto položky musejí být vykázány:
 - v jediném výkazu zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období (v němž je uveden mezisoučet hospodářského výsledku), nebo
 - v samostatném výkazu zisku a ztráty (obsahující komponenty hospodářského výsledku) a ve výkazu zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období (který začíná hospodářským výsledkem a obsahuje komponenty ostatního úplného výsledku).
- Položky ostatního úplného výsledku by měly být seskupovány na základě toho, zda jsou k pozdějšímu datu potenciálně reklasifikovatelné do hospodářského výsledku.
- Analýza nákladů ve výsledovce může vycházet z druhu nákladů nebo z jejich funkce. Pokud jsou náklady vykazovány podle funkce, je vyžadováno, aby byly v komentáři k účetní závěrce uvedeny další údaje o druzích nákladů.
- Ve výkazu změn vlastního kapitálu jsou uvedeny následující informace:
 - celkový úplný výsledek za období,
 - dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepracování údajů v souladu se standardem IAS 8 na každou složku vlastního kapitálu,
 - pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny.

Shrnutí

- IAS 1 vymezuje minimální rozsah údajů zveřejňovaných v komentáři, které zahrnují informace o:
 - dodržovaných účetních pravidlech,
 - úsudcích, které vedení přijalo při používání účetních pravidel a které měly největší vliv na hodnoty zachycené v účetní závěrce,
 - zdrojích nejistoty odhadů,
 - řízení kapitálu a dodržování kapitálových požadavků.
- Implementační příručka ke standardu IAS 1 obsahuje příklady výkazů s výjimkou přehledu peněžních toků (viz IAS 7).

Interpretace

SIC 29 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb - zveřejňování

Zveřejnění informací v účetní závěrce je požadováno v případě, že se účetní jednotka zavázala poskytovat služby, jež umožňují přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením (např. vodovody a kanalizace).

Užitečné publikace Deloitte

Vzorová účetní závěrka sestavená podle IFRS (k dispozici i v českém jazyce)

Kontrolní seznam pro vykazování a zveřejňování informací podle IFRS

Ilustruje podobu účetní závěrky a požadavky na vykazování a zveřejňování podle IFRS. Ke stažení na <http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/publication-series/models-and-checklists>.

Porovnání s ČÚL

- Účetní závěrka dle ČÚL pro podnikatele zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Akciové společnosti, které k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria: a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč a b) roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč, sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu povinně.
- Účetní závěrka dle ČÚL pro finanční instituce zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách vlastního kapitálu a přílohu.
- Formát, pořadí a označení řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty je předepsáno, mohou vznikat rozdíly oproti výkazům dle IFRS, např. v ČÚL není požadavek na rozdělení výkazu zisku a ztrát na pokračující a ukončené činnosti, uvádění investic do nemovitostí, biologických aktiv a aktiv držných k prodeji na samostatných řádcích rozvahy atd.
- Dle ČÚL se u všech výkazů uvádějí údaje za 2 roky (běžné a srovnatelné období).
- V rozvaze podnikatelských subjektů není možné řadit aktiva a závazky dle jejich likvidity, není možné rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé položky na základě obvyklého provozního cyklu účetní jednotky.
- ČÚL na rozdíl od IFRS povoluje účtování mimořádných nákladů a výnosů, např. náklady na změnu metody, mimořádné škody na majetku, náklady a výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti.
- Výkaz změn vlastního kapitálu nemusí být jako samostatný výkaz, lze prezentovat i jako součást přílohy. Obsahuje i položky, které dle IFRS patří do výkazu o úplném výsledku.
- ČÚL nevyžaduje uvádět samostatně zisk (ztrátu) přiřaditelné většinovým a menšinovým vlastníkům.
- Požadavky na zveřejňování informací v příloze nejsou tak rozsáhlé jako dle IFRS.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Stanovit způsob účetního zobrazení zásob, včetně určení nákladů na pořízení a následného zachycování nákladů ovlivňujících zisk.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Zásoby se oceňují v nižší z hodnoty nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.• Náklady na pořízení zahrnují náklady na nákup, náklady na zpracování (materiál, pracovní síla a režijní náklady) a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Nezahrnují kurzové rozdíly.• V případě zásob, které nejsou zaměnitelné, je každá jednotlivá položka oceněna konkrétními náklady na pořízení.• Zaměnitelné zásoby jsou standardně oceněny s použitím metody „první do skladu - první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Používání metody „poslední do skladu – první ze skladu“ (LIFO) není povoleno.• V případě prodeje zásob je účetní hodnota těchto zásob zaúčtována do nákladů v období, v němž je zaúčtován související výnos.• Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je uznáno jako náklad v období, kdy se snížení ocenění projeví. Storna sníženého ocenění vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty jsou uznána jako snížení nákladů v období, v němž ke stornu dojde.
Interpretace	Žádné.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL v určitých případech (u hromadné výroby v krátkém cyklu) nevyžaduje zahrnutí výrobní režie do ceny pořízení zásob. Naopak, ČÚL v určitých případech (ve výrobě s výrobním cyklem delším než 12 měsíců) umožňuje zahrnutí administrativní režie do hodnoty zásob.
- ČÚL umožňuje dvojí metodiku účtování o zásobách (způsob A a B), IFRS se nezaměřuje na problematiku účtování, ale na způsob vykazání v účetní závěrce.
- V ČÚL neexistuje přesný předepsaný postup pro vyčíslení případného snížení hodnoty zásob. ČÚL oceňuje zásoby primárně pořizovací cenou. V případech, kdy je pořizovací cena vyšší než reálná hodnota, se ocenění zásob sníží na reálnou hodnotu opravnou položkou. Reálná hodnota na rozdíl od čisté realizovatelné hodnoty (IAS 2) nezohledňuje odhadované náklady na dokončení a uskutečnění prodeje.
- ČÚL zahrnuje veškeré náhradní díly, včetně těch, jejichž doba použitelnosti přesahuje jedno účetní období, do kategorie zásob - jako materiál na skladě. Dle IFRS se do zásob nezahrnují některé náhradní díly, které mají dlouhodobou povahu. Tyto náhradní díly se klasifikují jako dlouhodobý majetek a účtuje se o nich v souladu s IAS 16.
- ČÚL neumožňují aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 1994 nebo po tomto datu.
Cíl	Požadovat poskytování informací o uskutečněných změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu o peněžních tocích, který třídí peněžní toky za období na peněžní toky z provozních činností, investičních činností a z financování.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none"> • Výkaz o peněžních tocích analyzuje změny peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v průběhu období. • Peněžní ekvivalenty představují krátkodobé (méně než 3 měsíce od data pořízení) vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné. Obecně mezi ně nepatří majetkové účasti. • Peněžní toky jsou odděleně členěny na provozní činnost, investiční činnost a financování. • Peněžní toky z provozní činnosti jsou vykázány pomocí přímé metody (doporučený postup), nebo nepřímé metody. • Pokud není možné přiřadit peněžní toky plynoucí z daně ze zisku k investiční činnosti nebo k financování, jsou klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti. • Transakce vyjádřené v cizí měně a peněžní toky zahraničního dceřiného podniku by měly být převedeny pomocí kurzu platného k datu peněžních toků. • Souhrnné peněžní toky ze získání nebo ztráty kontroly nad dceřiným podnikem nebo jinou podnikatelskou jednotkou jsou vykázány odděleně a klasifikovány jako investiční činnost; k těmto peněžním tokům jsou zveřejněny další přesně určené informace.

Shrnutí

- Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z výkazu o peněžních tocích a zveřejněny samostatně.
- Jako investiční činnost jsou klasifikovány pouze výdaje, které vedou k zachycení aktiva ve výkazu o finanční situaci.
- V dodatcích ke standardu IAS 7 jsou uvedeny příklady výkazů o peněžních tocích.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- Výkaz peněžních toků ČÚL vyžaduje povinně jen u vybraných subjektů, kterých se týká účetnictví státu, a u akciových společností (které k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria: a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč a b) roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč). Většina společností výkaz peněžních toků však sestavuje a předkládá, aby poskytly uživatelům účetní závěrky kompletní informace. Finanční instituce výkaz peněžních toků nesestavují.
- Ve výkazu se v samostatných položkách uvádějí peněžní toky spojené s transakcemi, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření, peněžní toky spojené s inkasem a vyplacením dividend nebo podílů na zisku a platby daně z příjmů.
- Dle ČÚL jsou na rozdíl od IFRS poštovní známky a stravenky zahrnovány mezi peněžní ekvivalenty.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Stanovit kritéria pro výběr a změnu účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Hierarchie pro výběr účetních postupů:<ul style="list-style-type: none">- standardy a interpretace rady IASB s přihlédnutím k případným implementačním příručkám vydaným radou IASB,- v případě, že vhodný IFRS není k dispozici, vyhledat požadavky a pokyny uvedené v IFRS, které se věnují podobným a souvisejícím záležitostem, a definice, kritéria vykazování a koncepce oceňování aktiv, závazků, nákladů a výnosů v Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví,- vedení může rovněž vycházet z nejnovějších dokumentů vydaných jinými orgány pověřenými přípravou standardů, které při navrhování účetních standardů používají podobný koncepční rámec, z další účetní literatury a z osvědčených postupů používaných v daném odvětví.• Účetní pravidla jsou používána u podobných transakcí konzistentně.• Změny v účetních pravidlech jsou prováděny pouze v případě, že jsou vyžadovány IFRS, případně pokud vedou k relevantnějším a spolehlivějším výsledkům.• Pokud je nutné provést změnu v účetním pravidle na základě požadavku určitého IFRS, je třeba se řídit přechodnými ustanoveními předpisu. Pokud daný předpis neobsahuje žádné přechodné požadavky nebo je-li změna prováděna z vlastního rozhodnutí účetní jednotky, je nové účetní pravidlo uplatněno retrospektivně a údaje za předchozí období jsou přepracovány.

Shrnutí

- Pokud není možné určit dopady na konkrétní období pro retrospektivní uplatnění, použije se nový účetní postup od začátku nejstaršího období, v němž je retrospektivní uplatnění proveditelné, a provedou se kumulativní úpravy zůstatků na počátku tohoto období. Nový účetní postup se použije prospektivně od počátku nejstaršího období, kdy je použití možné, pokud účetní jednotka nemůže určit kumulativní dopad uplatnění postupu na všechna předcházející období.
- Změny v účetních odhadech (např. změna doby použitelnosti aktiva) mají být zaúčtovány v běžném období nebo v obdobích budoucích, případně v obou (bez přepracování minulých období).
- Všechny významné chyby předchozích období jsou opraveny retrospektivně tak, že se přepočtou srovnatelné hodnoty za předchozí období a v případě, že se chyba vyskytla před nejstarším vykazovaným obdobím, je přepočten počáteční výkaz o finanční situaci.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- Dle ČÚL jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy. Standardy IFRS problematiku účtování jako takovou neřeší, jsou zaměřeny především na sestavení účetní závěrky.
- Od 1. 1. 2013 účtování dopadů změn účetních metod a oprav významných chyb za minulé období podle ČÚL v zásadě odpovídá retrospektivní aplikaci dle IFRS. Používá se účet Jiný výsledek hospodaření minulých let v rámci Vlastního kapitálu.
- Změny v účetních odhadech jsou účtovány stejně jako dle IFRS, ale změna v metodě odepisování není explicitně řešena.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	<p>Cílem tohoto standardu je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • určit, kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události po konci účetního období, • stanovit povinnost zveřejnit datum, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a informace o událostech po konci účetního období
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none"> • Události po konci účetního období jsou jak příznivé, tak nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. • Události po konci účetního období upravující účetní závěrku - účetní závěrka je upravena tak, aby odrážela události prokazující okolnosti, které existovaly již ke konci účetního období (např. vyřešení soudního případu po konci účetního období). • Události po konci účetního období neupravující účetní závěrku - účetní závěrka se neupravuje tak, aby odrážela události, které vznikly až po konci účetního období (např. pokles tržní hodnoty investic po konci roku, kterým se nemění hodnota investic ke konci účetního období). Zveřejněna je povaha a dopad takových událostí. • Dividendy držitelům kapitálových nástrojů navržené nebo ohlášené po konci účetního období nejsou ke konci účetního období vykazovány jako závazek. Tato skutečnost musí být zveřejněna. • Účetní závěrka není sestavována na základě předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky v případě, že události po konci účetního období naznačují, že předpoklad trvání účetní jednotky není nadále vhodný. • Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění.

IAS 10 - Události po skončení účetního období

Interpretace Žádné.

Porovnání s ČÚL

- Dle ČÚL účetní jednotka uvede v příloze každou významnou událost, která se stane mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky (dle IFRS: datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění).
- ČÚL nerozděluje události po konci účetního období na události upravující a neupravující účetní závěrku.

IAS 11 - Smlouvy o zhotovení

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 1995 nebo po tomto datu.

IAS 11 bude nahrazen přijetím standardu IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky.

Cíl Stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami, jejichž realizace probíhá během dvou a více účetních období, v účetní závěrce dodavatelů.

Shrnutí

- Výnos ze smlouvy zahrnuje původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě společně s odchylkami ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos, a je možné je spolehlivě měřit.
- Náklady smlouvy zahrnují náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě, a jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.
- Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnosy a náklady spojené se smlouvou uznány s ohledem na stupeň dokončení činnosti (metoda procenta rozpracovanosti).

Shrnutí

- Jestliže výsledek smlouvy o zhotovení nelze spolehlivě odhadnout, není zaúčtován žádný zisk. Místo toho je výnos uznán v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost, a náklady smlouvy jsou uznány jako náklady v období, ve kterém vzniknou.
- Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, je očekávaná ztráta okamžitě uznána jako náklad.

Interpretace

Shrnutí interpretace IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí viz standard IAS 18.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL samostatně smlouvy o zhotovení neupravuje. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání. Dodavatelé účtují v souladu se zákonem náklady a výnosy do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nevyfakturované náklady jsou zachyceny jako nedokončená výroba, a to včetně administrativní režie (viz též IAS 2).
- Pokud je dohodnuta postupná fakturace, tak jsou výnosy a související náklady účtovány na základě fakturace.
- V případě očekávané ztráty je nutno vytvářet opravnou položku k nedokončené výrobě, případně rezervu na budoucí ztrátu. Způsob jejich výpočtu není stanoven.
- Zisk z kontraktu není možné realizovat postupně v průběhu kontraktu, zisk je vykázán pouze v návaznosti na fakturaci.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 1998 nebo po tomto datu.
- Cíl** Stanovit přístup k účetnímu řešení daní ze zisku. Stanovit zásady a poskytnout pokyny pro účtování běžných a budoucích daňových důsledků ve vztahu:
- k budoucím úhradám (vyrovnáním) účetních hodnot aktiv (závazků) zaúčtovaných ve výkazu o finanční situaci účetní jednotky a
 - k transakcím a dalším událostem běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky.
- Shrnutí**
- Splatné daňové závazky a pohledávky z daní za běžné a předchozí období jsou vykázány pro dané a předchozí daňové období, jejich výše je určena pomocí sazeb, které byly schváleny nebo v podstatě schváleny do konce účetního období.
 - Přechodným rozdílem se rozumí rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku a jeho daňovou základnou.
 - Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů s následujícími třemi výjimkami:
 - závazky plynoucí z prvotního zachycení goodwillu,
 - závazky plynoucí z výchozího uznání aktiva/ závazku u transakce, která není podnikovou kombinací a která v okamžiku transakce nemá vliv ani na účetní, ani na zdanitelný zisk,
 - závazky z investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (např. vlivem nerozděleného zisku) v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna načasovat zrušení přechodných rozdílů a je pravděpodobné, že tyto rozdíly nebudou v dohledné budoucnosti zrušeny.

Shrnutí

- Odložená daňová pohledávka se uznává u odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti němuž bude možné uplatnit odčitatelné přechodné rozdíly, s výjimkou:
 - odložené daňové pohledávky vyplývající z prvotního uznání aktiva/pasiva u transakce, která není podnikovou kombinací a která v okamžiku transakce nemá vliv na účetní ani na zdanitelný zisk,
 - odložených daňových pohledávek vyplývajících z odčitatelných přechodných rozdílů spojených s podíly v dceřiných podnicích, pobočkách, přidružených podnicích a s podíly ve společném podnikání; tyto pohledávky jsou uznány pouze v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že přechodné rozdíly budou v dohledné budoucnosti zrušeny a že bude k dispozici zdanitelný zisk pro využití tohoto rozdílu.
- Odložené daňové pohledávky/závazky jsou oceněny pomocí daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém bude pohledávka realizována nebo závazek splatný podle daňových sazeb/daňových zákonů platných ke konci účetního období.
- Existuje domněnka, že účetní hodnota investice do nemovitostí oceněné za použití modelu ocenění reálnou hodnotou podle IAS 40 bude v plné míře realizována jejím prodejem.
- Odložené daňové pohledávky a závazky nejsou diskontovány.
- Splatné a odložené daně jsou zachyceny jako výnosy nebo náklady v hospodářském výsledku. Výjimkou jsou případy, kdy daň vzniká z:
 - transakce nebo události, která je uznána mimo hospodářský výsledek (buď v úplném výsledku za období, nebo ve vlastním kapitálu),
 - podnikové kombinace.

Shrnutí

- Odložené daňové pohledávky a závazky jsou ve výkazu o finanční situaci vykázány jako dlouhodobé položky.

Interpretace

SIC 25 - Daně ze zisku - Změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů

Splatné a odložené daňové dopady změn v daňovém statutu jsou zahrnuty do hospodářského výsledku za účetní období s výjimkou případů, kdy se tyto důsledky týkají transakcí nebo událostí, které byly zaúčtovány mimo hospodářský výsledek.

Porovnání s ČÚL

- O odložené dani dle ČÚL povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky stanoví, zda budou o odložené dani účtovat či nikoli.
- Účetní postupy jsou v této oblasti principiálně srovnatelné s IFRS s tím, že řada podrobností není v ČÚL specificky řešena.
- Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů (neexistují výjimky, kromě závazku plynoucího ze zachycení goodwillu – pouze u finančních institucí).

Datum účinnosti a přechodná ustanovení Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.

Úpravy objasňující přijatelné metody odepisování jsou účinné od 1. ledna 2016.

Úpravy vyžadující, aby biologické aktivum, které splňuje definici plodících aktiv, bylo zaúčtováno jako pozemky, budovy a zařízení, jsou účinné od 1. ledna 2016.

Pozn.: Obě tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl Popsat přístup k výchozímu a následnému účtování pozemků, budov a zařízení.

Shrnutí

- Položky pozemků, budov a zařízení se vykazují jako aktiva, jestliže je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek, a pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být spolehlivě určeny
- Plodící aktiva, která se využívají při výrobě či dodávkách zemědělské produkce a která nebudou prodávána jako zemědělské produkce, jsou zahrnuta do pozemků, budov a zařízení.
- Položky pozemků, budov a zařízení se na počátku oceňují pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady nutné k tomu, aby byly položky připraveny k zamýšlenému využití. V případě odložené úhrady přesahující běžné úvěrové termíny jsou zaúčtovány nákladové úroky, pokud takové úroky nemohou být kapitalizovány v souladu se standardem IAS 23.

Shrnutí

- Při oceňování navazujícím na výchozí uznání povoluje standard IAS 16 dvě možnosti:
 - nákladový model - aktivum je zachyceno ve výši svých pořizovacích nákladů snížených o oprávků a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva,
 - přeceňovací model - aktivum je zaúčtováno v přeceněné hodnotě, která odpovídá jeho reálné hodnotě v den přecenění po odečtení následných oprávek a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.
- Používá-li účetní jednotka přeceňovací model, je přecenění prováděno pravidelně a u celé třídy aktiv.
 - Zvýšení hodnoty z přecenění je zachyceno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení však bude zachyceno v hospodářském výsledku v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění zaúčtovaného do hospodářského výsledku.
 - Snížení hodnoty z přecenění je zachyceno v hospodářském výsledku. Snížení se však zachytí přímo na vrub vlastního kapitálu v položce fond z přecenění, a to nejvýše v rozsahu existujícího zůstatku fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.
- Při vyřazení přeceněného aktiva zůstává přebytek z přecenění ve vlastním kapitálu a není přeúčtován do výsledku hospodaření.
- Komponenty aktiva s odlišnou strukturou ekonomických užitků (např. různá doba použitelnosti) jsou odepisovány odděleně.

Shrnutí

- Částka odpisů je systematicky alokována na celou dobu použitelnosti aktiva. Použitá odpisová metoda odráží způsob, jakým jsou ekonomické užitky z aktiva využívány. Odpisová metoda, která je založena na výnosech generovaných užíváním aktiva, není vhodná. Zbytková hodnota (tj. odhadovaná částka, kterou by v současnosti účetní jednotka získala z vyřazení aktiva, pokud by aktivum dosáhlo stáří a stavu, které jsou předpokládány na konci jeho doby použitelnosti) je nejméně jednou ročně prověřena. Doba použitelnosti je také každoročně prověřována. Pokud fungování položky pozemků, budov a zařízení (např. letadla) vyžaduje pravidelné generální kontroly, jsou náklady na provedení každé významné kontroly promítnuty do účetní hodnoty příslušného aktiva jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání aktiv. Obdobné pravidlo platí i pro významné opravy a výměny částí aktiva v pravidelných intervalech.
- Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení je posuzováno podle požadavků standardu IAS 36.
- Všechny směny pozemků, budov a zařízení jsou oceněny reálnou hodnotou, včetně směn podobných položek, s výjimkou případů, kdy směna nemá komerční povahu nebo kdy není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu ani jedné z položek.
- Účetní jednotky, které v rámci své obvyklé činnosti prodávají pozemky, budovy a zařízení vlastněné dříve za účelem pronájmu jiným osobám, převedou tato aktiva do zásob v účetní hodnotě těchto aktiv v okamžiku, kdy už nejsou pronajímána. Výtěžek z prodeje těchto aktiv je uznán jako výnos v souladu se standardem IAS 18.

Interpretace Souhrn interpretace IFRIC 18 - Převody aktiv od zákazníků viz standard IAS 18.

IFRIC 20 - Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu

IFRIC 20 se zabývá vykazováním nákladů na produkční odklizení skrývky jako aktiva a oceňováním (při prvotním zachycení a následně) aktiva vyplývajícího z odklizení skrývky.

Porovnání s ČÚL

- V rámci standardu IAS 16 jsou řešeny otázky, které v terminologii ČÚL spadají do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.
- ČÚL pro podnikatele neumožňuje použití přeceňovacího modelu. Vybrané finanční instituce (penzijní fondy, investiční a podílové fondy) přeceňují neprovozní dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu a neodepisují ho.
- Dle požadavků ČÚL nejsou v pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu.
- Naopak zůstatková cena vyřazených staveb, jež byly vyřazeny v důsledku nové výstavby, je v ČÚL zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.
- V rámci dlouhodobého hmotného majetku existuje kategorie opravné položky k nabytému majetku, která v IFRS není možná (nutnost individuálního přecenění aktiv a pasiv).
- Podle ČÚL odepisují dlouhodobý majetek účetní jednotky, které k němu mají vlastnické nebo jiné právo, podle IFRS není určujícím kritériem právní forma, ale ekonomická podstata (schopnost společnosti aktivum kontrolovat ve smyslu ovládat).

**Porovnání
s ČÚL**

- ČÚL umožňuje stanovit při kalkulaci odpisů zbytkovou hodnotu (jde o volbu účetní politiky).
- ČÚL umožňuje použití komponentního odpisování majetku, záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Komponentou se (stejně jako v IFRS) rozumí určená část majetku nebo určená kontrola výskytu závad. Postup účtování při výměně komponenty odpovídá IFRS.
- V případě, že účetní jednotka nepoužívá metodu komponentního odpisování, výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva jsou účtovány jako oprava nebo technické zhodnocení. Technické zhodnocení není samostatným aktivem s vlastními odpisy, ale zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva. Technické zhodnocení je účtováno, pokud náklady na něj překročí částku stanovenou účetní jednotkou.
- ČÚL na rozdíl od IFRS připouští vytváření rezerv na opravu hmotného majetku.
- Dotace na pořízení dlouhodobého majetku jsou vždy účtovány jako snížení účetní hodnoty daného dlouhodobého majetku.
- V případě odložené platby se pořizovací cena majetku nediskontuje.
- Zálohy na dlouhodobý majetek poskytnuté v cizí měně jsou dle ČÚL považovány za finanční aktivum a přeceňovány aktuálním kurzem, konečná pořizovací cena aktiva tedy vychází z konečného kurzu. Dle IFRS jsou zálohy na dlouhodobý majetek považovány za součást pořízení aktiva, a aktivum je proto oceněno původním kurzem při placení zálohy.
- Náhradní díly jsou dle ČÚL považovány za zásoby, dle IFRS se hlavní náhradní díly a přídatná zařízení za určitých podmínek klasifikují jako pozemky, budovy a zařízení.
- Drobný dlouhodobý majetek je možné dle ČÚL vykázat jako náklady příštích období.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění týkající se finančního a operativního leasingu.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Leasing včetně leasingu pozemků je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví aktiva. Příklady:<ul style="list-style-type: none">- doba leasingu pokrývá převážnou část doby životnosti aktiva,- současná hodnota splátek pronájmu se v podstatě rovná reálné hodnotě daného aktiva.• Všechny ostatní leasingy jsou klasifikovány jako operativní leasing.• Leasing pozemků a budov je rozdělen na dvě složky - pronájem pozemků a pronájem budovy (budov). Oddělené sledování budov a pozemků není ovšem vyžadováno, pokud je podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikován ve smyslu IAS 40 jako investice do nemovitostí a pokud je použit model oceňování reálnou hodnotou.• Finanční leasing - účetní závěrka nájemců:<ul style="list-style-type: none">- aktiva a závazky jsou vykázány v nižší ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva,- postup při odepisování je stejný jako u vlastních aktiv,- leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku.

Shrnutí

- Finanční leasing - účetní závěrka nájemců:
 - aktiva a závazky jsou vykázány v nižší ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva,
 - postup při odepisování je stejný jako u vlastních aktiv,
 - leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku.
- Operativní leasing - účetní závěrka nájemců:
 - leasingové platby jsou vykázány jako náklad v hospodářském výsledku rovnoměrně po dobu leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele.
- Operativní leasing - účetní závěrka pronajímatelů:
 - pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých výkazech o finanční situaci podle povahy aktiva; tato aktiva jsou odepisována v souladu s postupy odepisování pronajímatele platnými pro podobná aktiva,
 - výnos z operativního leasingu je uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů z pronajímaného aktiva.
- Pronajímatelé navýší účetní hodnotu pronajímaného aktiva o počáteční přímé náklady a rozdělí je rovnoměrně po celou dobu leasingu (jednorázové zaúčtování do nákladů je zakázáno).
- Způsob účtování o operacích prodeje a zpětného leasingu závisí na tom, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní.

Interpretace SIC 15 - Operativní leasingy - pobídky

Leasingové pobídky (např. období bez placení nájemného) jsou nájemcem i pronajímatelem vykazovány po dobu trvání leasingu jako snížení nákladů na nájemné, respektive výnosů z nájemného.

SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

Pokud má skupina transakcí právní formu leasingu a může být posuzována pouze jako celek, jsou transakce zaúčtovány jako jediná transakce.

IFRIC 4 - Určení, zda smlouva obsahuje leasing

IFRIC 4 určuje, zda smlouva, která nemá právní formu leasingu, ale která postupuje práva k používání aktiva výměnou za platbu nebo sled plateb, by měla být vykazována jako leasing. Podle standardu IAS 17, a to jak z pohledu nájemce, tak i z pohledu pronajímatele, se vykazují ty smlouvy, které splňují následující podmínky:

- plnění smlouvy závisí na určitém aktivu (buď explicitně, nebo implicitně stanoveném ve smlouvě); a
- smlouva převádí právo užívat aktivum. IFRIC 4 poskytuje další pokyny, kdy takováto situace nastává.

Připravuje se

Rada IASB provádí s radou FASB významný projekt konvergence týkající se účtování leasingu. V květnu 2013 vydaly obě rady nové zveřejněné návrhy, které obsahují požadavek, aby byly všechny leasingy uváděny v rozvaze (s výjimkou leasingů na méně než 12 měsíců). Předkládání připomínek skončilo 13. září 2013. Účtování pro nájemce a pronajímatele vychází ze skutečnosti, zda je významná část ekonomických užitků plynoucích z aktiva během leasingu spotřebována.

Rada IASB a rada FASB dokončily v prvním čtvrtletí roku 2015 opětovné projednávání a finální verze standardu IFRS se očekává během druhé poloviny roku 2015.

Shrnutí předběžných rozhodnutí, které byly dosud učiněny, je k dispozici v nejnovějším vydání zpravodaje Project insight – Leasing. <http://www.iasplus.com/en/publications/global/project-insights/leases>

Porovnání s ČÚL

- ČÚL upřednostňuje právní formu před ekonomickou podstatou leasingových smluv.
- **Finančním leasingem** se rozumí pořízení dlouhodobého hmotného majetku způsobem, při kterém se po uplynutí nebo v průběhu sjednané doby úplatného užívání majetku uživatelem převádí vlastnictví majetku z vlastníka na uživatele a uživatel do převodu vlastnictví hradí splátky, které jsou lineárně účtovány do nákladů.
- Během doby leasingu je majetek vykázán v rozvaze pronajímatele, který jej také odepisuje. Přijaté splátky, včetně mimořádných, pronajímatel účtuje lineárně do výnosů po dobu trvání nájmu za použití časového rozlišení nebo záloh. Výnos z prodeje majetku při ukončení leasingu zaúčtuje jednorázově do výnosů.

Porovnání s ČÚL

- Nájemce obvykle účtuje pouze o pravidelných splátkách a mimořádné splátce, která má formu akontace (časově rozlišována během doby leasingu) nebo zálohy (rozpuštěna během doby leasingu), nebo celkovou hodnotu finančního leasingu zachytí na účtech časového rozlišení spolu s celkovým závazkem z leasingu a obě položky postupně snižuje v souladu s úhradami leasingových splátek.
- Pokud nájemce provede technické zhodnocení pronajatého majetku a je dle smlouvy oprávněn o něm účtovat, je toto technické zhodnocení odepisováno nájemcem po dobu užívání. Po převzetí najatého majetku do vlastnictví nájemce se sečte pořizovací cena majetku převzatého nájemcem do vlastnictví s hodnotou technického zhodnocení odpisovaného nájemcem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování ze zvýšené pořizovací ceny.
- Vykazování **operativního leasingu** je obdobné jako podle IFRS.
- Způsob účtování o operacích prodeje a zpětného leasingu, ani o leasingových pobídkách není v ČÚL explicitně řešen.

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 1995 nebo po tomto datu.

IAS 18 spolu se souvisejícími interpretacemi bude nahrazen přijetím standardu IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky.

Cíl Stanovit postup při účtování výnosů vznikajících z prodeje zboží, poskytování služeb a z úroků, licenčních poplatků a dividend.

Shrnutí

- Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty.
- Výnosy jsou obecně uznávány ve chvíli, kdy je pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou ekonomické užítky, kdy je možno spolehlivě ocenit částku výnosů a kdy jsou splněny následující podmínky:
 - při prodeji zboží: účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží, prodávající si neponechal skutečnou kontrolu nad zbožím a vzniklé náklady mohou být spolehlivě oceněny,
 - při poskytování služeb: metoda procent rozpracovanosti (viz IAS 11),
 - pro úroky, licenční poplatky a dividendy:
 - » úroky jsou určeny pomocí metody efektivní úrokové sazby popsané ve standardu IAS 39,
 - » licenční poplatky mají být zachycovány na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy,
 - » dividendy mají být vykázány poté, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí platby.
 - Má-li transakce více složek (např. prodej zboží s identifikovatelnou částkou za následný servis), aplikují se kritéria pro uznání výnosů na jednotlivé samostatně identifikovatelné složky transakce zvlášť.

Interpretace SIC 31 - Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby

Výnosy z barterových operací spojených s reklamními službami jsou uznány pouze za předpokladu, že významné výnosy plynou také z nebarterových operací.

IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy

Věrnostní kredity poskytnuté zákazníkům v rámci prodejní transakce jsou účtovány jako samostatná identifikovatelná složka prodejní transakce (prodejních transakcí) a úhrada, která byla nebo má být přijata, je rozdělena mezi věrnostní kredity a další složky prodeje.

IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí

Smlouva o výstavbě nemovitosti je smlouvou o zhotovení spadající do rozsahu standardu IAS 11 pouze v případě, že kupující je schopen před zahájením výstavby specifikovat hlavní stavební prvky návrhu, případně vymezit v průběhu výstavby hlavní stavební změny.

Není-li tato podmínka splněna, musí být výnosy zaúčtovány v souladu se standardem IAS 18.

V interpretaci IFRIC 15 jsou uvedeny další pokyny k určení toho, zda účetní jednotka poskytuje zboží nebo služby v souladu se standardem IAS 18.

Interpretace IFRIC 18 – Převody aktiv od zákazníků

Interpretace IFRIC 18 se zabývá okolnostmi, za nichž účetní jednotka přebírá od zákazníka položku pozemků, budov a zařízení, kterou poté musí používat k připojení zákazníka do sítě nebo k zajištění jeho trvalého přístupu k dodávce zboží či služeb.

Interpretace IFRIC 18 přináší pokyny k určení toho, kdy má příjemce vykázat tato aktiva ve své účetní závěrce. Pokud má tato aktiva vykázat, je za reálnou hodnotu aktiv k datu převodu považována domnělá pořizovací cena.

V interpretaci IFRIC 18 jsou také popsány pokyny týkající se způsobu zachycování výnosů z převodu aktiva.

Porovnání s ČÚL

- V ČÚL neexistuje definice výnosů a zpravidla se postupuje tak, že výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. V odůvodněných případech jsou časově rozlišovány do období, se kterým časově a věcně souvisejí.
- V případě odložené úhrady nejsou výnosy diskontovány (s výjimkou smluvních úroků).
- Metoda efektivní úrokové sazby je požadována pouze v některých případech u finančních institucí.
- Specifické aspekty vykazování výnosů (např. vícesložkové transakce) nejsou v ČÚL řešeny.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Roční účetní období začínající dnem 1. ledna 2013, dřívější použití je povoleno. Od data použití nahrazuje předcházející verzi IAS 19.

Úpravy objasňující účetní ošetření příspěvků od zaměstnanců nebo třetích stran, které souvisí s poskytováním služeb, jsou účinné od 1. července 2014. Dřívější použití je dovoleno.

Úpravy vyplývající z Ročního zdokonalení IFRS ze září 2014 objasnily odhady diskontované sazby vztahující se na požitky po skončení pracovního poměru. Úpravy jsou účinné pro roční účetní období začínající dne 1. ledna 2016 či po tomto datu, přičemž dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Popsat účtování a zveřejňování zaměstnanecských požitků, včetně krátkodobých požitků (mzdy, platy, roční dovolená a nemocenské dávky, roční podíly na zisku a odměny a nepeněžní požitky), penzí, životního pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru, ostatních dlouhodobých zaměstnanecských požitků (např. věrnostní dovolená, požitky při invaliditě, odložené odměny, dlouhodobé podíly na zisku a odměny) a požitků při ukončení pracovního poměru.

Shrnutí

- Standard vymezuje zásadu, podle níž jsou náklady na poskytování zaměstnaneckých požitků uznány v období, ve kterém zaměstnanec poskytoval své služby, nikoli v němž je požitek poskytnut nebo v němž je splatný.
- Krátkodobé zaměstnanecké požitky (u nichž se očekává, že budou zcela vypořádány do 12 měsíců od ročního období, v němž byly služby poskytnuty) jsou uznány jako náklady v období, v němž zaměstnanec poskytl příslušnou službu. Nevyplacený závazek z požitků je oceněn nediskontovanou částkou.
- Náklady na výplatu podílů na zisku a odměn jsou vykázány pouze tehdy, pokud má účetní jednotka povinnost takové výplaty provést a jestliže je možné tyto náklady spolehlivě odhadnout.
- Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru (např. penze a zdravotní péče) se dělí na dvě skupiny - plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků.
- V rámci plánů definovaných příspěvků jsou náklady zaúčtovány v období, v němž jsou příspěvky splatné.
- V případě plánů definovaných požitků představuje částka závazku (aktiva) vykázaná ve výkazu o finanční situaci:
 - současnou hodnotu závazku z definovaných požitků (současnou hodnotu odhadovaných budoucích plateb potřebných k vypořádání závazku vyplývajícího ze služby poskytnuté zaměstnancem v běžném období a v minulých obdobích),
 - reálnou hodnotu všech aktiv plánu ke konci účetního období.

Shrnutí

- Aktiva plánu zahrnují aktiva držená fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a oprávněné pojistné smlouvy.
- Aktivum z definovaných požitků je omezeno na nižší z přebytku plánu definovaných požitků a stropu aktiva. Strop aktiva je definován jako současná hodnota ekonomických užitků dostupných ve formě náhrad vyplacených z plánu nebo snížení budoucích příspěvků do plánu.
- Změna závazku (nebo přebytku) z definovaných požitků má následující složky:
 - a. náklady na službu – vykázané v hospodářském výsledku,
 - b. čisté úroky (tj. časová hodnota) čistého schodku/přebytku definovaných požitků – vykázané v hospodářském výsledku,
 - c. přecenění včetně (a) změn reálné hodnoty aktiv plánů vyplývajících z jiných faktorů, než je časová hodnota, a (b) pojistněmatematické zisky a ztráty z povinností – vykázané v ostatním úplném výsledku.
- V případě skupinových plánů jsou náklady zaúčtovány v individuální účetní závěrce účetní jednotky, která je z právního pohledu financujícím zaměstnavatelem, s výjimkou případů, kdy existuje smluvní ujednání nebo oficiální postup pro rozdělování nákladů.
- Dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou vykazovány a oceňovány stejným způsobem jako požitky po ukončení pracovního poměru dle plánu definovaných požitků. Na rozdíl od plánů definovaných požitků jsou přecenění zaúčtována okamžitě do hospodářského výsledku.
- Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou vykázány k té z následujících událostí, která nastane dříve: účetní jednotka již nemůže stáhnout nabídku požitků a účetní jednotka vykáže náklady na restrukturalizaci v rámci IAS 37 a zahrne do nich požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

Interpretace IFRIC 14 – IAS 19 - Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce

Interpretace IFRIC 14 se věnuje následujícím třem záležitostem:

- kdy lze považovat vratky a snížení budoucích příspěvků za dosažitelné ve smyslu odstavce 58 IAS 19,
- jak požadavky na minimální financování mohou ovlivnit dosažitelnost snížení budoucích příspěvků,
- kdy požadavky na minimální financování mohou způsobit vznik závazku.

Standard IFRIC 14 byl upraven v listopadu 2009, aby řešil situace, kdy účetní jednotka předčasně uhradí příspěvky v situacích, kdy existují požadavky na minimální financování. Úpravy povolují, aby byla částka ekonomického užítu takové předčasné platby vykázána jako aktivum.

Porovnání s ČÚL

- Problematika zaměstnaneckých požitků není v ČÚL specificky řešena.
- V případě krátkodobých zaměstnaneckých požitků jsou náklady uznávány v období, s nímž věcně a časově souvisejí.
- Plány definovaných příspěvků se účtují obdobně jako podle IFRS.
- Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi zatím v České republice nepoužívají a nejsou upraveny ČÚL.
- O ostatních dlouhodobých požitcích se v praxi účtuje za použití účtů rezerv.
- Dle ČÚL se v některých případech využívá sociální fond (součást vlastního kapitálu), což dle IFRS není možné.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 1984 nebo po tomto datu.
Cíl	Vymezit způsob účtování a vykazování státních dotací a zveřejňování jiných forem státní podpory.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Státní dotace se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata. Nepeněžní dotace se vykazují obvykle ve výši jejich reálné hodnoty, ale je povoleno také vykázání v hodnotě nominální.• Dotace se účtují do hospodářského výsledku během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům.• Dotace na úhradu nákladů se vykazují samostatně jako výnos, nebo jako snížení příslušných nákladů.• Státní dotace vztahující se k aktivům se vykazují ve výkazu o finanční situaci buď jako výnosy příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.• Vrácení státní dotace se vyúčtuje jako oprava účetního odhadu. U dotací na úhradu nákladů a dotací vztahujících se k aktivům se používají jiné postupy účtování.• Prospěch z poskytnutí státního úvěru s úrokovou sazbou pod tržní úrovní je zaúčtován jako státní dotace ve výši rozdílu mezi počáteční účetní hodnotou úvěru určenou v souladu se standardem IAS 39 a přijatým výtěžkem.

Interpretace SIC 10 - Státní podpora bez specifické vazby na provozní činnosti

Na státní pomoc účetním jednotkám zaměřenou na povzbuzení a dlouhodobou podporu podnikatelské činnosti v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích se vztahují požadavky standardu IAS 20.

Porovnání s ČÚL

- Požadavky ČÚL v této oblasti na rozdíl od IFRS nedávají účetní jednotce možnost volby.
- Dotace na úhradu nákladů se účtují pouze ve prospěch výnosů.
- Dotace na pořízení dlouhodobého majetku se účtují pouze jako snížení účetní hodnoty daného majetku.
- Účtování nepeněžních dotací a vrácení dotace není v ČÚL řešeno.
- Komplikace může nastat při přechodu na IFRS v případech, kdy je v počáteční rozvaze vykázán majetek, na nějž byla poskytnuta dotace, která se vykazovala podle dřívější ČÚL jako kategorie vlastního kapitálu.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
Cíl	Stanovit účetní řešení transakcí v cizích měnách a transakcí zahraničních jednotek.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none"> • Nejprve je určena funkční měna vykazující účetní jednotky, tedy měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka působí. • Následně jsou veškeré položky v cizí měně přepočteny na funkční měnu: <ul style="list-style-type: none"> - při výchozím uznání a ocenění jsou transakce zaúčtovány pomocí měnového kurzu k datu transakce, - ke konci následných účetních období: <ul style="list-style-type: none"> » peněžní položky v cizí měně se převedou za použití závěrkového kurzu, » nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, se nadále vykazují za použití měnového kurzu k datu transakce, » nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě, se vykáží za použití měnového kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato hodnota určena. • Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek a z jejich převodu pomocí měnového kurzu, který se liší od kurzu použitého při počátečním zaúčtování, jsou uznány jako výnosy nebo náklady, s jedinou výjimkou. Kurzové rozdíly vznikající u peněžních položek, které jsou součástí čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce, jsou zachyceny v konsolidované účetní závěrce, která zahrnuje zahraniční jednotku, v ostatním úplném výsledku; tyto kurzové rozdíly jsou při pozbytí čisté investice reklasifikovány z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku.

Shrnutí

- Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou do jiné měny (měny vykazování) následujícími způsoby:
 - aktiva (včetně goodwillu vyplývajícího z akvizice zahraniční jednotky) a závazky každého prezentovaného výkazu o finanční situaci (včetně srovnávacích období) se převedou závěrkovým kurzem k datu každého výkazu o finanční situaci,
 - výnosy a náklady jednotlivých výkazů o úplném výsledku nebo samostatně prezentovaných výsledovkách (včetně srovnávacích období) se převedou měnovým kurzem k datu transakce, a
 - veškeré výsledné kurzové rozdíly se vykáží v ostatním úplném výsledku a kumulativní výše je zveřejněna v samostatné složce vlastního kapitálu, dokud není zahraniční jednotka prodána.
- Existují zvláštní pravidla pro převedení hospodářského výsledku a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, na měnu vykazování.

Interpretace

SIC 7 - Zavedení eura

Objasňuje, jakým způsobem má být používán standard IAS 21 po přechodu na euro a po přistoupení nových členských států EU do eurozóny.

Shrnutí interpretace IFRIC 16 - Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky viz standard IAS 39.

Porovnání s ČÚL

- Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě závazků a pohledávek, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů a cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu.
- Účetní závěrka musí být sestavena v české měně.
- Neexistuje definice peněžních a nepeněžních položek. Kurzové rozdíly se zjišťují obdobně jako v IFRS v případě účtování ve funkční měně. ČÚL specifikuje, že musí být použit kurz vyhlášený Českou národní bankou, v průběhu účetního období je také možné použít pevný kurz na základě kurzu ČNB k prvnímu dni období, pro něž je pevný kurz používán.
- Kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, neúčtují samostatně na účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí, ať je účtována výsledkově nebo rozvahově. Výjimku tvoří dluhové cenné papíry u finančních institucí.

Datum účinnosti	Období začínající dnem 1. ledna 2009
Cíl	Stanovit účetní řešení výpůjčních nákladů.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jsou aktivovány jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum, avšak pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že tyto náklady povedou ke vzniku budoucích ekonomických užitků pro účetní jednotku, a kdy je možné je spolehlivě zjistit. Všechny ostatní výpůjční náklady, které nesplňují podmínky pro aktivaci, jsou zahrnuty do nákladů v období, v němž jsou vynaloženy.• Způsobilé aktivum je takové, u něhož je potřebné značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej. Příkladem může být výrobní závod, investice do nemovitostí a některé zásoby.• Jestliže si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem získání způsobilého aktiva, určí částku výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období snížené o veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto půjček.• Pokud jsou finanční prostředky půjčovány k obecným účelům a použity za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů, kterou lze aktivovat, určena použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum vzniklým během období. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se na obecné půjčky účetní jednotce, které nejsou splaceny během období. Výše výpůjčních nákladů, které účetní jednotka během období aktivuje, nesmí převýšit částku výpůjčních nákladů vzniklých během období.

IAS 23 - Výpůjční náklady

Interpretace Žádné.

Porovnání s ČÚL

- Výpůjční náklady nejsou v ČÚL definovány, jsou řešeny pouze úrokové náklady, které se v průběhu pořízování dlouhodobého majetku aktivují, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Výpočet výše úroku vhodného k aktivaci není specifikován.
- Součástí výpůjčních nákladů dle IFRS jsou také kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně. Tyto nemohou být dle ČÚL aktivovány.
- Dle ČÚL není možné aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob.

IAS 24 - Zveřejnění spřízněných stran

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 2011 nebo po tomto datu.

Cíl Zajistit, aby účetní závěrka upozorňovala na možnost, že finanční situace a výsledek hospodaření účetní jednotky by mohly být ovlivněny existencí spřízněných stran.

- Shrnutí**
- Spřízněnými stranami se rozumí osoba nebo účetní jednotka, která je spřízněná s vykazující účetní jednotkou.
 - a. Spřízněná osoba nebo blízký člen rodiny takové osoby jsou spřízněni s vykazující účetní jednotkou, pokud tato osoba:
 - i. má kontrolu nebo společnou kontrolu nad vykazující účetní jednotkou,
 - ii. má významný vliv na vykazující účetní jednotku,
 - iii. je klíčovým členem vedení vykazující účetní jednotky nebo mateřské společnosti vykazující účetní jednotky.

Shrnutí

- b. Účetní jednotka je spřízněná s vykazující účetní jednotkou, pokud platí kterákoli z následujících podmínek:
- i. účetní jednotka a vykazující účetní jednotka jsou členy stejné skupiny (každá mateřská společnost, dceřiná společnost a sesterská společnost je spřízněná s ostatními),
 - ii. jedna účetní jednotka je přidruženým nebo společným podnikem druhé účetní jednotky,
 - iii. obě účetní jednotky jsou společné podniky stejné třetí strany,
 - iv. jedna účetní jednotka je společný podnik třetí účetní jednotky a druhá účetní jednotka je přidružený podnik této třetí účetní jednotky,
 - v. účetní jednotka je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců buď vykazující účetní jednotky, nebo účetní jednotky spřízněné s vykazující účetní jednotkou; pokud je vykazující účetní jednotka sama o sobě takovým plánem, sponzorující zaměstnavatelé jsou také spřízněni s vykazující účetní jednotkou,
 - vi. účetní jednotka je ovládána nebo spoluovládána osobou vymezenou v bodě (a),
 - vii. osoba vymezená v bodě (a)(i) má významný vliv na účetní jednotku nebo je klíčovým členem vedení účetní jednotky (nebo mateřské společnosti účetní jednotky).

Shrnutí

- V účetní závěrce musejí být zveřejněny následující informace:
 - vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv bez ohledu na to, zda mezi stranami byly realizovány transakce či nikoli,
 - transakce se spřízněnými stranami, a
 - odměny vyplácené klíčovým členům vedení (včetně analýzy podle druhu odměn).
- U transakcí se spřízněnými stranami musí být zveřejněna povaha vztahu spolu s dostatečnými údaji, které umožní pochopení případného dopadu transakce.
- Standard poskytuje částečnou výjimku účetním jednotkám ovládaným státem a jednotkám, v nichž stát uplatňuje podstatný vliv. Požadavky na zveřejnění informací, jejichž získání je nákladné a jež mají pro uživatele menší hodnotu, se ruší.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL se odkazuje s definicí „spřízněné strany“ na IFRS.
- Některé informace týkající se spřízněných osob jsou povinné pro všechny účetní jednotky, např.:
 - údaje o osobách, které ovládají vykazující účetní jednotku, nebo v ní mají podstatný vliv,
 - údaje o osobách, které vykazující účetní jednotka ovládá, nebo v nichž má podstatný vliv,
 - výše osobních nákladů a odměn vynaložených na členy řídicích orgánů; statutárních orgánů a dozorčích orgánů a také dalších požitků a plnění členům řídicích, statutárních a dozorčích orgánů,
 - závazky k účetním jednotkám v konsolidačním celku.

Porovnání s ČÚL

- Právnícké osoby, které k rozvahovému dni překročí alespoň dvě ze tří kritérií (aktiva větší než 350 mil. Kč, roční čistý obrat více než 700 mil. Kč a průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250), uvedou v příloze účetní závěrky informace o transakcích, které uzavřely se spřízněnou stranou. Pokud jsou tyto transakce významné a nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek, účetní jednotka uvede výši těchto transakcí včetně povahy vztahu a ostatní relevantní informace.
- Akciové společnosti dále uvedou v příloze informace o transakcích provedených přímo nebo nepřímo s jejími většinovými akcionáři a dále se členy správních, řídicích a dozorčích orgánů, pokud jsou tyto transakce významné a nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek.
- Výše uvedené informace není třeba uvádět, pokud byly transakce provedeny mezi účetní jednotkou a jejím jediným společníkem.
- Finanční instituce používají různé definice spřízněných stran (osoby se zvláštním vztahem, osoby blízké), které jsou obsaženy v zákonech upravujících jejich činnost.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 1998 nebo po tomto datu.
Cíl	Vymezit zásady zachycování a vykazování penzijních plánů v účetních závěrkách.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Vymezuje požadavky na vykazování plánů definovaných příspěvků a plánů definovaných požitků, včetně požadavků na vykazování čistých aktiv použitelných pro požitky, a na zveřejňování pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků (v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné položky).• Standard popisuje potřebu pojistně-matematického ocenění požitků pro plány definovaných požitků a použití reálných hodnot v případě investic penzijního plánu.
Interpretace	Žádné
Porovnání s ČÚL	Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi nepoužívají a nejsou upraveny konkrétními předpisy.

Datum účinnosti Období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. V Evropské unii pro účetní období začínající 1. ledna 2014 nebo později.

Úpravy předcházející verze standardu přesunuly veškeré požadavky na konsolidovanou účetní závěrku ze standardu IAS 27 do IFRS 10.

Úpravy ze srpna 2014 opět zavádějí ekvivalenční metodu jakožto možnost účtování o investicích v dceřiných podnicích, ve společných a přidružených podnicích v individuální účetní závěrce účetní jednotky. Úpravy jsou účinné pro roční účetní období začínající dne 1. ledna 2016 či po tomto datu a dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl Stanovit způsob, jakým se účtují investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků v individuálních účetních závěrkách.

Shrnutí

- V individuální účetní závěrce mateřského podniku jsou veškeré jeho podíly v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích (s výjimkou těch, které jsou zařazeny mezi určené k prodeji v souladu se standardem IFRS 5) zaúčtovány v pořizovacích nákladech nebo jako podíly v souladu se standardem IFRS 9 nebo IAS 39 nebo za použití ekvivalenční metody popsané ve standardu IAS 28. Možnost použití ekvivalenční metody byla přidána na základě úprav standardu ze srpna 2014 – viz výše.
- Mateřský podnik musí zveřejnit seznam významných investic a předepsat metodu používanou pro účtování o těchto podílech.

Interpretace Žádná.

Porovnání s ČÚL V individuální účetní závěrce jsou investice v ovládaných společnostech vykazovány v pořizovací hodnotě nebo metodou ekvivalence.

Datum účinnosti a přechod

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. V Evropské unii pro účetní období začínající 1. ledna 2014 nebo později.

Úpravy vydané v prosinci 2014, dovolují, aby účetní jednotka zachovala ocenění reálnou hodnotou uplatněné jejím přidruženým nebo společným podnikem, který je sám investiční jednotkou, na investice v jeho dceřiných podnicích. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016, přičemž dřívější použití je povoleno.

Úpravy vydané v září 2014 objasňují, že v transakci zahrnující přidružený nebo společný podnik závisí vykázaný rozsah zisku nebo ztráty na tom, zda prodané nebo vložené aktivum představuje podnik. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2016, přičemž dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Obě tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Definovat významný vliv pro podíly v přidružených podnicích a popsat postup investora při zachycení investic do přidružených a společných podniků.

Shrnutí

- Standard se vztahuje na veškeré podíly v podnicích, v nichž investor uplatňuje podstatný vliv, a ve společných podnicích s výjimkou případů, kdy je investorem organizace rizikového kapitálu, podílový fond, investiční fond nebo podobná účetní jednotka, a rozhodne se ocenit tyto investice reálnou hodnotou vykázanou v zisku nebo ztrátě v souladu se standardem IFRS 9 nebo IAS 39.
- Podíly v přidružených a společných podnicích, které jsou zařazeny mezi investice držené k prodeji podle standardu IFRS 5, jsou zachyceny v souladu se zmíněným standardem.
- U všech ostatních investic do přidružených podniků, v nichž účetní jednotka uplatňuje podstatný vliv, a do společných podniků se používá ekvivalenční metoda.

Shrnutí

- Existuje vyvratitelný předpoklad určující, že podstatný vliv má investor, který drží přímo či nepřímo 20% a více hlasovacích práv jednotky, do níž bylo investováno.
- Při ocenění ekvivalenční metodou je investice při prvotním zaúčtování zachycena v pořizovacích nákladech. Následně je její účetní hodnota upravována o podíl investora na poakviziční změně čistých aktiv jednotky, do níž bylo investováno.
- Výkaz o úplném výsledku investora zobrazuje podíl investora na poakvizičním hospodářském výsledku jednotky, do níž investoval.
- Účetní pravidla používaná přidruženým nebo společným podnikem se mají shodovat s pravidly, která používá investor pro podobné transakce a události za podobných podmínek. Pokud však účetní jednotka sama není investiční jednotkou, avšak má podíl v přidruženém nebo společném podniku, který je investiční jednotkou, může tato účetní jednotka zachovat ocenění reálnou hodnotou používané přidruženým nebo společným podnikem investiční jednotky na podíly v dceřiných podnicích.
- Pokud je účetní závěrka přidruženého nebo společného podniku sestavena ke konci účetního období, které se liší od data konce účetního období investora, nesmí být tento rozdíl větší než tři měsíce.
- Investice v přidruženém nebo společném podniku jsou zachyceny v individuální účetní závěrce účetní jednotky v souladu se standardem IAS 27 - Individuální účetní závěrka.
- Snížení hodnoty se testuje v souladu se standardem IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Použity jsou indikátory snížení hodnoty popsané v IAS 39 nebo IFRS 9. Investice do přidruženého nebo společného podniku je pro účely testování snížení hodnoty považována za jediné aktivum.

Shrnutí

- Pokud účetní jednotka přestane používat ekvivalenční metodu (např. z důvodu změny vlastnictví), ponechaná investice je přeceněna na reálnou hodnotu a zisk nebo ztráta jsou zaúčtovány v hospodářském výsledku. V případě transakcí, které tvoří podnik (jak je definováno v IFRS 3), jsou zisk nebo ztráta vykázány v plné výši. Na zbývající podíl se poté vztahuje standard IFRS 9 nebo IAS 39. Pokud se však tato investice stane dceřiným podnikem, účtuje se o ní v souladu s IFRS 3.

Interpretace

Žádné

Porovnání s ČÚL

- V konsolidované účetní závěrce dle ČÚL se použije:
 - v případě přidružených podniků metoda ekvivalence,
 - v případě podniků pod společným vlivem poměrná konsolidace.
- V individuální účetní závěrce dle ČÚL jsou investice v přidružených podnicích i podnicích pod společným vlivem vykazovány v pořizovací hodnotě nebo metodou ekvivalence.
- Problematika snížení hodnoty investic do přidruženého podniku nebo podniku pod společným vlivem není specificky upravena, obecně však platí požadavek pro snížení hodnoty aktiv.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 1990 nebo po tomto datu.
Cíl	Vymezit konkrétní pravidla pro účetní jednotky, které vykazují hodnoty v účetní závěrce v měně hyperinflační ekonomiky a zajistit tak, aby předkládané finanční údaje byly smysluplné.
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měna je měna hyperinflační ekonomiky, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou ke konci účetního období.• Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice je zahrnuta do hospodářského výsledku.• Srovnatelné údaje za předchozí období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni.• Obecně se za hyperinflační považuje ekonomika, v níž kumulativní míra inflace v průběhu tří let dosáhne nebo převyší 100 %.• Pokud ekonomika přestane být hyperinflační, budou částky vyjádřené ve zúčtovací jednotce běžné ke konci předchozího účetního období základem pro účetní hodnoty v následující účetní závěrce.
Interpretace	IFRIC 7 - Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 Stane-li se z ekonomiky funkční měny účetní jednotky ekonomika hyperinflační, dodržuje účetní jednotka požadavky standardu IAS 29, jako kdyby ekonomika byla hyperinflační vždy.
Porovnání s ČÚL	Problematika hyperinflace není v ČÚL řešena.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu. Ustanovení o zveřejňování informací v účetní závěrce byla nahrazena přijetím standardu IFRS 7, který vstoupil v platnost 1. ledna 2007.
- Cíl** Stanovit zásady pro klasifikaci a vykazování finančních nástrojů jako závazků nebo kapitálových nástrojů a pro kompenzaci finančních aktiv a závazků.
- Shrnutí**
- Emitent klasifikuje finanční nástroj jako závazek nebo kapitálový nástroj následovně:
 - podle podstaty, nikoli formy nástroje,
 - klasifikace se provádí k datu vydání a po tomto datu se nemění,
 - nástroj je finančním závazkem, pokud např. emitentovi vzniká závazek dodat druhé straně hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo pokud má vlastník právo vyžadovat hotovost nebo jiné finanční aktivum. Příkladem jsou umořitelné prioritní akcie;
 - kapitálový nástroj je takový nástroj, který dokládá zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků,
 - úroky, dividendy, zisky a ztráty týkající se nástroje klasifikovaného jako závazek jsou vykazovány jako výnosy, respektive náklady.
 - Finanční nástroje s prodejní opcí a nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a které a) jsou podřízeny všem ostatním třídám nástrojů a b) splňují další kritéria, jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje, a to i v situaci, kdy by jinak vyhovovaly definici závazku.
 - Při emisi klasifikuje emitent odděleně závazek a kapitálovou složku složeného finančního nástroje, (např. konvertibilního dluhopisu).

Shrnutí

- Finanční aktivum a finanční závazek lze započíst a uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka má právně vymahatelné právo tyto částky kompenzovat a má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.
- Pořizovací cena vlastních akcií je odečtena z vlastního kapitálu a zpětný prodej vlastních akcií je transakcí s vlastním kapitálem, a nemá tedy dopad do hospodářského výsledku.
- Náklady na emisi nebo zpětné pořízení kapitálových nástrojů jsou zaúčtovány jako snížení vlastního kapitálu bez zohlednění jakýchkoli souvisejících daňových výhod.

Interpretace**IFRIC 2 - Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje**

Členské podíly v družstvech jsou považovány za závazky, pokud družstvo nemá neomezené právo odmítnout jejich zpětný odkup.

Užitečné publikace Deloitte**iGAAP 2015: Finanční nástroje – IAS 39 (díl C) a IFRS 9 (díl B) a související standardy****Porovnání s ČÚL**

U finančních institucí se pravidla pro vykazování finančních nástrojů velice přibližují IFRS, určité rozdíly však existují u podnikatelských subjektů, např.:

- neexistuje definice závazků a kapitálových nástrojů, účetní postupy se řídí právní formou,
- umořitelné prioritní akcie jsou považovány za kapitálové nástroje,
- účtování finančních nástrojů s prodejní opcí není specificky upraveno,
- neexistuje povinnost oddělovat závazkovou a kapitálovou část složených nástrojů.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
- Cíl** Předepsat pravidla pro určení a vykázání zisku na akcii s cílem zlepšit porovnávání výkonnosti mezi různými účetními jednotkami za stejné období a mezi různými obdobími téže účetní jednotky. IAS 33 se zaměřuje na výpočet jmenovatele ukazatele zisku na akcii.
- Shrnutí**
- Vztahuje se na účetní jednotky, jejichž akcie jsou veřejně obchodované, na účetní jednotky, které jsou v procesu emitování akcií, a na všechny ostatní účetní jednotky, které dobrovolně zveřejňují zisk na akcii.
 - Účetní jednotka vykazuje základní a zředěný zisk na akcii:
 - pro každou třídu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období,
 - se stejnou významností,
 - za všechna vykazovaná období.
 - Pokud účetní jednotka připravuje pouze výkaz o úplném výsledku za období, vykáže zisk na akcii v tomto výkazu. Jestliže vykazuje položky zisku a ztráty v samostatném výkazu, vykáže zisk na akcii jen v tomto samostatném výkazu.
 - Zisk na akcii je vykazován ve vztahu k zisku či ztrátě připadající na vlastníky mateřského podniku, k zisku či ztrátě z pokračujících činností připadajícím na vlastníky mateřského podniku a ve vztahu ke všem ukončeným činnostem (poslední položka může být uvedena v komentáři).
 - V konsolidované účetní závěrce odráží zisk na akcii zisky náležející akcionářům mateřského podniku.
 - Zředěním se rozumí snížení zisku na akcii nebo zvýšení ztráty na akcii za předpokladu, že dojde k přeměně konvertibilních nástrojů, k uplatnění opcí či warrantů nebo k emisi kmenových akcií při splnění určitých stanovených podmínek.

Shrnutí

- Výpočet základního zisku na akcii:
 - čítel: po odečtení veškerých nákladů, včetně daní, nekontrolního podílu i dividend z preferenčních akcií,
 - jmenovatel: vážený aritmetický průměr počtu akcií v daném období.
- Výpočet zředěného zisku na akcii:
 - čítel: zisk nebo ztráta připadající na kmenové akcie se zvýší o zdaněný vliv dividend a úroků uznaných za dané období a vztahujících se k ředícím potenciálním kmenovým akciím (jako opce, warranty, konvertibilní cenné papíry a podmíněné pojistné smlouvy) a je dále upraven o všechny další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií,
 - jmenovatel: upraven o počet akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředících potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie,
 - vlivy antiředících potenciálních kmenových akcií jsou při výpočtu zředěného zisku na akcii ignorovány.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL uvedení zisku na akcii v účetní závěrce nevyžaduje.
- Problematika zředěného zisku na akcii není v ČÚL řešena.

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 1999 nebo po tomto datu.

Úpravy vyplývající z Ročního zdokonalení standardů IFRS ze září 2014 objasňují požadavky na informace prezentované na jiném místě v mezitímní účetní závěrce. Tyto úpravy jsou účinné pro roční účetní období počínající dne 1. ledna 2016 nebo po tomto datu, přičemž dřívější použití je povoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl Stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla vykazování a oceňování v mezitímních účetních závěrkách.

Shrnutí

- Standard IAS 34 se vztahuje pouze na účetní jednotky, které musejí zveřejňovat mezitímní účetní závěrky v souladu s IFRS nebo které tyto závěrky zveřejňují z vlastní vůle.
- Národní regulační orgány (nikoli IAS 34) určují:
 - které účetní jednotky mají zveřejňovat mezitímní účetní závěrku,
 - s jakou pravidelností,
 - jak dlouho po skončení mezitímního období.
- Mezitímní účetní závěrka je úplnou nebo zkrácenou účetní závěrkou za období kratší než úplné účetní období účetní jednotky.
- Minimálními součástmi zkrácené mezitímní účetní závěrky jsou:
 - zkrácený výkaz o finanční situaci,
 - zkrácený výkaz o úplném výsledku za období vydaný jako zkrácený samostatný výkaz nebo jako zkrácená samostatná výsledovka a zkrácený výkaz o úplném výsledku za období,
 - zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu,
 - zkrácený výkaz o peněžních tocích,
 - vybrané vysvětlující poznámky.

Shrnutí

- Standard vymezuje, za která srovnatelná období má být mezitímní účetní závěrka sestavena.
- Významnost vychází z vykazovaných účetních údajů mezitímního období, nikoli z předpokládaných ročních údajů.
- Příloha k mezitímní účetní závěrce má poskytnout objasnění událostí a transakcí důležitých pro porozumění změn, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.
- Používají se stejná účetní pravidla, jaká jsou použita v případě roční účetní závěrky.
- Výnosy a náklady jsou účtovány v okamžiku vzniku, nejsou časově rozlišovány ani odhadovány.
- V případě změny v účetních pravidlech jsou dříve vykázaná mezitímní období přepracována.

Interpretace

IFRIC 10 - Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv

V případech, kdy účetní jednotka vykázala ztrátu ze snížení hodnoty v mezitímním období v souvislosti s goodwillem nebo investicí do kapitálového nástroje či finančního aktiva vykazovaného v pořizovací ceně, toto snížení hodnoty není zrušeno ani v následujících mezitímních účetních závěrkách ani v roční účetní závěrce.

IAS 34 - Mezitímní účetní výkaznictví

Porovnání s ČÚL

- ČÚL mezitímní účetní závěrku definuje v zákoně o účetnictví jako účetní závěrku sestavenou na základě požadavků zvláštních předpisů v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne.
- V ČÚL není k dispozici žádný dodatečný výklad pro vykazování srovnatelných informací v mezitímních účetních závěrkách.
- V případě sestavení mezitímní účetní závěrky se neuzavírají účetní knihy a je možné provést omezenou inventarizaci.
- Podniky s cennými papíry obchodovanými na pražské burze vykazují podle IFRS, takže mezitímní účetní závěrku dle ČÚL nesestavují.

IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv

Datum účinnosti

Vztahuje se na goodwill a nehmotná aktiva pořízená podnikovou kombinací, u níž připadlo datum smlouvy na 31. března 2004 nebo na pozdější datum, a na všechna ostatní aktiva od období začínajícího dne 31. března 2004 nebo po tomto datu.

Cíl

Zajistit, aby aktiva účetní jednotky byla vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka, a definovat postup při výpočtu zpětně získatelné částky, ztráty ze snížení hodnoty nebo jejího zrušení.

Shrnutí

- IAS 36 se používá pro veškerá aktiva s výjimkou zásob (viz IAS 2), aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (viz IAS 11), odložených daňových pohledávek (viz IAS 12), aktiv vyplývajících ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19), finančních aktiv (viz IAS 39 nebo IFRS 9), investic do nemovitostí oceňovaných reálnou hodnotou (viz IAS 40), biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti a oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje (viz IAS 41), časově rozlišených pořizovacích nákladů a nehmotných aktiv vyplývajících z pojistných smluv (viz IFRS 4) a dlouhodobých aktiv klasifikovaných jako držená k prodeji (viz IFRS 5).

Shrnutí

- Ztráta ze snížení hodnoty je zachycena, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou hodnotu.
- Ztráta ze snížení hodnoty je u aktiv oceněných pořizovací cenou zachycena v hospodářském výsledku, u přeceněných aktiv je zachycena v ostatním úplném výsledku jako snížení fondu z přecenění tohoto aktiva.
- Zpětně ziskatelná částka je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání.
- Hodnota z užívání je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.
- Diskontní sazba používaná pro ocenění hodnoty z užívání aktiva je sazbou před zdaněním a vyjadřuje běžné tržní odhady časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum. Diskontní sazba neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny, a měla by se rovnat výnosnosti, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, jež by vytvářela vyšší peněžních toků obdobnou té, kterou účetní jednotka očekává z daného aktiva.

Shrnutí

- Ke konci každého účetního období se provede, zda neexistuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li takový náznak, vypočte se zpětně získatelná částka.
- U goodwillu a všech ostatních položek nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti je snížení hodnoty ověřováno nejméně jednou ročně a k těmto položkám musí být vypočítávána zpětně získatelná částka.
- Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, účetní jednotka stanovuje zpětně získatelnou částku peně-zotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Test na snížení hodnoty je proveden na nejmenší skupině penězotvorných jednotek, na které je goodwill sledován pro účely interního řízení, a to za předpokladu, že jednotka nebo skupina jednotek, které je goodwill přiřazen, není větší než provozní segment dle standardu IFRS 8.
- V některých případech je vyžadováno zrušení ztrát ze snížení hodnoty aktiv z předchozích let (u goodwillu je to zakázáno).

Interpretace

- Souhrn interpretace IFRIC 10 – Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv viz standard IAS 34.

Porovnání s ČÚL

- V ČÚL existují pouze obecné požadavky na zohlednění případného snížení hodnoty aktiv, nejsou pokyny týkající se frekvence testování ani postupu určování nové účetní hodnoty. Neexistují podrobnější požadavky pro vyčíslení snížení hodnoty aktiv.
- Snížení hodnoty aktiv pro dlouhodobý majetek se zohledňuje buď opravnou položkou (dočasné snížení hodnoty), nebo mimořádným odpisem (trvalé snížení hodnoty).
- Neexistuje koncept penězotvorné jednotky.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. července 1999 nebo po tomto datu.
- Cíl** Zajistit, aby byla používána vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv a zajistit, aby v komentáři k účetní závěrce byly zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.
- Shrnutí**
- Rezerva je vykázána tehdy, existuje-li současný závazek jako důsledek minulé události, je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků a může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.
 - Částka vykázána jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykazaného ke konci účetního období.
 - Rezervy jsou ke konci každého účetního období prověřeny tak, aby zohledňovaly změny v odhadu.
 - Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.
 - Příkladem rezerv mohou být rezervy na nevýhodné smlouvy, restrukturalizační rezervy, rezervy na záruky, vrácení peněz zákazníkům a sanace.
 - Plánované budoucí výdaje nejsou uznávány, a to ani v případě, že je schválilo představenstvo nebo obdobný orgán. Uznávány nejsou ani rezervy na ztráty kryté vlastním pojištěním, na obecné nejistoty a další události, které ještě nenastaly.
 - Podmíněné závazky vznikají v případě, že:
 - existuje možný závazek, který bude potvrzen budoucí událostí, jež není pod kontrolou účetní jednotky, nebo
 - existuje současný závazek, který může, ale pravděpodobně nebude, vyžadovat odtok prostředků, nebo
 - není možné dostatečně spolehlivě odhadnout výši současného závazku (jedná se o ojedinělý případ).

Shrnutí

- Účetní jednotky nemají účtovat o podmíněných závazcích, pouze o nich zveřejňovat požadované informace, s výjimkou případů, kdy je pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá. V tom případě není nutné ani zveřejnění informací v komentáři.
- Podmíněné aktivum vzniká v případě, kdy je přítok ekonomického prospěchu pravděpodobný, avšak není jistý, a závisí na události, která není pod kontrolou účetní jednotky.
- Podmíněná aktiva se zveřejňují v komentáři. V případě, že je realizace příjmu prakticky jistá, není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jej vykázat.

Interpretace

IFRIC 1 - Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích

Rezervy se upraví o změny v hodnotě nebo v načasování budoucích nákladů a o změny v diskontní sazbě vycházející z tržních hodnot.

IFRIC 5 - Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

Interpretace se zabývá zachycením podílů na fondech založených k financování některých nebo veškerých nákladů na demontáž aktiva nebo provedení ekologické likvidace v účetní závěrce příspěvatele.

Interpretace IFRIC 6 - Závazky vznikající z působení na specifickém trhu - elektrický a elektronický odpad

Interpretace IFRIC 6 obsahuje pokyn k zaúčtování závazků z titulu odpadních nákladů elektrických a elektrotechnických zařízení. Zvláště popisuje příslušný moment pro uznání závazku k příspěvku na odpadní náklady na základě podílu účetní jednotky na trhu v rozhodném období. Interpretace usuzuje, že událostí zakládající závazek je působení na trhu během rozhodného období.

IFRIC 21 - Odvody

IFRIC 21 pomáhá stanovit, kdy vykazovat závazek vyplývající z odvodu uloženého vládou, a to pro odvody, o nichž se účtuje v souladu se standardem IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, i pro ty, u nichž jsou načarování i částka jisté:

- Událost, která zakládá závazek platit odvod, je činnost, která spouští úhradu odvodu.
 - Závazek se vykazuje progresivně, pokud dojde k události zakládající závazek během časového období.
 - Pokud je událost zakládající závazek vyvolána dosažením minimální hodnoty, závazek se vykazuje při dosažení tohoto minima.
- Porovnání s ČÚL**
- Rámcová úprava je srovnatelná s IFRS, avšak podmínky pro tvorbu rezerv nejsou přesně definovány. V účetnictví podnikatelů existuje pouze obecný požadavek na tvorbu rezerv na rizika a ztráty z podnikání, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci.
 - Zákon o rezervách upravuje pouze tvorbu zákonných rezerv tvořených např. na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tvorba těchto rezerv se považuje za daňově odčitatelný náklad. Tyto rezervy nejsou v IFRS přípustné, jelikož nejde o současný závazek.

IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Porovnání s ČÚL

- ČÚL pro podnikatele diskontování rezerv neřeší, zatímco finanční instituce rezervy diskontují, je-li tento efekt významný.
- Rezervu na restrukturalizaci lze tvořit na základě schváleného programu restrukturalizace, nevyžaduje se zveřejnění tohoto plánu.
- Není řešena problematika demontáže a odstranění položky majetku a uvedení místa do původního stavu. Účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku nemůže být zvýšena v důsledku vzniku nebo změny v závazcích z odstranění aktiv.
- Problematika tzv. nevýhodných smluv není v ČÚL specificky řešena, platí obecné požadavky na tvorbu rezerv v případě očekávaných rizik a ztrát.
- ČÚL specificky neřeší podmíněná aktiva a podmíněné závazky, účetní jednotka je povinna uvést v příloze informace o skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly k rozvahovému dni.

IAS 38 - Nehmotná aktiva

Datum účinnosti

Vztahuje se na nehmotná aktiva získaná v podnikové kombinaci, u níž připadlo datum smlouvy na 31. březen 2004 nebo na pozdější datum, a dále na všechna ostatní nehmotná aktiva od období začínajícího 31. března 2004 nebo později.

Úpravy objasňující přijatelné metody amortizace jsou účinné od 1. ledna 2016. Dřívější použití je dovoleno.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl

Stanovit pravidla účetního postupu při zachycování, oceňování a zveřejňování informací o nehmotných aktivech, kterými se konkrétně nezabývá jiný standard.

Shrnutí

- Nehmotné aktivum je uznáno, ať již bylo pořízeno koupí nebo vytvořeno vlastní činností, jestliže:
 - je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do účetní jednotky, a
 - je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.
- Jsou stanovena další kritéria pro uznání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.
- Veškeré výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.
- Náklady na vývoj jsou aktivovány pouze tehdy, je-li prokázána technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, které bude možné využívat nebo prodat.
- Nehmotná aktiva, včetně projektu probíhajícího výzkumu a vývoje, získaná v rámci podnikové kombinace, jsou uznána odděleně od goodwillu, jestliže vyplývají ze smluvních nebo zákonných práv nebo pokud jsou oddělitelná od podnikatelské činnosti. V takových situacích se vždy ověřuje, zda jsou splněna kritéria pro jejich uznání (pravděpodobnost přítoku ekonomických výhod a spolehlivé ocenění – viz výše).
- Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, jako například goodwill, značky, obchodní značky, názvy periodik, klientské databáze, zřizovací výdaje, pokud nejsou zahrnuty do pořizovací ceny položky pozemků, budov a zařízení v souladu se standardem IAS 16, náklady na odbornou přípravu, náklady na reklamu a na přemístění se nikdy neuznávají jako nehmotná aktiva.
- Pokud nehmotné aktivum nespĺňuje kritéria pro uznání nehmotného aktiva ani nespĺd do rozsahu vymezeného definicí, jsou výdaje na nehmotnou položku zahrnuty do nákladů v období, kdy vzniknou, s výjimkou ppad, kdy je položka získána v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku. Za takových okolností se pořizovací náklady stávají soust, kter je uznána jako goodwill k datu akvizice.

Shrnutí

- Účetní jednotka může zaúčtovat zálohu na reklamní a propagační výdaje jako aktivum. Zachycení aktiva by bylo povoleno do okamžiku, kdy má účetní jednotka právo přístupu k zakoupenému zboží, nebo do chvíle přijetí služeb. Katalogy k objednání zboží poštou jsou výslovně uváděny jako forma reklamní a propagační činnosti.
- Pro účely následného účtování se nehmotná aktiva dělí na:
 - aktiva s neurčitou dobou použitelnosti: není možno předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky; „neurčitá“ doba použitelnosti neznamená „neomezená“; a
 - aktiva s konečnou dobou použitelnosti: doba, po kterou budou aktiva přinášet účetní jednotce prospěch, je vymezena.
- Účetní jednotka si jako své účetní pravidlo stanoví buď model oceňování pořizovacími náklady, nebo model přeceňování (ten je povolen pouze za určitých okolností - viz níže). V případě modelu oceňování pořizovacími náklady jsou aktiva oceněna pořizovacími náklady sníženými o veškeré oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- Má-li nehmotné aktivum kótovanou tržní cenu na aktivním trhu (což je neobvyklé), smí si účetní jednotka zvolit jako své účetní pravidlo model přeceňování, podle něhož se aktivum oceňuje hodnotou po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následné odpisy a všechny následné kumulované ztráty ze snížení jeho hodnoty.
- Náklady na pořízení nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti (zbytková hodnota je obvykle nulová) se odepisují po tuto přesně vymezenou dobu. Existuje vyvratitelná domněnka, že použití metody amortizace založené na výnosech není pro nehmotná aktiva vhodné. Vyskytují-li se náznaky toho, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku nehmotného aktiva, musí být provedeno testování případného snížení jeho hodnoty podle standardu IAS 36.

Shrnutí

- Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou odepisována, ale u těchto aktiv je každoročně proveden test na snížení hodnoty. Pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota, je zaúčtována ztráta ze snížení hodnoty. Účetní jednotka posoudí také to, zda příslušné nehmotné aktivum bude i nadále s neurčitou dobou použitelnosti.
- V souladu s modelem přeceňování se přecenění provádí pravidelně. Přeceněny jsou vždy všechna aktiva v dané třídě (kromě případů, kdy pro určité aktivum neexistuje žádný aktivní trh). Pokud se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení vykázáno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Snížení z přecenění aktiva je odepsáno přímo z vlastního kapitálu z položky fond z přecenění, až do výše celého kladného zůstatku pro dané aktivum, zbytek se účtuje do hospodářského výsledku. Při prodeji nebo vyřazení přeceněného aktiva zůstává fond z přecenění ve vlastním kapitálu a není převáděn do hospodářského výsledku.
- Následné výdaje na nehmotné aktivum vynaložené po jeho nákupu či dokončení se běžně zahrnují do nákladů. Kritéria pro uznání aktiva jsou splněna jen zřídkakdy.

Interpretace**SIC 32 - Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky**

Některé úvodní náklady na vývoj infrastruktury a na grafické návrhy, které vzniknou ve spojitosti s vývojem webových stránek, mohou být aktivovány.

IAS 38 - Nehmotná aktiva

Porovnání s ČÚL

- Dlouhodobý nehmotný majetek je v ČÚL určen výčtem (zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill). Mohou vznikat rozdíly při posuzování, zda je aktivum nehmotným aktivem dle ČÚL a IFRS.
- Zřizovací výdaje jsou dle ČÚL součástí nehmotného majetku (dle IFRS jde o náklad běžného období).
- Výdaje na výzkum a vývoj a software – aktivovány jsou pouze náklady na výsledky vlastní činnosti a software, které jsou využity k obchodování. Nejsou stanoveny podmínky pro aktivaci vývoje.
- Podle ČÚL je možné náklady na výzkum a vývoj také účtovat na účet „Komplexní náklady příštích období“ a zúčtovat nejpozději do 4 let od zaúčtování. Tato kategorie není v IFRS definována.
- Nelze použít model přeceňování.
- Neexistuje neurčitá doba životnosti, všechna aktiva mají konečnou dobu životnosti.
- Nejsou jasná pravidla pro uznávání dlouhodobého nehmotného majetku při podnikových kombinacích.

IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování

Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po účinnosti tomto datu.

Standard IAS 39 bude nahrazen přijetím IFRS 9 (2014).

Cíl

Stanovit principy účtování, odúčtování a oceňování finančních aktiv a finančních závazků.

Shrnutí

- Ve výkazu o finanční situaci jsou zaúčtována všechna finanční aktiva a všechny finanční závazky včetně všech derivátů a některých vložených derivátů.

Shrnutí

- Při prvotním zaúčtování se finanční nástroje oceňují reálnou hodnotou k datu pořízení nebo vydání. Reálná hodnota se obecně rovná jejich pořizovací ceně. U finančních aktiv a finančních závazků oceněných v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty se transakční náklady účtují přímo do hospodářského výsledku. V případě finančních aktiv a závazků, které nejsou v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, se transakční náklady přímo přiřaditelné k akvizici nebo emisi zahrnují do nákladů.
- Účetní jednotka si může zvolit, zda bude účtovat běžné nákupy a prodeje finančních aktiv obchodovaných na trhu konzistentně buď k datu obchodu, nebo k datu vypořádání. Je-li uplatněno účtování k datu vypořádání, standard IAS 39 vyžaduje účtování o některých změnách hodnot mezi daty obchodu a vypořádání.
- Pro účely ocenění finančního aktiva po výchozím uznání rozlišuje standard IAS 39 následující čtyři kategorie:
 1. úvěry a pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s fixními nebo určitelnými platbami, které nejsou kótovány na aktivním trhu s výjimkou těch, které účetní jednotka hodlá prodat okamžitě nebo v krátkodobém výhledu (které musí být klasifikovány jako určené k obchodování), a těch, které účetní jednotka při prvotním zachycení označí buď za oceněné reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, nebo za realizovatelné.
 2. investice držené do splatnosti, např. dluhové cenné papíry a umořitelné prioritní akcie, které účetní jednotka zamýšlí a zároveň je schopna držet do splatnosti. Pokud účetní jednotka prodá nebo reklasifikuje investici drženou do splatnosti ve vyšší než nevýznamné částce před datem splatnosti (s výjimkou mimořádných okolností), jsou všechny zbývající investice držené do splatnosti v běžném účetním období a v následujících dvou účetních obdobích reklasifikovány do kategorie realizovatelných finančních aktiv (skupina 4 níže) a žádná finanční aktiva nebudou klasifikována jako držená do splatnosti,

Shrnutí

3. finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, k nimž patří aktiva určená k obchodování (finanční aktiva pořízená za účelem vytvoření zisku z krátkodobých pohybů cen) a veškerá ostatní finanční aktiva označená účetní jednotkou („možnost ocenění reálnou hodnotou“). Derivátová aktiva patří vždy do této kategorie, s výjimkou případů, kdy jsou označena jako efektivní zajišťovací (hedgingový) vztah;
 4. realizovatelná finanční aktiva - všechna finanční aktiva, která nejsou zařazena do žádné z výše uvedených kategorií. Patří sem všechny investice do kapitálových nástrojů, které nejsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou v zisku či ztrátě. Účetní jednotka může dále jako realizovatelná finanční aktiva klasifikovat i úvěry a pohledávky.
- Používání „možnosti ocenění reálnou hodnotou“ (viz kategorie 3 výše) je omezeno na ty finanční nástroje, které při prvotním zaúčtování vyhovují alespoň jednomu z následujících kritérií:
 - nástroje, u kterých možnost ocenění reálnou hodnotou eliminuje účetní nesoulad, který by jinak vznikl při ocenění aktiv nebo závazků nebo uznání zisků či ztrát z nich na jiném základě,
 - nástroje, které jsou součástí skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou skupin, které spravuje a jejichž výkonnost hodnotí vedení na základě reálné hodnoty podle zdokumentovaného řízení rizik nebo investiční strategie,
 - nástroje, které obsahují jeden nebo více vložených derivátů. Kromě případů, kdy vložený derivát významně nepozměňuje související peněžní tok, nebo pokud je zřejmé (s drobnou nebo žádnou analýzou), že rozdělení je zakázáno.
 - Za určitých okolností musí být vložené deriváty odděleny od hostitelské smlouvy. Pokud nemůže být reálná hodnota derivátu spolehlivě určena, celá hybridní smlouva musí být klasifikována jako oceněná v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

Shrnutí

- Nederivátová finanční aktiva mohou být v ojedinělých případech reklasifikována z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty nebo z kategorie realizovatelných finančních aktiv, kromě nederivátových finančních aktiv, která byla klasifikována jako oceněná v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.
- Následné zachycení:
 - všechna finanční aktiva z 1. a 2. kategorie jsou oceněna v zůstatkové hodnotě a testována na snížení hodnoty,
 - všechna finanční aktiva ve 3. kategorii jsou oceněna reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v hospodářském výsledku,
 - všechna finanční aktiva ze 4. kategorie jsou ve výkazu o finanční situaci oceněna reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v ostatním úplném výsledku kromě snížení hodnoty, úroků zachycených za použití metody efektivní úrokové míry, peněžních položek a kurzových rozdílů. Není-li možné reálnou hodnotu realizovatelného finančního aktiva spolehlivě určit, je takové aktivum oceněno pořizovací cenou s přihlédnutím k případnému snížení jeho hodnoty.
- Po pořízení je většina finančních závazků oceněna zůstatkovou hodnotou. Následující typy finančních závazků jsou oceněny reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v hospodářském výsledku:
 - derivátové závazky (pokud nejsou označeny jako zajišťovací nástroj v efektivním zajištění),
 - závazky určené k obchodování (např. krátké prodeje), a
 - všechny závazky, které účetní jednotka označí při prvotním zaúčtování jako nástroj oceňovaný v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty („možnost ocenění reálnou hodnotou“, viz výše).

Shrnutí

- Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno nebo závazek vypořádán mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. Standard IAS 39 vymezuje následující pořadí východisek pro stanovení reálné hodnoty:
 - nejlepším dokladem reálné hodnoty je kótovaná cena na aktivním trhu,
 - v případě, že tato cena není k dispozici, použije účetní jednotka oceňovací techniku, která v maximální míře využívá tržních údajů a přihlíží k tržním transakcím uskutečněným v poslední době za obvyklých podmínek, odkazuje na aktuální reálnou hodnotu jiného nástroje, který je prakticky stejného charakteru, využívá analýz diskontovaných peněžních toků nebo modelů oceňování opcí.
- Standard IAS 39 vymezuje podmínky, které určují, kdy mají být finanční aktivum nebo závazek vyňaty (odúčtovány) z výkazu o finanční situaci. Odúčtování finančního aktiva není povoleno v rozsahu, v jakém si převádějící ponechává 1) v podstatě všechna rizika a užitky spojené s převáženým aktivem nebo jeho částí, nebo 2) kontrolu nad aktivem nebo částí aktiva, u něhož si neponechává ani nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky.
- Zajišťovací účetnictví (zachycení dopadů po započtení zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na zisk nebo ztrátu za stejné období) je povoleno pouze v některých případech, a to pokud je zajišťovací vztah jasně označen, zdokumentován, je měřitelný a vysoce efektivní. Standard IAS 39 vymezuje tři druhy zajištění:
 - zajištění reálné hodnoty: jestliže účetní jednotka zajišťuje změnu reálné hodnoty zachyceného aktiva nebo závazku nebo závazného příslibu, je do výnosů nebo nákladů zaúčtována změna reálné hodnoty zajištěné položky i zajišťovacího nástroje;

Shrnutí

- zajištění peněžních toků: pokud účetní jednotka zajišťuje změny v budoucích peněžních tocích souvisejících se zachyceným aktivem nebo závazkem nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí zahrnující stranu, která je vůči účetní jednotce externí, v určitých případech závazným příslibem, je změna reálné hodnoty zajišťovacího nástroje vykázána v ostatním úplném výsledku v míře, do jaké je zajištění efektivní, až do okamžiku, kdy se objeví zajištěné budoucí peněžní toky;
- zajištění čisté investice do zahraniční jednotky: nakládá se s ním jako se zajištěním peněžních toků.
- Zajištění měnového rizika u závazných příslibů může být účtováno jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.
- Měnové riziko spojené s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí v rámci skupiny je dovoleno v konsolidované účetní závěrce klasifikovat jako zajištěnou položku při zajištění peněžních toků, pokud se transakce uskuteční v různých měnách, ale nikoli ve funkční měně účetní jednotky, která se transakce účastní, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný zisk či ztrátu. Měnové riziko spojené s vysoce pravděpodobnou očekávanou měnovou položkou v rámci skupiny může být v konsolidované účetní závěrce klasifikováno jako zajištěná položka, pokud vede k expozici vůči kurzovým ziskům nebo ztrátám, které nejsou při konsolidaci plně eliminovány.
- Pokud je na zajištění očekávané transakce v rámci skupiny možné aplikovat zajišťovací účetnictví, jsou veškeré zisky nebo ztráty, které jsou zachyceny v ostatním úplném výsledku v souladu s pravidly o zajišťovacím účetnictví ve standardu IAS 39, reklasifikovány do hospodářského výsledku ve stejném období nebo obdobích, kdy měnové riziko zajištěné transakce ovlivňuje hospodářský výsledek.
- Zajištění úrokového rizika na úrovni portfolia (zajištění částky, nikoli konkrétního aktiva či závazku) může být při splnění určitých podmínek považováno za zajištění reálné hodnoty.

Interpretace **IFRIC 9 - Přehodnocení vložených derivátů**

Podle této interpretace rozhoduje účetní jednotka o tom, zda má být vložený derivát zaúčtován samostatně a odděleně od hostitelské smlouvy, ve chvíli, kdy se účetní jednotka poprvé stává stranou smlouvy; toto rozhodnutí není následně přehodnocováno.

Při zahájení dodržování IFRS je třeba zvážit podmínky existující k datu, kdy se účetní jednotka poprvé stala stranou smlouvy, nebo k datu, kdy je vyžadováno přehodnocení (viz níže), podle toho, která skutečnost nastane později, a ne kdy začala dodržovat IFRS.

Účetní jednotka přehodnotí svůj odhad pouze tehdy, pokud se změní podmínky dané smlouvy a pokud se očekávané budoucí peněžní toky vloženého derivátu, hostitelské smlouvy nebo obou významně změní v porovnání s původně očekávanými peněžními toky smlouvy.

Při reklasifikaci finančního aktiva z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (povolené standardem IAS 39, viz výše) musí být reklasifikovaný nástroj přehodnocen pro účely oddělení vložených derivátů.

Interpretace neupravuje akvizici smluv s vloženými deriváty nejen v rámci podnikových kombinací, ale i při založení společného podniku nebo v rámci podnikových kombinací mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.

Interpretace IFRIC 16 – Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

Měna vykazování nepředstavuje riziko, v souvislosti s nímž by účetní jednotka mohla použít zajišťovací účetnictví. Mateřská společnost tudíž může jako zajištěné riziko označit jediné kurzové rozdíly vyplývající z rozdílu mezi její vlastní funkční měnou a funkční měnou její zahraniční jednotky.

Zajišťovací nástroj(e) pro zajištění čisté investice do zahraniční jednotky může držet kterákoli účetní jednotka nebo kterékoli účetní jednotky ve skupině, jestliže jsou splněny podmínky týkající se označení, efektivity a zdokumentování zajištění čisté investice.

Úpravy provedené v dubnu 2009 zrušily předchozí omezení, které zakazovalo, aby byl zajišťovací nástroj držen zahraniční jednotkou, která je sama zajišťována.

Při odúčtování zahraniční jednotky musí být použit standard IAS 39 při určování částky, která musí být překlasifikována do hospodářského výsledku z fondu z přepočtu cizí měny vzhledem k zajišťovacímu nástroji, zatímco ve vztahu k zajištěné položce se uplatní standard IAS 21.

Interpretace **IFRIC 19 – Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji**

Dlužník může s věřitelem uzavřít smlouvu o vydání kapitálových nástrojů ve prospěch věřitele, aby zanikl finanční závazek, který dlužník vůči věřiteli má.

Vydání kapitálových nástrojů účetní jednotky pro věřitele za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části představuje zaplacenou protihodnotu. Účetní jednotka ocení kapitálové nástroje vydané za účelem vypořádání finančního závazku jejich reálnou hodnotou v den zániku závazku, je-li možné ji spolehlivě stanovit. (V opačném případě by měly být kapitálové nástroje oceněny tak, aby odrážely reálnou hodnotu zaniklého závazku.)

Rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádaného závazku (nebo jeho části) a reálnou hodnotou emitovaných kapitálových nástrojů se účtuje do hospodářského výsledku. Pokud byla vypořádána pouze část finančního závazku (tj. pokud účetní jednotka určí, že část protihodnoty se vztahuje k úpravě zbývajících závazku), pak protihodnota, která byla přidělena zbývajícím závazku, je součástí posouzení, zda došlo k podstatné změně podmínek zbývajících závazku. Pokud se zbývajících závazek podstatně změnil, musí účetní jednotka zaúčtovat změny jako zánik původního závazku a vykázání nového finančního závazku v souladu se standardem IAS 39.

**Pokyny
k používání
standardu
IAS 39**

Implementační příručka standardu IAS 39 je součástí ročního vázaného vydání IFRS vydaného radou IASB.

**Užitečné
publikace
Deloitte**

**iGAAP 2015 (díl C): Finanční nástroje –
IAS 39 a související standardy**

Pokyny k používání těchto komplexních standardů, včetně názorných příkladů a interpretací. Informace jsou uvedeny na www.iasplus.com/igaap.

**A closer look: Ocenění reálnou hodnotou
u finančních nástrojů podle IFRS 13**

Tato publikace zohledňuje praktické i technické aspekty použití standardu IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou ve čtyřech specifických oblastech, které mají vliv na ocenění a zveřejnění v oblasti finančních nástrojů:

- Včetně nastavení vlastního úvěrového rizika v rámci ocenění reálnou hodnotou u finančních závazků
- Portfolia ocenění reálnou hodnotou u finančních aktiv a finančních závazků včetně kompenzace rizik
- Použití kótovaných středních tržních cen pro odvození reálné hodnoty
- Dodatečná zveřejnění

<http://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/a-closer-look-fvm-ifs-13>

**Připravuje
se**

Viz poznámka „Připravuje se“ uvedená za informacemi o standardu IFRS 9.

**Porovnání
s ČÚL**

- ČÚL je v oblasti finančních nástrojů velmi blízká standardům IFRS, zejména pokud jde o finanční instituce.
- V oblasti ČÚL pro podnikatele nejsou na rozdíl od IFRS některé specifické otázky řešeny (například oceňování a odúčtování finančních nástrojů). V záležitostech finančních nástrojů, které nejsou výslovně řešeny v ČÚL pro podnikatele, se odkazuje na předpisy pro finanční instituce.

Hlavní rozdíly:

- při prvotním zachycení jsou finanční aktiva oceněna pořizovací cenou,
- dlouhodobé pohledávky a závazky se nediskontují,
- kategorie „úvěry a pohledávky“ není specifikována,
- klasifikace jako „nástroje v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty“ není tak omezena jako v IFRS,
- povinnost reklasifikovat z kategorie držené do splatnosti do kategorie realizovatelná pouze v případě odprodeje významné části portfolia,
- chybí přesný postup pro posouzení odúčtování finančních nástrojů z rozvahy, není možné částečné odúčtování,
- kategorie ocenění v zůstatkové hodnotě není specifikována, použití efektivní úrokové míry není vyžadováno,
- dle ČÚL pro podnikatele má účetní jednotka možnost o vložených derivátech neúčtovat,
- chybí konkrétní pravidla pro zjišťování možného snížení hodnoty finančních nástrojů. Banky podléhají speciálním pravidlům tvorby opravných položek k úvěrům, které umožňují aplikaci IAS s drobnými rozdíly, jako jsou portfoliová opravná položka, klasifikace úvěrů a podobně,
- účtování zajištění uvnitř skupiny není upraveno.

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
- Cíl** Stanovit pravidla účetního zobrazení investic do nemovitostí a vymezit související informace, které mají být zveřejněny v účetní závěrce.
- Shrnutí**
- Investicí do nemovitostí je pozemek nebo budova (nebo jejich část) nebo obojí držené (vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího.
 - IAS 40 se nevztahuje na vlastníkem užívané nemovitosti, na nemovitosti, které jsou projektovány nebo stavěny pro třetí strany ani na nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti či nemovitosti, které jsou pronajímány jiné účetní jednotce v rámci finančního leasingu.
 - Nemovitosti s různorodým využitím (částečně užívané vlastníkem a částečně určené k pronájmu či zhodnocování) musejí být rozděleny na jednotlivé složky, které jsou účtovány samostatně, pokud tyto složky mohou být samostatně prodány.
 - Investice do nemovitosti je při prvotním zaúčtování oceněna pořizovací cenou. Transakční náklady jsou zahrnuty do prvotního ocenění.
 - Účetní jednotka si po prvotním zaúčtování volí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou a modelem oceňování pořizovacími náklady.
 - Model oceňování reálnou hodnotou: investice do nemovitosti je oceněna reálnou hodnotou a změny v ní jsou vykázány v hospodářském výsledku.
 - Model oceňování pořizovacími náklady: investice do nemovitostí je zaúčtována v pořizovací ceně po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty, pokud není klasifikována jako dlouhodobé aktivum držené k prodeji podle standardu IFRS 5. Zveřejněna je reálná hodnota investice do nemovitostí.
 - Zvolená metoda ocenění je aplikována na všechny investice do nemovitostí.

Shrnutí

- Pokud účetní jednotka používající model oceňování reálnou hodnotou pořídí konkrétní nemovitost, u níž je zřejmé, že nebude možné její reálnou hodnotu průběžně stanovovat, je nemovitost zaúčtována podle modelu oceňování pořizovacími náklady a tato metoda je poté u této nemovitosti používána až do okamžiku jejího vyřazení.
- Přechod z jedné metody oceňování k druhé metodě je povolen v případě, že použití druhé metody povede ke správnějšímu vykázaní (málo pravděpodobné u přechodu z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady).
- Majetkový podíl držený nájemcem v případě operativního leasingu může být také klasifikován jako investice do nemovitostí za předpokladu, že nájemce používá model oceňování reálnou hodnotou podle IAS 40. V takovém případě účtuje nájemce o leasingu jako o leasingu finančním.

Interpretace

Žádné.

Porovnání s ČÚL

- Problematika investic do nemovitostí není v ČÚL pro podnikatele specificky řešena. Majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj i pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku.
- Vybrané finanční instituce (penzijní fondy, podílové a investiční fondy) přeceňují neprovozní dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu a neodepisují ho.
- Podle ČÚL pro pojišťovny se klasifikují veškeré nemovitosti v rámci položky „Finanční umístění“, oceňují se reálnou hodnotou a oceňovací rozdíly se vykazují v rámci vlastního jmění.

Datum účinnosti Účetní období začínající dnem 1. ledna 2003 nebo po tomto datu.

Úpravy vyžadující, aby biologická aktiva, která splňují definici plodících aktiv, byla účtována jako pozemky, budovy a zařízení, jsou účinné od 1. ledna 2016.

Pozn.: Tyto úpravy dosud nebyly schváleny pro použití v EU (stav k 30.9.2015).

Cíl Stanovit pravidla a postupy účtování o zemědělských činnostech spočívajících v řízení biologické přeměny biologických aktiv (rostlin a živočichů) na zemědělskou produkci.

Shrnutí

- Veškerá biologická aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Výjimkou jsou případy, kdy není možné reálnou hodnotu spolehlivě určit.
- Plodící aktiva, která se využívají při výrobě či dodávkách zemědělské produkce a která nebudou prodávána jako zemědělská produkce, jsou zahrnuta do pozemků, budov a zařízení.
- Zemědělská produkce je v okamžiku sklizně oceňována reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. Jelikož sklizená produkce je obchodovatelnou komoditou, není u produkce povolena žádná výjimka spojená se „spolehlivostí ocenění“.
- Změny v reálné hodnotě biologických aktiv během období jsou vykazovány v hospodářském výsledku.
- Výjimky při používání metody ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou: situace, kdy v době zachycení v účetní závěrce neexistuje aktivní trh a k dispozici není ani jiná spolehlivá metoda ocenění - v takových případech je u konkrétních biologických aktiv použita metoda pořizovacích nákladů. Biologická aktiva jsou oceněna pořizovací cenou sníženou o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Shrnutí

- Kótované tržní ceny platné na aktivním trhu obecně představují nejlepší určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce. Jestliže aktivní trh neexistuje, standard IAS 41 poskytuje návod k volbě jedné z dalších tržních cen nebo hodnot.
- Pokud takové tržní ceny nebo hodnoty nejsou k dispozici, použije se pro určení reálné hodnoty současná hodnota očekávaných čistých peněžních toků. Při výpočtu reálné hodnoty jsou brány v potaz další biologické přeměny.
- Oceňování reálnou hodnotou končí v okamžiku sklizně. Po sklizni je použit standard IAS 2.

Interpretace

Žádné

Porovnání s ČÚL

- Problematika zemědělství není v ČÚL specificky řešena.
- Zvířata se klasifikují jako zásoby nebo dlouhodobý hmotný majetek a jsou oceňována v souladu s touto klasifikací.
- Není možné ocenění reálnou hodnotou nad úroveň pořizovacích nákladů.

IFRIC 12 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb

Poznámka: tato interpretace vychází z více standardů a pro svoji složitost a významnost je uváděna zvlášť.

Datum účinnosti	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2008 nebo později.
Cíl	Interpretace pojednává o účetních postupech soukromých provozovatelů, kteří poskytují aktiva a služby v oblasti veřejné infrastruktury. Interpretace se nezabývá účtováním na straně vlády (zadavatele).
Shrnutí	<ul style="list-style-type: none">• U všech smluv, které spadají do rozsahu této interpretace (obzvlášť u těch, u nichž nejsou aktiva v oblasti veřejné infrastruktury kontrolována provozovatelem), nejsou tato aktiva vykázána jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele. Spíše, v závislosti na podmínkách smlouvy, provozovatel uzná:<ul style="list-style-type: none">- finanční aktivum - pokud má provozovatel bezvýhradné smluvní právo obdržet hotovost nebo jiné finanční aktivum v průběhu doby platnosti smlouvy, nebo- nehmotné aktivum - pokud budoucí peněžní toky provozovatele nejsou předem dané, např. když se budou lišit podle využívání aktiva veřejné infrastruktury, nebo- finanční aktivum i nehmotné aktivum v případě, že obrat provozovatele vzniká částečně z finančního aktiva a částečně z nehmotného aktiva.
Další interpretace	SIC.29 – Ujednání o poskytování licencovaných služeb: zveřejněné informace

Požadavky na zveřejnění informací při ujednáních o poskytování licencovaných služeb.

IFRIC 12 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb

Užitečné publikace Deloitte

IFRIC 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb – kapesní praktická příručka

<http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/ifric-12>

Porovnání s ČÚL

Tato problematika není v ČÚL specificky řešena.

IFRIC 17 – Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům

Poznámka: tato interpretace vychází z více standardů a pro svoji složitost a významnost je uváděna zvlášť.

Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009 nebo později.

Cíl

Popsat postup účtování v případech, kdy jsou mezi vlastníky rozdělována nepeněžní aktiva.

Shrnutí

- Splatná dividenda má být vykázána ve chvíli, kdy je řádně schválena a účetní jednotka závazně rozhodla o jejím vyplacení.
- Účetní jednotka má ocenit splatnou nepeněžní dividendu reálnou hodnotou aktiv, která budou rozdělena; závazek má být ke každému konci účetního období přeceněn a případné změny zachyceny přímo ve vlastním kapitálu.
- Účetní jednotka má zaúčtovat rozdíl mezi vyplacenou dividendou a účetní hodnotou rozdělovaných aktiv do hospodářského výsledku.

Porovnání s ČÚL

- Tato problematika není v ČÚL specificky řešena.

Interpretace

Interpretace standardů IAS a IFRS jsou sestavovány Výborem pro IFRS interpretace, který v roce 2002 nahradil Stálý interpretační výbor (SIC). Interpretace tvoří součást závazné literatury rady IASB. Účetní závěrka proto smí být označena za závěrku vyhovující požadavkům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pouze v případě, že splňuje veškeré požadavky každého ze standardů, který se na ni vztahuje, a všech relevantních interpretací.

Seznam interpretací

Od roku 2004 do 30. září 2015 vydal Výbor pro IFRS interpretace následující interpretace:

- IFRIC 1 – Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích
- IFRIC 2 – Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
- IFRIC 3 – interpretace zrušena
- IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing
- IFRIC 5 – Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
- IFRIC 6 – Závazky vznikající z působení na specifickém trhu - elektrický a elektronický odpad
- IFRIC 7 – Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IFRIC 8 – interpretace zrušena
- IFRIC 9 – přehodnocení vložených derivátů
- IFRIC 10 – Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
- IFRIC 11 – interpretace zrušena
- IFRIC 12 – Ujednání o poskytování licencovaných služeb
- IFRIC 13 (*) – Zákaznické věrnostní programy
- IFRIC 14 – IAS 19 - Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce
- IFRIC 15 (*) – Smlouvy o výstavbě nemovitostí

- IFRIC 16 – Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
- IFRIC 17 – Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům
- IFRIC 18 (*) – Převody aktiv od zákazníků
- IFRIC 19 – Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
- IFRIC 20 – Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu
- IFRIC 21 - Poplatky

(*) Interpretace bude nahrazena přijetím standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.

Interpretace výboru SIC

V současnosti jsou v platnosti následující interpretace vydané Stálým interpretačním výborem (SIC) v letech 1997 až 2001. Všechny ostatní interpretace výboru SIC byly nahrazeny novelizovanými standardy IAS nebo novými standardy IFRS, které vydala rada IASB.

- SIC 7 – Zavedení eura
- SIC 10 - Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
- SIC 15 - Operativní leasing - pobídky
- SIC 25 - Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů
- SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
- SIC 29 – Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb
- SIC 31 - Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby (Interpretace bude nahrazena přijetím standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.)
- SIC 32 - Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky

Záležitosti, které nebyly zahrnuty do programu Výboru pro IFRS interpretace

Na adrese www.iasplus.com je možno nahlédnout do seznamu záležitostí, o jejichž zařazení do svého programu Výbor pro IFRS interpretace uvažoval, ale rozhodl se jim nevěnovat. U každé ze záležitostí je popsán důvod, proč do programu Výboru nebyla zařazena. Tato vysvětlení poskytují užitečné informace o používání IFRS. Zmíněný seznam najdete na adrese www.iasplus.com/ifric/notadded.htm.

Internetové adresy

Deloitte Touche Tohmatsu

www.deloitte.com

www.iasplus.com

Rada IASB

www.ifrs.org

Orgány odpovědné za sestavování národních standardů

Australská Rada pro účetní standardy

www.aasb.gov.au

Kanadská Rada pro účetní standardy

www.frascanada.ca

Čínský výbor pro účetní standardy

www.casc.gov.cn

Francouzský Úřad pro účetní standardy

www.anc.gouv.fr

Německá Rada pro účetní standardy

www.drsc.de

Japonská Rada pro účetní standardy

www.asb.or.jp

Korejský výbor pro účetní standardy

eng.kasb.or.kr

Novozélandská Rada pro externí výkaznictví

www.xrb.govt.nz

Britská Rada pro účetní standardy

www.frc.org.uk

Rada USA pro standardy

finančního účetnictví (FASB)

www.fasb.org

Mezinárodní Rada pro auditorské standardy

www.ifac.org/iaasb

Mezinárodní federace účetních

www.ifac.org

Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry

www.iosco.org

Kontakty

Máte-li zájem o další informace či případně o pomoc při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, obraťte se prosím na následující odborníky firmy Deloitte:

Martin Tesař

mtesar@deloitteCE.com

Soňa Plachá

splacha@deloitteCE.com

Ludmila Buzgová

lbuzgova@deloitteCE.com

Registrované sídlo a adresa kanceláře:

Deloitte
Nile House
Karolinská 654/2
186 00 Praha 8
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500
www.deloitte.cz

Deloitte
Digital Park II
Einsteinova 23
Bratislava 851 01
Slovak Republic
Tel.: +421 2 582 49 111
www.deloitte.sk

Tato publikace je k dispozici v elektronické podobě na internetových stránkách www.deloitte.cz.

Obdobu této publikace v angličtině naleznete na internetových stránkách www.iasplus.com.

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich spřízněných podniků (souhrnně „sít společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje odborné rady a služby. Žádný subjekt v rámci sítě společností Deloitte nenese odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této publikace.

Společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited, její členské firmy a přidružené společnosti neodpovídají nikomu za žádné škody vzniklé v důsledku použití této publikace.

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou („DTTL“), jejích členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL a každá z jejích členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) služby klientům neposkytuje. Podrobný popis právní struktury společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited a jejích členských firem je uveden na adrese www.deloitte.com/cz/onas.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního a právního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích má společnost Deloitte světové možnosti a poskytuje svým klientům vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkompexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 200 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.