

***Kapesní průvodce
IFRS a rozdíly proti
českému účetnictví
2012***

Informace obsažené v této publikaci mají obecný charakter a neslouží jako zdroj odborného poradenství. Nedoporučujeme, abyste na základě těchto informací podnikali konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace. Tato publikace nemůže nahradit studium samotných IFRS standardů a upozorňujeme také na to, že neobsahuje požadavky na vykazování dle jednotlivých IFRS standardů. Neposkytujeme žádná prohlášení ani záruky (výslovné ani implicitní), pokud jde o úplnost a přesnost informací obsažených v této publikaci. PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., její společníci, zaměstnanci a spolupracovníci, v rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy, neodpovídají za jakékoliv následky způsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

Úvod

Tento kapesní průvodce přináší základní přehled požadavků na vykázání a ocenění jednotlivých položek účetní závěrky, tak jak jsou definovány v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví „IFRS“ vydaných do prosince 2012. Nenaleznete zde úplný seznam požadavků na zveřejnění, který obsahuje anglická publikace PwC ‘IFRS disclosure checklist 2012’.

Informace jsou v tomto průvodci rozděleny do šesti částí:

- Účetní postupy
- Výsledovka a související poznámky
- Rozvaha a související poznámky
- Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka
- Ostatní obecná témata
- Témata specifická pro jednotlivá odvětví

Podrobnější informace a vysvětlení jednotlivých požadavků naleznete v anglické publikaci ‘IFRS manual of accounting 2013’ a ostatních publikacích vydaných PwC. Seznam těchto publikací naleznete na www.pwc.com/cz.

Obsah

Účetní postupy	4
1. Úvod	4
2. Základní principy IFRS a jeho aplikace	4
3. První přijetí IFRS – IFRS 1	5
4. Účetní závěrka – IAS 1	7
5. Účetní postupy, odhady a chyby – IAS 8	11
6. Finanční nástroje – IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9, IFRIC 19	13
7. Cizí měny – IAS 21, IAS 29	25
8. Pojistné smlouvy – IFRS 4	27
9. Výnosy – IAS 18, IAS 11 a IAS 20	28
10. Vykazování segmentů – IFRS 8	31
11. Zaměstnanecké požitky – IAS 19	31
12. Úhrady vázané na akcie – IFRS 2	34
13. Daně – IAS 12	35
14. Zisk na akcii – IAS 33	37
Rozvaha a související poznámky	39
15. Nehmotná aktiva – IAS 38	39
16. Pozemky, budovy a zařízení (dlouhodobý hmotný majetek) – IAS 16	41
17. Investice do nemovitostí – IAS 40	43
18. Snížení hodnoty nefinančních aktiv – IAS 36	44
19. Účtování nájmu – IAS 17	45
20. Zásoby – IAS 2	47
21. Rezervy a podmíněné závazky a aktiva – IAS 37	47
22. Události po konci účetního období – IAS 10	51
23. Základní kapitál a kapitálové fondy	52
Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka	55
24. Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka – IAS 27	55
24A Konsolidovaná účetní závěrka – IFRS 10	58
25. Podnikové kombinace/akvizice – IFRS 3	59
26. Prodej nebo likvidace dceřiných společností, částí podniku a dlouhodobých aktiv – IFRS 5	62
27. Přidružené společnosti – IAS 28	64
28. Společné podniky – IAS 31	65
28A Společná ujednání – IFRS 11	67

Ostatní obecná témata	68
29. Zveřejnění informací o spřízněných stranách – IAS 24	68
30. Výkaz peněžních toků – IAS 7	70
31. Mezitímní účetní závěrka – IAS 34	71
32. Koncesní smlouvy na poskytování služeb – SIC 29 a IFRIC 12	73
33. Penzijní plány IAS 26	74
34. Ocenění reálnou hodnotou – IFRS 13	74
Specifická témata jednotlivých odvětví	76
35. Zemědělství – IAS 41	76
36. Těžební průmysl – IFRS 6	77
Seznam standardů a interpretací	78

Účetní postupy

1. Úvod

V posledních letech celosvětově nastaly významné změny ve finančním výkaznictví. Jednou z nejvýznamnějších je pokračující přechod na vykazování dle IFRS po celém světě. V mnoha oblastech je již IFRS používáno (EU, Rusko, ...) a ostatní země plánují jeho postupně přijetí po roce 2012. Pro více informací o tomto procesu v jednotlivých zemích navštivte stránky pwc.com/usifrs a podsektci 'Interactive IFRS adoption by country map'.

IFRS jsou v současnosti výrazně ovlivňovány politickou a ekonomickou situací. Problémy s řeckým dluhem, krize bankovního sektoru a snaha politiků řešit tyto otázky vyústily v tlak na vydavatele standardů na novelizaci zejména v oblasti vykazování finančních nástrojů. Tento tlak pravděpodobně v nejbližší době nepoleví. IASB usilovně pracuje na tom, aby na novou situaci náležitě reagovalo. Z tohoto důvodu můžeme v následujících měsících a letech očekávat mnoho změn v IFRS.

ČÚP

Tento kapesní průvodce zároveň obsahuje v každé kapitole shrnutí základních rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou pro podnikatele platnou k 1.1.2013.

2. Základní principy IFRS a jeho aplikace

IASB je organizace oprávněná vydávat IFRS a schvalovat interpretace těchto standardů.

IFRS by mělo být aplikováno společnostmi, které nepatří do neziskového sektoru. Účetní závěrky těchto společností poskytují informace o výkonu, finanční pozici a peněžních tocích, které využívá mnoho uživatelů pro svá finanční rozhodnutí. Mezi tyto uživatele patří akcionáři, vlastníci, věřitelé, zaměstnanci a veřejnost.

Účetní závěrka obsahuje:

- rozvahu (výkaz finanční pozice);
- výkaz úplného výsledku;
- výkaz peněžních toků
- popis účetních postupů; a
- poznámky k účetním výkazům.

Základní koncept, ze kterého vychází postupy účtování dle požadavků IFRS je obsažen v Konceptním rámci účetního výkaznictví, který vydalo IASB v září 2010. Tento rámec nahradil Rámec pro přípravu a zveřejnění účetní závěrky z roku 1989.

Konceptní rámec obsahuje základní definici aktiva, závazku, výnosů a nákladů spolu se základními pravidly pro jejich vykázání a ocenění.

Aktiva jsou zdroje vzniklé v důsledku minulých událostí a kontrolované účetní jednotkou. Závazky jsou současné povinnosti, které vznikly na základě minulých událostí. Aktiva a závazky se vykazují ve výkazu finanční pozice, pokud je „pravděpodobné“, že přinesou budoucí ekonomické užítky, resp. že vyústí v odlišný zdrojů z podniku, a pokud jsou tyto položky spolehlivě měřitelné.

Nejdůležitějším principem je nadřazení podstaty tj. věrného zobrazení skutečnosti nad formou a nad požadavky jednotlivých IFRS standardů.

ČÚP

V českém účetnictví neexistuje obecná definice aktiva, závazku, výnosů a nákladů. Obsah každé jednotlivé položky rozvahy a výsledovky je jmenovitě definován ve Vyhlášce 500/2002 Sb. §5-38.

Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod bude neslučitelné se zásadou „věrného zobrazení“, postupuje účetní jednotka tak, aby bylo zajištěno dosažení věrného zobrazení. Tato skutečnost, včetně zdůvodnění a uvedení vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření, se uvede v příloze účetní závěrky. Avšak účetní postupy použité účetní jednotkou nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví. (zákon č. 563/1991 Sb. §7(2).

3. První přijetí IFRS – IFRS 1

Společnost přecházející z národních účetních standardů na IFRS musí splnit požadavky IFRS 1. IFRS 1 je závazné pro první účetní závěrku sestavenou společností dle IFRS a pro všechny mezitímní účetní závěrky připravené dle IAS 34 v tomto účetním období. Základním požadavkem je plná retrospektivní aplikace všech IFRS platných ke konci vykazovaného účetního období. Nicméně existuje několik povinných a volitelných výjimek z tohoto pravidla.

Volitelné výjimky se týkají těch standardů, pro které by dle názoru IASB, byla retrospektivní aplikace příliš obtížná nebo pro společnost příliš nákladná v poměru k přínosům pro uživatele účetní závěrky. O použití těchto volitelných výjimek rozhodne vedení společnosti (společnost může aplikovat všechny, některé nebo žádnou).

Volitelné výjimky se vztahují na následující oblasti:

- podnikové kombinace (akvizice);
- použití předpokládané hodnoty (tj. stanovení účetní hodnoty k datu přechodu buď na základě reálné hodnoty nebo jiných povolených ocenění);
- zaměstnanecké požitky;
- kumulované rozdíly z přepočtu cizích měn na měnu vykazování;
- složené finanční nástroje;
- aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných společností;
- zařazení dříve vykázaných finančních nástrojů do jednotlivých kategorií;
- platby založené na akciích;
- ocenění finančních aktiv a závazků reálnou hodnotou při prvotním vykázání;
- pojistné smlouvy;
- rezervy na odstranění aktiv a obnovu, které jsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku;
- nájem;
- koncesní smlouvy;
- výpůjční náklady;
- investice v dceřiných, přidružených a společných společnostech;
- převod aktiv od zákazníků;
- umořené finanční závazky spojené s kapitálovými nástroji; a
- hyperinflace v minulosti.

Povinné výjimky pokrývají případy, pro které není retrospektivní aplikace správná. Výjimky pro následující oblasti musí použít všechny společnosti:

- zajišťovací účetnictví;
- odhady; a
- nekontrolní podíly.

Srovnatelné údaje jsou sestaveny a prezentovány dle požadavků IFRS. Skoro všechny úpravy vyplývající z přechodu na IFRS jsou zúčtovány proti počátečnímu stavu nerozdělených zisků v prvním účetním období, vykázaném dle IFRS.

IFRS vyžaduje zveřejnění sesouhlasení vlastního kapitálu a úplného výsledku dle IFRS a dle dřívějšího účetního rámce.

ČÚP

Tato problematika není v českém účetnictví řešena, všechny účetní jednotky mají od svého vzniku povinnost vést účetnictví dle českých účetních předpisů s výjimkou:

- entit, které jsou emitentem cenných papírů obchodovaných na evropském regulovaném trhu, které k sestavení účetní závěrky musí použít IFRS ve znění přijatém EU (zákon č. 563/1991 Sb. §19a (1)).
- entit, které jsou dceřinou nebo přidruženou společností, společností, která sestavuje výkazy dle IFRS ve znění přijatém EU a jsou zahrnovány do konsolidace. Tyto entity mají možnost volby mezi českými účetními předpisy a IFRS ve znění přijatém EU (zákon č. 563/1991 Sb. §19a (7)).

Přechod z IFRS na české účetní předpisy není nijak českou legislativou řešen.

4. Účetní závěrka – IAS 1

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace, které jsou užitečné pro ekonomické rozhodování. Cílem IAS 1 je zajistit srovnatelnost vykazovaných informací s předchozím obdobím a s účetními závěrkami jiných společností.

Účetní závěrka je sestavena na základě předpokladu trvání účetní jednotky, s výjimkou případů, kdy vedení společnosti plánuje její likvidaci, anebo jiným způsobem ukončit její činnost, nebo kdy nelze realisticky očekávat pokračování její činnosti. Vedení sestavuje účetní výkazy s výjimkou výkazu peněžních toků na základě principu věcné a časové souvislosti (akruální princip).

IFRS nepředepisuje formát účetní závěrky, ale pouze definuje seznam položek, které musí být minimálně vykázaný v primárních výkazech a v příloze. Implementační příručka obsažená v IAS 1 obsahuje vzory akceptovatelného formátu.

Účetní závěrka obsahuje srovnatelné údaje za jedno předcházející období, pokud standard nebo interpretace nestanoví jinak.

ČÚP

Česká účetní legislativa předepisuje formát a strukturu účetní závěrky (Příloha 1 - 3 Vyhlášky 500/2002 Sb.). Lze provést jejich podrobnější členění a nulové řádky se nevykazují.

Výkaz finanční pozice (rozvaha)

Výkaz finanční pozice zobrazuje finanční situaci společnosti k určitému okamžiku. Rozvaha musí splňovat minimální požadavky na formát a obsah zveřejněných informací, ale jinak je na úvaze vedení společnosti, jakou formu zvolí. Vedení se může například rozhodnout, zda bude používat vertikální nebo horizontální uspořádání, jaké mezisoučty bude vykazovat, nebo zda detailní informace vykáže přímo v rozvaze, nebo zda je zveřejní v příloze.

Minimálně následující položky musí být zveřejněny přímo v rozvaze:

- Aktiva: Pozemky, budovy a zařízení; investice do nemovitostí; dlouhodobý nehmotný majetek; finanční aktiva; investice účtované metodou ekvivalence; biologická aktiva; odložená daňová pohledávka, pohledávka ze splatné daně z příjmů; zásoby; obchodní a ostatní pohledávky; a peníze a peněžní ekvivalenty.
- Vlastní kapitál: základní kapitál a kapitálové a rezervní fondy náležející vlastníkům společnosti a nekontrolní podíly.
- Závazky: odložený daňový závazek, závazek ze splatné daně; finanční závazky; rezervy; a obchodní a ostatní závazky.
- Aktiva a závazky držené k prodeji: úhrn aktiv klasifikovaných jako držených k prodeji a aktiv náležejících ukončované činnosti klasifikované jako držené k prodeji; a závazky obsazené v ukončované činnosti klasifikované jako držené k prodeji v souladu s IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

ČÚP

Klasifikace některých položek v rozvaze sestavené dle české účetní legislativy je odlišná od IFRS. Například rezervy jsou vykázány jako samostatná kategorie bez členění na krátkodobé a dlouhodobé, zálohy na pořízení dlouhodobého majetku jsou vykázány jako dlouhodobý majetek (na rozdíl od IFRS, kde jsou součástí krátkodobých aktiv), daň z příjmů je vykázána spolu s ostatními daněmi apod. Zároveň některé položky v českém účetnictví vůbec neexistují samostatně (například aktiva a závazky držené k prodeji)

Výkaz úplného výsledku

Výkaz úplného výsledku zachycuje výkon společnosti za určité období. Společnost si může zvolit, zda bude zveřejňovat jeden souhrnný výkaz, nebo dva oddělené výkazy. Souhrnný výkaz obsahuje jak výsledovku, tak i položky ostatního úplného výsledku.

V případě zveřejňování dvou výkazů, prezentuje společnost odděleně výsledovku a výkaz úplného výsledku, který začíná výsledkem hospodaření za období a pokračuje jednotlivými položkami ostatního úplného výsledku a na konci je zveřejněn úplný výsledek hospodaření za období.

Položky vykazované ve výkazu úplného výsledku

Minimálně následující položky musí být zveřejněny přímo ve výkazu úplného výsledku:

- výnosy;
- finanční náklady;
- podíl na výsledku hospodaření přidružených a společných společností oceňovaný metodou ekvivalence;
- náklad na daň z příjmu;
- zisk nebo ztráta po zdanění z ukončovaných činností navýšený o případné zisky nebo ztráty vykázané při přecenění aktiv nebo vyřazované skupiny vztahující se k ukončované činnosti na reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej (nebo vyřazení);
- výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta) za období;
- jednotlivé položky ostatního úplného výsledku klasifikované dle své povahy;
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných společností účtovaných metodou ekvivalence; a
- úplný výsledek hospodaření.

Zisk nebo ztráta za období a úplný výsledek hospodaření jsou ve výkazu alokovány na část náležející vlastníkům společnosti a na část náležející nekontrolním podílům.

Ostatní položky a mezisoučty jsou vykázaný, pokud je takové vykázaní relevantní pro pochopení výkonu společnosti.

ČÚP

Česká účetní legislativa nezná pojem úplného výsledku. Je vykazována pouze výsledovka, tj. detail výsledku hospodaření za období. V rámci výsledovky jsou některé položky klasifikovány v jiných kategoriích (například kurzové rozdíly mohou být dle IFRS součástí provozního výsledku).

Významné položky

Povaha a vyčíslení jednotlivých položek výnosů a nákladů je vykázána samostatně, pokud jsou tyto položky významné (materiální). Tyto informace mohou být zveřejněny buď přímo ve výkazu, nebo v příloze. Mezi takové položky patří například náklady na restrukturalizaci, odpis zásob, ztráta ze snížení hodnoty dlouhodobého majetku, náklady na soudní spory a zisky nebo ztráty z vyřazení a prodeje dlouhodobých aktiv.

Ostatní úplný výsledek

Jednotlivé položky ostatního úplného výsledku jsou prezentovány buď a) očištěné o související daňový dopad a nebo b) před daní, kdy je celkový daňový dopad za všechny položky vykázán samostatně.

IASB vydala novelu IAS 1 týkající se vykázání položek ostatního úplného výsledku v červnu 2011. Tato novela požaduje, aby byly položky ostatního úplného výsledku seskupeny podle toho, jestli budou následně realizovány do zisku nebo ztráty, nebo ne. Tato novela je platná pro účetní období začínající 1. července 2012 nebo později s povolenou dřívější aplikací.

ČÚP

Ostatní úplný výsledek není v české účetní legislativě definován a vykazován relevantní položky (zajišťovací fond, přecenění realizovatelných finančních nástrojů a související odložená daň) jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu.

Výkaz změn vlastního kapitálu

Následující položky jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu:

- úplný výsledek hospodaření za období rozdělený na částku náležející vlastníkům společnosti a na částku patřící nekontrolním podílům;
- dopady retrospektivní aplikace změn účetních politik nebo opravy významných chyb (IAS 8) pro každou složku vlastního kapitálu samostatně;
- sesouhlasení účetní hodnoty každé složky vlastního kapitálu na počátku a na konci účetního období, které minimálně samostatně vyčíslí dopad:
 - výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta);
 - ostatního úplného výsledku hospodaření;
 - transakce s vlastníky společnosti v rámci jejich působnosti jako vlastníků se samostatným vyčíslením příplatků do vlastního kapitálu, dividend a jiných výplat podílů a dopadů změny vlastnického podílu v dceřině společnosti, který nevyústil ve ztrátu kontroly.

ČÚP

Výkaz změn vlastního kapitálu není povinným výkazem pro podnikatelské subjekty s výjimkou finančních institucí a zdravotních pojišťoven. (zákon č. 563/1991 Sb. §18(1), definice vybrané účetní jednotky je obsažena v §1(3)). Informace o významné změně vlastního kapitálu musí být obsažena v příloze Vyhlášky 500/2002 Sb. §39(12).

Výkaz peněžních toků

Podrobné informace o výkazu peněžních toků jsou obsaženy v kapitole 30, která shrnuje požadavky IAS 7.

ČÚP

Výkaz peněžních toků není povinným výkazem pro podnikatelské subjekty s výjimkou zdravotních pojišťoven. (zákon č. 563/1991 Sb. §18 (1), definice vybrané účetní jednotky je obsažena v §1(3)). V některých případech může být výkaz peněžních toků považován za informaci nezbytnou k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace společnosti a nepřímo tak vyžadován dle §7(1) zákona 563/1991 Sb.

Příloha účetní závěrky

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky, která poskytuje dodatečné informace k primárním finančním výkazům. Mezi jinými popis použitých účetních postupů, významné účetní odhady a úsudky a strategii řízení kapitálu.

ČÚP

Minimální obsah přílohy je definován v §39 Vyhlášky 500/2002 Sb. Informace o významných účetních odhadech a úsudcích spolu s popisem strategie pro řízení kapitálu nejsou požadovány.

5. Účetní postupy, odhady a chyby – IAS 8

Společnost aplikuje takové účetní postupy požadované IFRS, které jsou pro ni a její činnost relevantní. Nicméně existují případy, pro které standardy nabízí více řešení a společnost má možnost volby, nebo dokonce případy, které IFRS vůbec neřeší. V této situaci je na vedení společnosti, aby zvolilo vhodný účetní postup.

Vedení společnosti musí uplatnit vlastní úsudek při tvorbě a aplikaci účetních postupů tak, aby bylo dosaženo vykazání relevantních a spolehlivých informací.

Spolehlivost informace je charakterizována následujícími vlastnostmi: věrné zobrazení skutečnosti, převaha podstaty nad formou, nestrannost, opatrnost a úplnost. Pokud neexistuje IFRS standard nebo interpretace, které by specificky řešili daný případ, vedení společnosti musí při volbě účetního postupu nejprve zvážit, zda nelze aplikovat požadavky obsažené v IFRS týkající se podobných či příbuzných případů. Pokud ne, tak použije definice, kritéria rozpoznání a metody oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které jsou obsaženy v IFRS Rámci. Vedení společnosti může také použít nejnovější postupy z jiných účetních rámců, účetní literatury nebo postupy běžně užívané v daném odvětví, a to v případě, že nejsou v rozporu s požadavky IFRS.

Účetní postupy musí být aplikovány konzistentně pro všechny podobné transakce a případy.

Změny v účetních postupech

Změny v účetních postupech, které vyplývají z uplatnění nového nebo novelizovaného IFRS standardu, jsou proúčtovány v souladu s přechodnými ustanoveními, která jsou v tomto standardu obsažena. Pokud standard přechodná ustanovení neobsahuje, změna v účetních postupech (ať už povinná nebo dobrovolná) je uplatněna retrospektivně (což znamená, že společnost upraví veškeré vykazované srovnatelné údaje tak, jako by změna platila vždy). Retrospektivní aplikace změny není vyžadována, pokud je to neproveditelné.

ČÚP

Změnou účetních postupů nesmí být ovlivněn výsledek hospodaření daného roku a její dopad je vykázan ve vlastním kapitálu v položce Jiný výsledek hospodaření minulých let (Vyhláška 500/2002 Sb. §15a). Zároveň údaje prezentované v rozvaze a výsledovce musí být srovnatelné a v případě jejich nesrovnatelnosti se upravují údaje za minulé období (Vyhláška 500/2002 Sb. §4(5)). Tato změna české účetní legislativy platná od 1.1.2013 fakticky zavádí retrospektivní aplikaci srovnatelnou s IFRS.

Zveřejnění nových nebo novelizovaných standardů, které ještě nejsou platné

Standards jsou běžně vydávány před datem jejich účinnosti. V mezidobí, kdy je standard, který je relevantní pro společnost, sice již vydaný, ale ještě není účinný, vedení zveřejní tuto skutečnost v účetní závěrce spolu s odhadem dopadu aplikace tohoto standardu na účetní závěrku společnosti při jeho zavedení.

Změny v účetních odhadech

Společnost účtuje o změně odhadu prospektivně, tedy tak, že dopady změny zohlední v zisku nebo ztrátě v období, které je změnou ovlivněno (období, kdy byla změna provedena). V případě, kdy se změna týká hodnoty aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu, je změna rozeznána v plné výši v období, kdy nastala, a to formou úpravy účetní hodnoty daného aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu k rozvahovému dni oproti zisku nebo ztrátě.

ČÚP

Přístup českého účetnictví se od IFRS v oblasti změn odhadů neliší. Je důležité si uvědomit rozdíl mezi změnou účetního postupu a změnou dohadu. Například změna doby životnosti dlouhodobého majetku je změnou odhadu, zatímco změna v období rozeznání výnosu je změnou účetního postupu.

Chyby

Chyby mohou vznikat buď neúmyslně (omyl, přehlédnutí) nebo nesprávnou interpretací skutečnosti. Významné chyby, které jsou objeveny v následujících obdobích, jsou upravovány retrospektivně (úpravou srovnatelných údajů) s výjimkou případů, kdy je to neproveditelné.

ČÚP

Pro opravy významných chyb platí stejný postup jako pro změnu účetního postupu, který je popsán výše, tj. vykázání dopadu významné chyby minulých let v rámci vlastního kapitálu a případná úprava srovnatelných údajů v účetní závěrce.

6. Finanční nástroje – IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9, IFRIC 19

Cíle a rozsah působnosti

Finanční nástroje jsou pokryty v následujících standardech:

- IFRS 7 – Finanční nástroje – zveřejnění,
- IAS 32 – Finanční nástroje – vykazání, který řeší mimo jiné i odlišení vlastního kapitálu od dluhového nástroje a vzájemné zápočty aktiv a závazků,
- IAS 39 – Účtování a ocenění.

Cílem těchto standardů je stanovit požadavky pro všechny oblasti účtování finančních nástrojů, jako je rozlišení mezi dluhovým nástrojem a vlastním kapitálem, zápočty, zaúčtování a odúčtování, ocenění, zajišťovací účetnictví a zveřejnění informací v příloze účetní závěrky.

Působnost standardů je velmi široká. Standardy pokrývají všechny typy finančních nástrojů včetně pohledávek, závazků, investic do dluhopisů a akcií, půjčky a deriváty. Standardy se také aplikují na určité smlouvy na nákup nebo prodej nefinančních aktiv (například komodit), které mohou být vypořádány na netto bázi v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem.

V listopadu 2009 IASB publikoval první část třístupňového projektu nahrazení IAS 39 – standard IFRS 9 – Finanční nástroje, který byl následně v letech 2010 a 2011 novelizován. Tento nový standard řeší zejména klasifikace a oceňování finančních aktiv a závazků. Standard je účinný pro účetní období začínající 1. ledna 2015 nebo později s povolenou dřívější aplikací. Tento standard nebyl dosud schválen Evropskou unií. Záměrem IASB je, aby IFRS 9 zcela nahradil IAS 39.

IFRS 9 nahrazuje mnohočetné modely klasifikace a oceňování v IAS 39 jediným modelem, který má pouze dvě kategorie: aktiva oceněná naběhlou hodnotou a aktiva v reálné hodnotě. Klasifikace podle IFRS 9 vychází z podnikatelského modelu pro řízení finančních aktiv a zároveň z vlastností daného aktiva definovaných ve smlouvě.

Finanční aktivum je oceňováno v naběhlé hodnotě, pokud jsou splněny dvě podmínky:

- cílem společnosti je držet aktivum do splatnosti, tj. obdržet smluvní finanční vyrovnání; a
- smluvní peněžní toky vázící se k finančnímu nástroji představují pouze splátky jistiny a z jistiny odvozených úroků.

IFRS 9 ruší požadavek oddělovat vložený derivát od hostujícího finančního aktiva, ale namísto toho požaduje, aby byla celá hybridní smlouva klasifikována buď jako oceňovaná v naběhlé hodnotě nebo v reálné hodnotě.

Dvě z existujících tří možností pro oceňování reálnou hodnotou jsou v IFRS 9 zrušen, neboť pokud je strategií společnosti inkasovat reálnou hodnotu aktiva, pak je přímo požadováno účtování v reálné hodnotě, a složené smlouvy obsahující vložený derivát jsou oceňovány v reálné hodnotě jako celek. Zbývající třetí možnost obsažená v IAS 39 pro použití ocenění reálnou hodnotou je v novém standardu zachována. Tedy vedení může při prvotním vykázání označit finanční aktivum jako oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud tato klasifikace výrazně snižuje účetní nesoulad.

Klasifikaci aktiva jako oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty nelze, stejně jako dosud, následně změnit.

IFRS 9 zakazuje změnu klasifikace s výjimkou situací, kdy se změní strategie společnosti, což není obvyklé.

IFRS 9 obsahuje specifické postupy pro účtování smluvně propojených nástrojů v případě, že toto propojení vytváří koncentraci úvěrového rizika, což je časté například u investičních tranží při sekuritizaci.

Klasifikační principy obsažené v IFRS 9 stanovují, že veškeré kapitálové nástroje mají být oceňovány reálnou hodnotou, nicméně vedení společnosti má možnost vykázat nerealizované a realizované zisky a ztráty z přecenění kapitálových nástrojů, které nejsou určeny k obchodování, v ostatním úplném výsledku hospodaření.

IFRS 9 ruší výjimku pro investice v neobchodovaných společnostech a deriváty navázané na tyto kapitálové nástroje, která umožňovala jejich ocenění v pořizovací ceně, ale obsahuje příklady, kdy pořizovací cena může být vhodným odhadem reálné hodnoty.

IFRS 9 zachovává většinu požadavků obsažených v IAS 39. Tedy většina finančních závazků je oceňována naběhlou hodnotou s výjimkou derivátů a smluv s vloženými deriváty. Hlavní změnou je, že pokud si společnost zvolí oceňování finančních závazků reálnou hodnotou, je ta část změny reálné hodnoty, která je způsobena vlastním úvěrovým rizikem společnosti, vykázána v ostatním úplném výsledku hospodaření namísto zisku nebo ztráty a tato položka ostatního úplného výsledku není následně zúčtována přes zisk nebo ztrátu.

Deriváty vložené do finančního závazku jsou stále vykazovány samostatně, pokud nejsou úzce svázané s hostitelskou smlouvou.

ČÚP

Pravidla v českých účetních předpisech pro tuto oblast se výrazně sblížila s IAS 39, zejména pravidla pro účtování derivátů a zajišťovací účetnictví. Přetrvávají ovšem určité rozdíly, a to zejména u podnikatelských subjektů mimo finanční instituce. Pravidla účtování pro finanční instituce se výrazně přiblížila IFRS. IFRS 9 vak zatím není v ČÚP zohledněn.

Povaha a vlastnosti finančních nástrojů

Finanční nástroje zahrnují mnoho aktiv a závazků jako jsou například obchodní pohledávky a závazky, úvěry, pohledávky a závazky z finančního leasingu nebo deriváty. Tyto nástroje jsou účtovány a oceňovány dle požadavků IAS 39. Požadavky na zveřejnění jsou obsaženy v IFRS 7.

Finanční nástroje představují smluvní právo obdržet hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo smluvní závazek zaplatit v hotovosti nebo jiným finančním aktivem. Nefinanční aktiva a závazky mají většinou nepřímý a smluvně nedefinovaný dopad na budoucí peněžní toky.

Finanční aktivum je hotovost, smluvní právo obdržet hotovost nebo jiné finanční aktivum, smluvní právo směnit finanční aktivum nebo závazek s jinou společností za podmínek, které mohou být pro společnost výhodné, anebo kapitálový nástroj jiné společnosti.

Finanční závazek je smluvní povinnost zaplatit v hotovosti nebo jiným finančním aktivem, nebo směnit finanční nástroje s jinou společností za podmínek, které mohou být pro společnost nevýhodné.

Kapitálovým nástrojem je jakékoliv smluvní právo na zůstatek aktiv jiné společnosti po odečtení všech jejích závazků.

Derivát je takový finanční nástroj, jehož hodnota je odvozována z podkladové ceny nebo indexu, jeho pořízení nevyžaduje významnou nebo vůbec žádnou investici a jeho vypořádání se očekává v budoucnosti.

ČÚP

České předpisy definují finanční nástroje podobně jako IFRS. Nicméně chybí obecné definice a vymezení finančních nástrojů je provedeno výčtem. Na straně aktiv finanční nástroje zahrnují peněžní prostředky, poskytnuté půjčky a úvěry, nakoupené dluhopisy, majetkové cenné papíry (kapitálové nástroje) jiných stran a deriváty s kladnou reálnou hodnotou; na straně závazků jsou to záporné zůstatky kontokorentních účtů, přijaté úvěry a půjčky, vydané dluhopisy a deriváty se zápornou reálnou hodnotou. Předpisy však nezahrnují mezi finanční nástroje příjmy příštích období, výdaje příštích období a v řadě specifických ustanovení ani obchodní a jiné pohledávky a závazky.

Vložený derivát v hostitelských smlouvách

Některé finanční nástroje a ostatní smlouvy kombinují derivátovou a nederivátovou složku v jedné smlouvě. Derivátová složka smlouvy je označována jako vložený derivát a díky ní některé ze smluvních peněžních toků kolísají podobně jako při existenci samostatného derivátu. Například jistina dluhopisu se může měnit v závislosti na změnách akciového trhu. V tomto případě je vloženým derivátem kapitálový derivát na index relevantního akciového trhu.

Vložené deriváty, které úzce nesouvisí s hostitelskou smlouvou, jsou oddělovány a účtovány samostatně jako derivát (tedy oceňovány reálnou hodnotou, kdy se ve většině případů změny reálné hodnoty vykazují v zisku nebo ztrátě). Vložený derivát není úzce související, pokud jsou jeho ekonomické charakteristiky a rizika odlišná od zbytku smlouvy. IAS 39 uvádí mnoho příkladů kdy je a není tento test splněn.

Analýza smluv za účelem identifikace potenciálního vloženého derivátu je jednou z náročnějších stránek IAS 39.

ČÚP

Podle českých účetních předpisů mají podnikatelé možnost o vložených derivátech neúčtovat, nebo se mohou řídit postupem podle IFRS (Výhláška 500/2002 Sb. §52(7)). Finanční instituce se musí řídit postupem blízkým IFRS, s výjimkou nefinančních kontraktů denominovaných v jiné měně než funkční měna, které se nepokládají za vložené deriváty.

Klasifikace finančních nástrojů

Klasifikace finančních nástrojů dle IAS 39 určuje, jak jsou tyto nástroje následně oceňovány a do jakých položek jsou zúčtovány změny v ocenění.

Účtování finančních nástrojů před účinností IFRS 9 (tj. dle IAS 39) rozeznává čtyři kategorie finančních aktiv: v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, držené do splatnosti, půjčky a pohledávky a realizovatelná finanční aktiva. Skutečnosti, které je třeba brát v úvahu při klasifikaci finančních aktiv, zahrnují:

- Jsou peněžní toky plynoucí z nástroje fixní nebo odvozované? Má nástroj určenou dobu splatnosti?
- Jsou aktiva držená k obchodování? Je záměrem vedení držet nástroje do splatnosti?
- Je nástroj derivátem nebo obsahuje vložený derivát?
- Je nástroj obchodován na aktivním trhu?
- Zařadilo vedení společnosti nástroj do určité kategorie při prvotním vykázání?

Finanční závazky jsou oceňovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty pokud jsou tak označeny při prvotním vykázání (po splnění definovaných podmínek), pokud jsou drženy pro obchodování nebo pokud jsou derivátem (s výjimkou derivátů, které jsou finanční garancí nebo jsou rozpoznány jako zajišťovací nástroje a jsou efektivní). Jiné finanční závazky jsou klasifikovány jako ostatní závazky a oceňovány naběhlou hodnotou.

ČÚP

Účtování u finančních institucí podle českých předpisů je podobné IFRS. U podnikatelů není účtování specificky definováno, s výjimkou derivátů, které se vždy oceňují reálnou hodnotou přes výsledovku. Krátké pozice v cenných papírech se obvykle oceňují reálnou hodnotou. Bezúročné finanční závazky se nediskontují a u úročených závazků se zpravidla vykazuje pouze smluvní úrok (nikoliv efektivní úrok).

Finanční aktiva a závazky jsou oceňovány buď v reálné anebo v naběhlé hodnotě v závislosti na jejich klasifikaci. Změny jsou účtovány buď do zisku nebo ztráty, anebo do ostatního úplného výsledku.

Reklasifikace finančního aktiva z jedné kategorie do druhé je povoleno v omezených případech, kdy je zároveň požadováno zveřejnění dodatečných informací. Deriváty a aktiva zařazená při prvotním vykázání jako oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty není možné reklasifikovat.

ČÚP

I v rámci českých pravidel jsou přesuny z jedné kategorie do druhé omezené a svázané splněním určitých podmínek. Ostatní pravidla týkající se reklasifikací jsou podobná IFRS a řídí se prováděcí vyhláškou pro účtování bank a jiných finančních institucí (V501/2002). Účetní předpisy pro podnikatele se změnou klasifikace finančních aktiv nezabývají.

Finanční závazky a vlastní kapitál

Klasifikace finančního nástroje jeho vydavatelem jako dluhového nebo kapitálového může mít významný dopad na ukazatel zadluženosti (poměr půjček k vlastnímu kapitálu). Tato klasifikace může také ovlivnit úvěrové kovenanty.

Nejdůležitějším rysem dluhového nástroje (závazku) je skutečnost, že vydavatel musí předat jeho držiteli buď peníze, nebo jiné finanční aktivum a není možné, aby se tomuto závazku vyhnul. Například obligace, u které její vydavatel platí úroky a umožňuje obligaci peněží, je finančním závazkem.

Nástroj je klasifikován jako kapitálový, pokud představuje čistý podíl na vydavatelových aktivech po snížení o veškeré závazky nebo jiným způsobem zbavuje vydavatele povinnosti předat peníze nebo jiné finanční aktivum jiné společnosti. Příkladem kapitálového nástroje jsou kmenové akcie, kdy veškeré platby jsou na rozhodnutí emitenta.

Navíc následující typy finančních nástrojů jsou účtovány jako kapitálové za předpokladu, že jsou splněny definované podmínky a nástroj má vyjmenované rysy:

- finanční nástroje s prodejní opcí (například podíly vydávané sdruženími); a
- nástroje nebo jejich části, které zavazují společnost předat jiné straně poměrnou část podílu na čistých aktivech pouze v případě likvidace, například podíly ve společnostech s ručením omezeným).

Klasifikace finančních nástrojů jako dluhových nebo kapitálových je založena na podstatě smluvního vztahu a ne na jeho právní formě. Toto například znamená, že prioritní umořitelné akcie, které mají stejnou ekonomickou podstatu jako dluhopisy, jsou účtovány stejně, jako dluhopisy. Prioritní umořitelná akcie je tedy považována za závazek a ne za součást vlastního kapitálu, i když je po právní stránce klasifikována jako akcie.

Klasifikace některých nástrojů nemusí být takto jednoznačná. Analýza podmínek každého nástroje se zohledněním detailních požadavků na klasifikaci je nezbytná zejména z důvodu, že některé finanční nástroje obsahují obě složky (dluhovou i kapitálovou). Takovéto nástroje, například konvertibilní dluhopisy směnitelné za fixní množství akcií jsou účtovány jako dva samostatné komponenty, tedy jako závazek a vlastní kapitál (opce požadovat splacení úvěru akciemi).

Účtování o úrocích, dividendách a ostatních ziscích a ztrátách ve výsledovce následuje klasifikaci daného nástroje. Pokud je prioritní akcie klasifikovaná jako závazek, její kupon je klasifikován jako úrok (s předpokladem, že kupon není volitelný). Pokud ale existuje volitelný kupon náležející nástroji, který je klasifikován jako vlastní kapitál, potom výplata tohoto kuponu je vykázána jako distribuce vlastního kapitálu.

ČÚP

V českých předpisech tato problematika není řešena na úrovni odpovídající IFRS. Jednotky otevřených podílových fondů, jejichž vlastník má podle zákona právo na vyplacení v libovolném termínu, se klasifikují jako vlastní kapitál. Explicitní požadavek na „oddělené účtování“ složených nástrojů (například dluhopis s právem výměny za akcie) neexistuje. V praxi jsou jenom výjimečně používány složené finanční nástroje.

Účtování

Pravidla pro zaúčtování finančních aktiv a závazků jsou jednoduchá. Společnost zaúčtuje finanční aktivum nebo závazek ve chvíli, kdy se stane jednou ze smluvních stran.

ČÚP

V rámci českých předpisů platí stejný princip pro zaúčtování, jako v IFRS.

Odúčtování

Odúčtování je termín používaný pro okamžik, kdy společnost přestane vykazovat finanční aktivum nebo závazek ve své rozvaze. Tato pravidla jsou složitější.

Finanční aktiva

Společnost může použít aktivum buď jako zástavu pro získání financování, nebo jako prostředek pro splacení finančního závazku.

Požadavky na odúčtování definované v IAS 39 odlišují, zda je daná transakce prodejem finančního aktiva (a společnost tedy aktivum odúčtuje), nebo zda bylo finanční aktivum použito jako zástava pro získání finančních prostředků (v tomto případě společnost účtuje o závazku z přijatého plnění). Rozlišení těchto dvou typů může být jednoduché. Například je i bez zkoumání jasné, že finanční aktivum je odúčtováno, pokud je bezpodmínečně převedeno na třetí stranu (nekonsolidovanou společnost) a společnosti nezůstávají žádná rizika nebo užitky spojené s tímto aktivem. Naopak odúčtování není možné, pokud bylo aktivum převedeno, ale skoro všechna rizika a užitky související s aktivem zůstaly smluvně vázány na společnost (například zpětný faktoring). Nicméně v určitých případech může být situace komplexnější, a tedy vyžadovat detailní zvážení všech podmínek smluvního vztahu.

ČÚP

Koncept převodu kontroly nad finančními aktivy není v českých předpisech pro podnikatele specificky řešen. Účetní postupy se obecně řídí právní formou a právním převodem vlastnictví. Postup pro repo a reverzní repo operace neexistuje, řada podniků však aplikuje postup platný pro finanční instituce, který je konzistentní s IFRS. Pro účtování prodejších a koupí cenných papírů se převážně užívá datum vypořádání.

Finanční instituce mají předepsán postup srovnatelný s IFRS, který je však založen na testu kontroly, nikoliv na posouzení rizik a užitků (ČÚS 101 2.3.). Účtování o repo a reverzních repo operacích je pro finanční instituce konzistentní s IFRS.

Finanční závazky

Společnost může odúčtovat finanční závazek pouze v případě, že je plně umořený, tedy v případě, že je závazek zcela vyrovnán, zrušen nebo promlčen, nebo v případě, kdy je dlužníkovy závazek právně závazně odpuštěn (ze zákona nebo po souhlasu věřitele).

ČÚP

Pro finanční závazky platí v českých předpisech stejný princip pro odúčtování, jako v IFRS (ČÚS 101 2.9.).

Ocenění finančních aktiv a závazků

Všechny finanční aktiva a závazky jsou dle IAS 39 prvotně oceněny reálnou hodnotou. Reálná hodnota finančního nástroje je standardně představována cenou transakce – tedy částkou vydané nebo přijaté protihodnoty. Nicméně v některých situacích cena transakce nezobrazuje její reálnou hodnotu, tehdy je nutné reálnou hodnotu určit s použitím tržních údajů o stejném nebo podobném nástroji nebo pomocí oceňovacích technik, které se odvolávají na tržní data.

Následné ocenění finančních nástrojů závisí na jejich prvotní klasifikaci. Všechna finanční aktiva jsou následně oceňována reálnou hodnotou s výjimkou půjček a pohledávek, aktiv držených do splatnosti a ve vzácných případech neobchodovatelných kapitálových nástrojů, jejichž reálná hodnota není spolehlivě měřitelná, nebo derivátů spojených s takovými nástroji, které budou splaceny těmito neobchodovatelnými kapitálovými nástroji.

Půjčky a pohledávky a investice držené do splatnosti jsou následně oceňovány v naběhlé hodnotě. Naběhlá hodnota finančních aktiv a závazků je určována s použitím efektivní úrokové sazby.

Realizovatelná finanční aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty jsou vykázány v ostatním úplném výsledku hospodaření. Úroky plynoucí z realizovatelných dluhových nástrojů jsou vykázány ve finančních výnosech s použitím metody efektivní úrokové sazby. Dividendy plynoucí z realizovatelného kapitálového nástroje jsou vykázány v zisku nebo ztrátě v okamžiku, kdy jsou držiteli přiznány.

Deriváty (spolu se samostatně vykazovanými vloženými deriváty) jsou oceňovány reálnou hodnotou. Všechny změny reálné hodnoty jsou vykazovány v zisku nebo ztrátě s výjimkou případu, kdy jsou deriváty klasifikovány jako zajišťovací pro zajištění peněžních toků.

Finanční závazky jsou následně oceňovány naběhlou hodnotou s použitím metody efektivní úrokové sazby, pokud nejsou klasifikovány jako oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

Finanční aktiva a závazky, které jsou označeny jako zajišťované, mohou vyžadovat další úpravy na základě požadavků pro zajišťovací účetnictví.

Všechna finanční aktiva jsou předmětem testu na snížení hodnoty s výjimkou těch, oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Pokud existují objektivní důkazy, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva, je vyčíslena opravná položka nebo jednorázový odpis, které jsou zúčtovány do zisku nebo ztráty.

ČÚP

Podle českých účetních předpisů platí poněkud odlišná pravidla pro finanční instituce (bližší k IFRS) a pro podnikatele (s většími odchylkami od IFRS). Jakýkoliv cenný papír může být při svém prvotním zachycení zaúčtován **v reálné hodnotě přeceňované do výsledovky** vyjma účastnických podílů, které nejsou veřejně obchodovány a jejichž reálná hodnota není spolehlivě měřitelná. **Finanční aktiva držená se záměrem a schopností držení do splatnosti** zahrnuje majetek s pevnými a stanovitelnými platbami a splatnostmi. Metoda efektivního úrokového výnosu je požadována pouze pro finanční instituce, podnikatelé účtují o smluvních úrocích. **Půjčky a pohledávky** jsou finanční majetek vytvořený poskytnutím peněz, zboží a služeb přímo dlužníkovi, např. obligace, půjčky zákazníkům a pohledávky z obchodního styku. Oceňují se jmenovitou hodnotou a kromě finančních institucí, které používají metodu efektivní úrokové sazby, vykazují účetní jednotky zpravidla pouze smluvní úroky. **Realizovatelná finanční aktiva** jsou všechna dluhová a majetková finanční aktiva nepatřící do jedné ze tří výše uvedených kategorií. Zahrnuje majetkové cenné papíry, kromě těch, které jsou klasifikovány jako držené za účelem obchodování. Změny reálné hodnoty jsou účtovány přímo do vlastního kapitálu

Zajišťovací účetnictví

Zajištění je proces využívající finanční nástroj (většinou derivát) na snížení všech nebo některých rizik spojených se zajišťovanou položkou. Zajišťovací účetnictví mění okamžik rozeznání zisků a ztrát buď ze zajišťované položky nebo ze zajišťovacího nástroje tak, aby zisky a ztráty z obou položek byly rozeznány ve stejném účetním období. Tento postup zajišťuje vykázání podstaty zajišťovacího vztahu.

Aby bylo možné využít zajišťovacího účetnictví, musí mít společnost: (a) formální dokumentaci zajišťovacího vztahu mezi daným zajišťovacím nástrojem a zajišťovanou položkou vytvořenou k datu zahájení zajištění; (b) dokumentaci dokládající vysokou efektivnost zajištění, která je vytvořena na počátku zajištění a následně každoročně aktualizována.

Existují tři druhy zajišťovacího vztahu:

- Zajištění reálné hodnoty – zajištění rizika změny reálné hodnoty vykázaného aktiva nebo závazku, nebo budoucího nezrušitelného smluvního závazku;
- zajištění peněžních toků – zajištění rizika proměnlivosti peněžních toků souvisejících s vykázaným aktivem nebo závazkem, s nezrušitelným smluvním závazkem nebo s vysoce pravděpodobnou budoucí transakcí; a
- zajištění čisté investice – zajištění rizika změny měnového kurzu u investice ve společnosti v zahraničí.

Při zajištění reálné hodnoty je zajišťovaná položka upravována o zisky a ztráty plynoucí ze zajišťovaného rizika. Protistranou je výsledovka, kde jsou tyto ztráty nebo zisky kompenzovány ziskem nebo ztrátou ze zajišťovacího nástroje.

Při efektivním zajištění peněžních toků jsou zisky a ztráty ze zajišťovacího nástroje nejprve rozeznány v ostatním úplném výsledku hospodaření. Částka rozeznaná v ostatním úplném výsledku hospodaření je nižší z kumulativních změn reálných hodnot zajišťovacího nástroje a zajišťované položky. Pokud jsou u zajišťovacího nástroje změny reálné hodnoty větší než u zajišťované položky, rozdíl je zaúčtován do zisku nebo ztráty jako neefektivní část zajištění. Zisky a ztráty, které jsou dočasně vykázané v ostatním úplném výsledku hospodaření, jsou přeúčtovány do zisku nebo ztráty ve chvíli, kdy je výsledovka ovlivněna zajišťovanou položkou. Pokud je zajišťovanou položkou plánovaný nákup nefinančního aktiva nebo závazku, společnost má možnost volby účetního postupu a může buď upravit účetní hodnotu nefinančního aktiva nebo závazku o zisky nebo ztráty ze zajištění v okamžiku pořízení (tzv. „úprava základu“) nebo tyto zisky a ztráty ponechat v ostatním úplném výsledku hospodaření a rozeznat je výsledovce zisku nebo ztrátě ve stejném okamžiku, kdy je zisk nebo ztráta ovlivněn i zajišťovanou položkou.

Zajištění investice do společnosti v zahraničí je účtováno podobně jako zajištění peněžních toků.

ČÚP

V českých předpisech je k dispozici detailní výklad v Českých účetních standardech, který je srovnatelný s IFRS (ČÚS 110). Zajištěnými nástroji mohou být aktiva nebo závazky (nebo jejich části), právně vynutitelné smlouvy, které nejsou vykázány v rozvaze, a očekávané budoucí transakce dosud smluvně nepokryté, jejichž uskutečnění je vysoce pravděpodobné. Aktiva a závazky s obdobnými charakteristikami, u nichž je předmětem zajištění stejný druh a kategorie rizika, mohou být spojeny a zajištěny jako skupina. Tři základní druhy zajištění jsou stejné jako v IFRS a úprava je srovnatelná, s výjimkou finančních aktiv a závazků pořízených při zajištění peněžních toků, kde je používána pouze metoda „úprava základu“. Požadavky na zveřejnění informací o zajišťovacím účetnictví nejsou ve srovnání s IFRS tak přesné. Podrobnější a rozsáhlejší požadavky jsou kladeny na finanční instituce.

Zveřejnění

Vykázání a požadavky na zveřejnění související s finančními nástroji jsou stanoveny v IAS 1, IAS 32 a IFRS 7. IAS 1 požaduje, aby vedení vykazalo finanční aktiva a závazky jako krátkodobé nebo dlouhodobé. IAS 32 definuje postupy při vzájemném zápočtu finančních aktiv a závazků. Pokud jsou splněny dané podmínky, pak je umožněno vykázání finanční pohledávky a závazku v rozvaze v netto hodnotě.

ČÚP

Česká předpisy také požadují rozlišení finančních nástrojů na krátkodobé a dlouhodobé. Nicméně je třeba dát pozor, že předepsaná struktura rozvahy předepisuje zahrnutí dlouhodobých pohledávek do oběžných aktiv. Pro vzájemné zápočty závazků a pohledávek platí obdobná pravidla jako v IFRS (zákon č. 563/1991 Sb. §7(6), Vyhláška 500/2002 Sb. §58).

IFRS 7 definuje požadavky na vykázání dodatečných informací, které umožní uživateli účetní závěrky posoudit významnost finančních nástrojů pro finanční pozici a výsledek společnosti a zároveň pochopit povahu a rozsah rizik spojených s těmito finančními nástroji, kterým je společnost vystavena. Tato rizika zahrnují úvěrové riziko, riziko likvidity a tržní rizika.

IFRS 7 také vyžaduje zveřejnění, jak byla stanovená reálné hodnota (s využitím 3-stupňové hierarchie) a pro finanční nástroje, pro které byla reálná hodnota stanovena bez návaznosti na tržní hodnoty, jsou vyžadována další kvantitativní zveřejnění.

IFRS 7 je závazný nejen pro banky a finanční instituce. Všechny společnosti, které používají finanční nástroje (i když se jedná jen o jednoduché nástroje, jako jsou půjčky, závazky nebo pohledávky nebo dokonce peníze a investice), je musí dodržovat.

ČÚP

České předpisy požadují, aby podnik, který používá kapitálové nebo podobné nástroje, zveřejnil informace, které umožní uživateli finančních výkazů posoudit finanční pozici a výsledek (i) vzhledem k cílům a metodám řízení rizik, včetně postupů použitých pro transakce s finančními nástroji, (ii) vzhledem k ceně a vystavení kreditnímu a likvidnímu riziku (zákon č. 563/1991 Sb. §21(3)). Nicméně předpisy neobsahují detailní požadavky na zveřejněné informace. Toto zveřejnění musí být obsaženo ve výroční zprávě, která obsahuje i účetní závěrku. Nemusí tedy být uvedeno přímo v účetní závěrce.

7. Cizí měny – IAS 21, IAS 29

Mnoho společností obchoduje se zahraničními zákazníky nebo dodavateli nebo mají v zahraničí pobočku či dceřinou společnost. Tato skutečnost vede v účetnictví zejména ke dvěma situacím:

- Některé transakce (například ty se zahraničními dodavateli nebo zákazníky) jsou denominovány v cizí měně, ale pro účely vykazování jsou převáděny do funkční měny společnosti.
- Společnost může podnikat v zahraničí, a to formou dceřiných společností, organizačních složek nebo přidružených společností. Tyto společnosti vedou účetnictví ve své lokální měně. Protože není možné společně vykazovat transakce v různých měnách, je nutné převést výsledek hospodaření a finanční pozici těchto společností do jednotné měny, tedy do měny, ve které je prezentována konsolidovaná účetní závěrka skupiny (měna vykazování).

Postupy vyžadované ve výše definovaných případech jsou shrnuty níže.

Přepočtení transakcí v cizí měně do funkční měny společnosti

Transakce v cizí měně je přepočtena do funkční měny kurzem platným v den transakce. Zůstatky v cizích měnách, které budou v budoucnu uhrazeny peněžními prostředky (peněžní aktiva a závazky) jsou k rozvahovému dni přepočteny kurzem platným k tomuto dni. Kurzové rozdíly z těchto přepočtů peněžních aktiv a závazků jsou vykázány jako zisk nebo ztráta v daném období.

Nepeněžní aktiva a závazky denominované v cizí měně, které nejsou přeceňovány na reálnou hodnotu, jsou vykazované ve funkční měně s využitím kurzu platného v den transakce. Pokud jsou nepeněžní aktiva nebo závazky přeceňovány na reálnou hodnotu, je pro přepoččet používán kurz platný ke dni přecenění.

ČÚP

Funkční měnou je vždy česká koruna (zákon č. 563/1991 Sb. §4(12)). Transakce jsou přepočítávány denním kurzem ČNB nebo fixním kurzem určeným společností na předem stanovené období na základě kurzu vyhlášeného ČNB (zákon č. 563/1991 Sb. §24(6,7)). Zůstatky na konci roku jsou přepočítány stejně jako v IFRS, ale definice zůstatků, které je nutno přepočítat, se liší.

K rozvahovému dni jsou aktuálním kurzem ČNB přeceněny majetek (pohledávky, podíly v obchodních společnostech, ceniny, deriváty a cenné papíry) a závazky vedené v cizích měnách. V české legislativě tak neexistuje definice nepeněžních aktiv a závazků a může docházet k rozdílu například z titulu přepočtu záloh v cizích měnách.

Přepoččet z funkční měny do měny vykazování

Aktiva a závazky jsou přepočteny z funkční měny do měny vykazování kurzem platným k rozvahovému dni. Výsledovka je přepočtena buď kurzem, platným ke dni každé jednotlivé transakce, nebo průměrným kurzem za období, pokud se tento kurz přibližuje skutečnému. Veškeré vzniklé rozdíly z přepočtu jsou rozeznány v ostatním úplném výsledku hospodaření.

Účetní závěrky zahraničních společností, které operují v hyperinflační ekonomice, musí být nejprve přepočteny v souladu s IAS 29 „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“. Následně jsou jednotlivé položky přepočteny do měny vykazování kurzem k rozvahovému dni.

ČÚP

Společnosti nemohou sestavovat účetní závěrku v jiné než české měně. , Pro přepoččet výkazů dceřiných společností při konsolidaci se používá kurs ČNB ke konci rozvahového dne, a to jak pro rozvalu, tak pro výsledovku (ČÚS 20 (4.2.1)).

8. Pojistné smlouvy – IFRS 4

Pojistné smlouvy jsou smlouvy, ve kterých jedna společnost akceptuje významné riziko výplaty pojištění pojistníkovi („pojistné riziko“) v případě, že nastane pojistná událost, která negativně pojistníka ovlivní. Riziko přenášené ve smlouvě z pojistníka na pojistitele musí být pojistné riziko, což je jakékoliv riziko s výjimkou finančního rizika.

IFRS 4 – Pojistné smlouvy je závazný pro všechny společnosti, které vydávají pojistné smlouvy, ať už jsou nebo nejsou právně definované jako pojišťovny. Tento standard není relevantní pro účtování pojistných smluv na straně pojistníka.

IFRS 4 je dočasný standard, na kterém bude IASB dále pracovat při dokončování druhé fáze projektu účtování pojistných smluv. Tento standard zatím umožňuje společnostem pokračovat ve stávajících účetních postupech pro účtování pojistných smluv, pokud tyto postupy splňují minimální definovaná kritéria. Jedním z těchto minimálních kritérií je požadavek na testování pojistného závazku na dostatečnost. Tento test zohledňuje současný odhad všech smluvních a souvisejících peněžních toků. Pokud test dostatečnosti závazku indikuje, že je pojistný závazek nedostatečný, je celý schodek zaúčtován do výsledovky.

Účetní postupy založené na IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a aktiva jsou vhodné v případech, kdy pojistitel není pojišťovnou a pokud neexistují lokální účetní pravidla po pojistiteli (nebo pokud jsou tato pravidla závazná pouze pro pojišťovny).

Zveřejnění dodatečných informací k pojistným smlouvám je důležité zejména proto, že společnost může používat pro jejich oceňování lokální účetní požadavky. IFRS 4 obsahuje dva základní požadavky na zveřejnění:

- zveřejnit informace, které vyčíslují a vysvětlují částky v účetních výkazech, které vznikly z pojistných smluv; a
- zveřejnit informace, které umožní uživateli účetní závěrky posoudit povahu a rozsah rizik spojených s pojistnými smlouvami.

ČÚP

Postupy účtování pro pojišťovny jsou upraveny samostatnou vyhláškou 502/2002 Sb. a českými účetními standardy pro pojišťovny a jsou odlišné od postupů definovaných dle IFRS.

9. Výnosy – IAS 18, IAS 11 a IAS 20

Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou plnění, které bylo nebo bude obdrženo. Pokud jedna transakce zahrnuje v podstatě několik samostatných a oddělitelných transakcí (komponentů), výnosy jsou ve většině případů alokovány na tyto jednotlivé komponenty s ohledem na jejich reálné hodnoty. Výnosy jsou rozeznávány na jednotlivé komponenty podle postupů popsaných níže. Například pokud je produkt prodáván spolu se službou, jsou celkové výnosy nejprve alokovány na zboží a službu. Tyto výnosy jsou následně vykazovány samostatně, pokud jsou splněna kritéria pro vykazání výnosů pro každý jednotlivý komponent.

Výnosy – IAS 18

Výnosy z prodeje zboží jsou rozeznávány v okamžiku přechodu významných rizik a užitek spojených s vlastnictvím aktiva na kupující společnost, kdy se zároveň prodávající společnost vzdá kontroly nad tímto aktivem a kdy je pravděpodobné, že společnost získá ekonomické užítky z této transakce a zároveň výnosy i náklady jsou spolehlivě měřitelné.

Výnosy z poskytování služeb jsou účtovány v okamžiku, kdy výstup transakce může být spolehlivě odhadnut. Tento odhad dělá vedení k rozvahovému dni s ohledem na stupeň dokončení transakce s použitím stejných kritérií jako u smluv o zhotovení. Výstup transakce je spolehlivě měřitelný pokud: hodnota výnosů je spolehlivě měřitelná, je pravděpodobné, že společnosti poplynou ekonomické užítky, stupeň dokončení je spolehlivě měřitelný a vynaložené a budoucí náklady na dokončení jsou spolehlivě měřitelné.

Příklady transakcí, kdy si prodávající společnost ponechává významná rizika a užítky plynoucí z vlastnictví a výnosy tedy nejsou rozeznávány:

- společnost má závazek za neuspokojivou/nedostatečnou výkonnost produktu, který nepředstavuje standardní záruku;
- obdržení výnosů z prodeje je vázáno na to, že kupující toto zboží dále prodá;
- kupující má právo zrušit nákup z důvodů specifikovaných ve smlouvě a společnost neumí spolehlivě odhadnout pravděpodobnost vrátky zboží; a
- prodané zboží se musí následně instalovat a instalace je významnou součástí smlouvy.

ČÚP

Neexistuje dobře vypracovaná definice výnosů a často se postupuje dle právní formy transakce. Výnos je zaúčtován k datu doručení zboží kupujícímu nebo k datu poskytnutí služby.

Úrokový výnos je rozeznán s použitím metody efektivní úrokové sazby. Příjmy z licencí jsou časově rozlišeny podle podstaty dané smlouvou. Příjmy z dividend jsou rozeznány v okamžiku, kdy má vlastník akcií nebo podílů právo na jejich výplatu.

ČÚP

Účetní legislativa platná pro podnikatele nezná pojem efektivní úroková sazba. Úrokový výnos se účtuje ve věcné a časové souvislosti (Vyhláška 500/2002 Sb. §32).

IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy objasňuje účtování odměn slíbených zákazníkům při nákupu zboží nebo služeb (například věrnostní programy leteckých společností nebo supermarketů). Reálná hodnota plnění, které bylo nebo bude obdrženo za prodej, je alokována mezi částku související se slíbenou odměnou (časově rozlišená do poskytnutí odměny) a s ostatními složky prodejní transakce.

ČÚP

Účtování o zákaznických věrnostních programech není nijak v české legislativě upraveno. V praxi se nejčastěji účtuje o rezervě, která pokrývá budoucí plnění, a to buď z pohledu budoucích nákladů nebo budoucích ušlých výnosů s odkazem na požadavek zákona o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb. §3.1 a §25.3).

IFRIC 18 – Převod aktiv od zákazníků objasňuje účtování smluv, kdy je položka budov, staveb a zařízení převedena od zákazníka na společnost, za připojení zákazníka k síti, anebo za následující přístup ke zboží či službám. IFRIC 18 je nejvíce relevantní pro dodavatele tepla, elektřiny, plynu nebo vody, ale může být platný i pro jiné transakce v rámci kterých například zákazník převádí vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku jako součást smlouvy o outsourcingu.

ČÚP

Aktiva převedená od zákazníků bezúplatně se oceňují v reprodukční pořizovací ceně (zákon č. 563/1991 Sb. §25.1.1) a účtují proti ostatním kapitálovým fondům (ČÚS 13.5.1.1.f).

Smlouvy o zhotovení – IAS 11

Smlouva o zhotovení je smlouva o vyrobení definovaného aktiva, nebo souboru aktiv včetně smluv o dodávce služeb související přímo s výrobou aktiva (například vedení projektu, služby architekta apod.). Tyto smlouvy jsou většinou uzavírány s pevnou cenou nebo s cenou odvozenou od nákladů s předem definovanou marží.

Výnosy a náklady související se smlouvami o zhotovení jsou rozeznávány s použitím metody procenta zhotovení. To znamená, že výnosy, náklady a tedy zisk jsou rozeznávány postupně po dobu smlouvy v časové souvislosti s její realizací.

Pokud výstup smlouvy nemůže být spolehlivě odhadnut, jsou výnosy rozeznávány pouze v rozsahu vynaložených nákladů, u kterých je pravděpodobné, že budou uhrazeny protistranou. Náklady z takovéto smlouvy jsou účtovány v okamžiku vynaložení. Pokud je pravděpodobné, že celkové náklady ze smlouvy převýší celkové smluvní výnosy, očekávaná ztráta je zaúčtována jako náklad okamžitě.

IFRIC 15 - Smlouvy na zhotovení nemovitostí specifikuje pro které transakce má být použit standard IAS 18 – Výnosy a pro které IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

ČÚP

Neexistuje speciální úprava pro smlouvy na zhotovení. Veškeré rozpracované projekty (a to jak hmotné tak nehmotné povahy) jsou účtovány do zásob jako nedokončená výroba a oceňovány vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a výrobní režii a u projektů trvajících déle než dvanáct měsíců i správní režii (Vyhláška 500/2002 Sb. §49.5). Na rozdíl od IFRS tak není možné postupně rozeznávat výnosy a tedy i marži.

Státní dotace – IAS 20

Příjem ze státní dotace je účtován, pokud existuje dostatečná jistota, že společnost splní podmínky spojené s dotací a že bude dotace skutečně obdržena.

Příjmy z dotací na pokrytí nákladů jsou rozeznávány v zisku nebo ztrátě v obdobích, kdy jsou účtovány náklady, které má dotace kompenzovat. Tyto příjmy jsou buď zúčtovány přímo proti těmto nákladům, nebo jsou vykazány jako samostatný výnos. První vykazání těchto příjmů v zisku nebo ztrátě je závislé na plnění podmínek nebo závazků stanovených v dotačním titulu.

Dotace na pořízení aktiva jsou buď zúčtovány proti účetní hodnotě daného aktiva, nebo jsou vykazány jako výnosy příštího období v rozvaze. Zisk nebo ztráta bude ovlivněn buď sníženým odpisem, nebo systematickým rozpuštěním odložených výnosů po dobu životnosti souvisejícího aktiva.

ČÚP

Dotace na pokrytí nákladů jsou účtovány do provozních výnosů ve věcné a časové souvislosti s danými náklady, pokud existuje dostatečná jistota, že bude dotace přijata (Vyhláška 500/2002 Sb. §27)

Dotace na pořízení aktiva snižuje pořizovací cenu daného aktiva (Vyhláška 500/2002 Sb. §47.4).

10. Vykazování segmentů – IFRS 8

Pouze některé společnosti musí vykazovat informace o provozních segmentech. Jsou to společnosti, jejichž akcie nebo dluhové nástroje jsou listované na burze nebo jinak veřejně obchodované, nebo společnosti, které se k vydání veřejně obchodovatelných nástrojů chystají.

Provozní segmenty jsou části společnosti identifikované na základě finančních reportů o každém segmentu, které jsou pravidelně používány vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí k rozdělení zdrojů společnosti jednotlivým segmentům a k hodnocení výkonnosti daného segmentu.

Provozní segmenty jsou vykázány samostatně, pokud splňují definici povinně vykazovaného segmentu. Povinně vykazovaný segment je provozní segment nebo skupina provozních segmentů, které přesáhnou kvantitativní kritéria definovaná standardem. Společnost ale může zveřejnit informace i k jinému segmentu, pokud se tak rozhodne.

Společnost je povinna vykázat u všech povinně vykazovaných segmentů zisk, a to ve formátu, který je sledován vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí. Dále je společnost povinna vykázat výnosy od zákazníků odděleně za každou skupinu podobných výrobků a služeb, výnosy po jednotlivých geografických oblastech a také závislost na hlavních zákaznících. Ostatní detailní zveřejnění týkající se výkonnosti a zdrojů segmentu jsou vyžadována, pouze pokud jsou sledována vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí. Dále je vyžadováno zveřejnění sesouhlasení hodnot vycházejících z interních reportů (tj. hodnot zisku a ostatních ukazatelů vykázaných u segmentů) a částek v účetní závěrce.

ČÚP

V české účetní legislativě není vykazování segmentů definováno. Velké společnosti, které splňují kritéria stanovená ve vyhlášce, jsou ale povinny zveřejnit rozdělení tržeb dle kategorií činností a dle zeměpisných trhů (Vyhláška 500/2002 Sb. §39.13).

11. Zaměstnanecké požitky – IAS 19

Zaměstnanecké požitky zahrnují veškeré formy plnění poskytnutého nebo slíbeného společností výměnou za služby poskytnuté jejími zaměstnanci. Mezi tyto požitky patří například mzdy a související bonusy včetně placené dovolené, odstupné a požitky po skončení pracovního poměru (důchodové plány). Odměny vázané na akcie jsou řešeny v IFRS 2 (viz kapitola 12).

Požitky po skončení pracovního poměru zahrnují důchody, životní pojištění nebo zdravotní péči. Důchody jsou bývalým zaměstnancům poskytovány buď ve formě plánů definovaných příspěvků nebo plánů definovaných požitků.

Vykázání a ocenění krátkodobých požitků je jednoduché, protože nevyžaduje odhady pojistných matematiků a zároveň není třeba závazek diskontovat. Naproti tomu dlouhodobé požitky, zejména požitky po skončení pracovního poměru, jsou velmi náročné na ocenění.

Plány definovaných příspěvků

Účtování plánů definovaných příspěvků je jednoduché: náklad tohoto plánu je představován příspěvkem, který má zaměstnavatel uhradit za dané účetní období.

ČÚP

Plány definovaných příspěvků se účtují stejně jako v IFRS.

Plány definovaných požitků

Účtování plánů definovaných požitků je velmi komplexní, protože je nutné pro ocenění závazku k rozvahovému dni a určení nákladu daného období využívat pojistných matematiků, kteří zvolí jak předpoklady, tak vhodné metody. Náklad rozeznáný v daném období se nezbytně nerovná zaplacenému příspěvku za dané období.

Částka vykázaná v rozvaze představuje závazek z definovaných požitků snížený o aktiva plánu a upravený o zisky nebo ztráty vyplývající ze změn pojistně-matematických odhadů.

Pro výpočet závazku z plánu definovaných požitků je nutné použít pojistně-matematické odhady o demografických proměnných (jako je fluktuace zaměstnanců nebo úmrtnost) a odhady finančních proměnných (jako je budoucí nárůst mezd nebo nákladů na zdravotní péči). Výsledný závazek je ještě diskontován na současnou hodnotu. Tento výpočet většinou nelze provést bez pojistného matematika.

Pokud jsou plány definovaných požitků kryty aktivy (buď v samostatné společnosti nebo například jako samostatná divize spravující aktiva), potom jsou tato aktiva oceňována reálnou hodnotou. V případě, že nejsou k dispozici tržní ceny, tak s použitím odhadů diskontovaných peněžních toků. Aktiva plánu jsou přesně definována a pouze ta aktiva, která tuto definici splní, mohou být započtena proti závazku plánu, tedy tak, aby v rozvaze byl vykazován čistý přebytek nebo schodek plánu definovaných požitků.

Přeceňování aktiv plánu a závazků z definovaných požitků na konci každého roku vede ke vzniku zisků nebo ztrát ze změn pojistně-matematických předpokladů.

IAS 19 platné do konce roku 2012 povolovalo tři metody jak tyto rozdíly vykazovat:

- Vykázání do ostatního úplného výsledku, kdy jsou veškeré zisky a ztráty ze změn pojistně-matematických předpokladů vykázány v ostatním úplném výsledku hospodaření.
- Akceptovatelná odchylka, kdy veškeré zisky a ztráty ze změn pojistně-matematických předpokladů přesahující akceptovatelnou odchylku 10% současné hodnoty závazku nebo reálné hodnoty aktiv plánu jsou časově rozlišeny po maximálně předpokládanou zůstatkovou dobu zaměstnání.
- Výsledkovkový přístup, kdy zisky a ztráty ze změn pojistně-matematických předpokladů jsou rozeznány okamžitě v zisku nebo ztrátě.

Od roku 2013 je umožněna pouze jedna metoda, a to vykázání veškerých změn z pojistně-matematických předpokladů v ostatním úplném výsledku hospodaření.

IAS 19 rozděluje změny v aktivech plánu a v závazku do několika položek a čistou hodnotu celkové změny rozeznává jako výnos nebo náklad ve výsledovce. Tyto položky zahrnují:

- náklady na služby daného roku (současná hodnota požitku, na který mají nárok zaměstnanci za jejich práci v daném účetním období);
- úrokové náklady (naběhlý úrok z oddiskontování závazku z definovaných požitků o jeden rok);
- očekávaná výnosnost aktiv plánu (očekávané úroky, dividendy nebo nárůst hodnoty aktiv plánu); a
- náklady na minulé služby (změna současné hodnoty závazku z definovaných požitků, která souvisí se službami zaměstnanců v minulých obdobích a která je způsobena změnou v podmínkách plánu).

Náklady na minulé služby jsou rozeznávány do zisku nebo ztráty lineárně po zbývajícím průměrnou dobu do okamžiku, než se požitek stane nepodmíněný na trvání pracovního poměru. Pokud je již požitek nepodmíněný na trvání pracovního poměru, pak jsou náklady na minulé služby rozeznávány do zisku nebo ztráty okamžitě. Zisky a ztráty ze zkrácení nebo vypořádání plánu definovaných požitků jsou vykázány do zisku nebo ztráty v okamžiku, kdy toto krácení nebo vypořádání nastane.

Pokud aktiva plánu překračují hodnotu závazku, IFRIC 14 – IAS 19 Limit aktiv plánu definovaných požitků, minimální požadavky na financování a vzájemné souvislosti, poskytuje návod na zhodnocení částky, která může být vykázána jako aktivum. IFRIC také vysvětluje, jak mohou být aktiva plánu nebo související závazek ovlivněna zákonnými nebo smluvními požadavky na minimální financování (krytí).

ČÚP

Plány definovaných požitků se v České republice téměř nevyskytují a nejsou tak legislativou upraveny. Dle obecných zásad definovaných v zákoně o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb. §25.3) je ale nezbytné na budoucí závazky vyplývající ze zaměstnaneckých požitků (platby při jubileu, odchodu do důchodu apod.) vytvářet rezervu. Zda rezervu vytvářet postupně po dobu pracovního poměru (jako závazek dle IFRS) nebo jednorázově není nijak řešeno.

12. Úhrady vázané na akcie – IFRS 2

IFRS 2 je závazný pro všechny dohody o úhradách vázaných na akcie. Úhrada vázaná na akcie je definována jako: „*dohoda mezi společností (nebo společností ve skupině nebo vlastníkem společnosti ve skupině) a třetí stranou (včetně zaměstnanců), která dává třetí straně právo obdržet:*

- (a) *peníze nebo jiná aktiva společnosti v hodnotě, která je odvozena od ceny (nebo hodnoty) kapitálových nástrojů společnosti nebo společnosti ve skupině (včetně akcií nebo akciových opcí); nebo*
- (b) *kapitálové nástroje (včetně akcií, podílů a akciových opcí) společnosti nebo společnosti ve skupině.“*

Nejčastějším případem jsou zaměstnanecké akciové programy, jako jsou odměny ve formě opcí na akcie. Nicméně společnosti někdy hradí jiné náklady (například služby poradců) nebo pořízení aktiv prostředky vázanými na akcie.

Účtování podle IFRS 2 je založeno na reálné hodnotě kapitálových nástrojů. Jak ocenění tak účtování odměn může být obtížné díky komplexnosti modelů, které je třeba využít pro výpočet reálné hodnoty opcí, a také díky mnohotvárnosti a komplexnosti programů odměn. Navíc standard ještě požaduje rozsáhlé zveřejnění doplňujících informací. Výsledkem je ve většině případů snížení zisku a to zejména u společností, které akciové programy používají jako významnou součást odměn zaměstnanců.

Všechny transakce obsahující úhradu vázanou na akcie jsou rozeznávány jako náklady nebo aktiva po rozhodné období.

Transakce vázané na akcie, které jsou vypořádány kapitálovými nástroji, jsou oceňovány reálnou hodnotou přijatých zaměstnaneckých služeb k datu poskytnutí programu nebo reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služby k datu přijetí těchto služeb nebo zboží v případě transakcí s jinou třetí stranou. Pokud nemůže být reálná hodnota přijatých služeb nebo zboží spolehlivě odhadnuta (jako například u služeb zaměstnanců) nebo v případech, kdy zboží a služby nelze jednoznačně identifikovat, společnost použije pro ocenění reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů. Navíc musí vedení společnosti rozhodnout, zda v případě neidentifikovatelného aktiva nebo služby, které jsou nebo budou obdrženy společností, má být pro rozeznání a ocenění použit standard IFRS 2.

Úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji nejsou následně přeceňovány (ocenění je stále v reálné hodnotě k datu poskytnutí).

Účtování úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti je odlišné: nabyté zboží nebo služby jsou oceňovány reálnou hodnotou závazku. Závazek je přeceňován ke každému rozvahovému dni a k datu vypořádání. Veškeré dopady ze změn reálné hodnoty jsou vykázány do výsledovky.

ČÚP

Problematika úhrad vázaných na akcie není v české účetní legislativě nijak řešena.

Při vypořádání vlastními akciemi není možné o navýšení základního kapitálu účtovat proti nákladům. Změna v základním kapitálu (tj. vydání nových akcií nebo znovu vydání vlastních akcií) je účtována až v okamžiku uskutečnění této transakce, a to proti ostatním složkám vlastního kapitálu společnosti jako navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů (ČÚS 12.3.1.2).

V případě vypořádání penězi platí obecná zásada definovaná v zákoně o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb. §25.3), kdy je nezbytné na budoucí závazky vyplývající z vypořádání těchto dohod vytvářet rezervu. Zda rezervu vytvářet postupně nebo jednorázově není nijak řešeno.

13. Daně – IAS 12

IAS 12 řeší pouze daně z příjmů, a to jak splatnou tak odloženou.

Náklad na splatnou daň z příjmu je spočten na základě zdanitelných a odčitatelných položek, které budou obsaženy v přiznání k dani z příjmu za běžné účetní období. Společnost v rozvaze vykáže závazek ze splatné daně z příjmu za běžné a minulé účetní období, a to v rozsahu dosud nezaplacené částky (tj. závazek je snížen o zaplacené zálohy). Pokud má společnost přeplatek na dani z příjmu, vykáže ho jako aktivum.

Závazek nebo pohledávka ze splatné daně za běžné a minulé období jsou vykázány v hodnotě očekávané platby (úhrady od) finančnímu úřadu s použitím daňových sazeb a daňových zákonů platných k rozvahovému dni.

ČÚP

Pravidla v českých účetních postupech pro vykázání splatné daně z příjmu jsou stejná jako v IFRS (Vyhláška 500/2002 Sb. §16.3).

Splatná daň vypočtená z daňového základu se jen málokdy rovná daňovému nákladu, který by byl vypočten přímo z účetního výsledku hospodaření před daní. Tento rozdíl může vyplývat například z jiných kritérií pro zachycení nákladů a výnosů dle IFRS a dle zákona o dani z příjmů.

Řešením tohoto nesouladu je účtování o odložené dani. Výpočet odložené daně je založen na přechodných rozdílech mezi daňovou a účetní hodnotou aktiva nebo závazku. Například budova přeceněna v účetnictví na vyšší hodnotu, ale ještě nebyla prodána – tímto přeceněním vzniká přechodný rozdíl (účetní hodnota aktiva je větší než jeho daňová hodnota), jehož důsledkem je zaúčtování odloženého daňového závazku.

Odložená daň je účtována z veškerých přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou závazku nebo aktiva s výjimkou rozdílů vznikajících

- z prvotního vykázání goodwillu (relevantní pro odložený daňový závazek);
- z prvotního vykázání aktiva nebo závazku v důsledku transakce, která nebyla podnikovou kombinací a zároveň která v daném okamžiku neměla vliv ani na účetní výsledek hospodaření, ani na základ daně;
- investice v dceřiných společnostech, pobočkách nebo přidružených a společných společnostech, pokud jsou splněna definovaná kritéria.

Odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek jsou vypočteny s použitím očekávané daňové sazby platné v okamžiku vypořádání odložené daně, která je určena na základě platné legislativy nebo na základě více méně přijaté legislativy k rozvahovému dni. Diskontování odložené daně není povoleno.

Výpočet odložené daně reflektuje daňové dopady očekávaného použití aktiva a vypořádání závazku (tj. prodej, používání, úhrada nebo kombinace). Bez ohledu na očekávání společnosti pro majetek přeceňovaný na reálnou hodnotu dle IAS 16, který se neodpisuje, je předpokládán prodej tohoto aktiva v budoucnu. Pro investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou dle IAS 40 lze předpoklad prodeje v budoucnu za určitých okolností vyvrátit.

Vedení účtuje odloženou daňovou pohledávku pouze v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že ji bude možné v budoucnu uplatnit proti daňovým ziskům. Totéž platí i pro odloženou daňovou pohledávku z minulých daňových ztrát, které lze uplatnit v budoucnu.

Splatná a odložená daň je účtována proti zisku nebo ztrátě s výjimkou té části, která vznikla v souvislosti s akvizicí společnosti (podnikovou kombinací) nebo která souvisí s transakcí zaúčtovanou mimo výsledovku, a to buď do ostatního úplného výsledku, nebo přímo do vlastního kapitálu. Dopady změny daňové sazby nebo daňové legislativy, nebo změna odhadu uplatnitelnosti odložené daňové pohledávky v budoucnu, nebo způsobu použití aktiva jsou zaúčtovány do zisku nebo ztráty s výjimkou části, která souvisí s položkami, které byly v minulosti účtovány mimo výsledovku.

ČÚP

Obecný přístup k výpočtu odložené daně je v české účetní legislativě obdobný jako v IFRS. Neexistují v ní ale žádné výjimky pro uplatnění závazkového přístupu. Odložená daň je tedy počítána ze všech přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní základnou aktiva nebo závazku (Vyhláška 500/2002 Sb. §59), a to včetně nedaňového goodwillu. Předpoklad realizovatelnosti odložené daňové pohledávky však platí stejně jako v IFRS.

14. Zisk na akcii – IAS 33

Čistý zisk na akcii (EPS) je finanční ukazatel často používaný analytiky, investory a ostatními, kteří hodnotí ziskovost společnosti a hodnotu jejích akcií. EPS je standardně počítáno v poměru ke kmenovým akciím společnosti. Čisté zisky náležejícím kmenovým akciím jsou tedy vypočteny z čistého zisku společnosti po odečtení zisků náležejícím prioritním akciím a držitelům jiných nadřazených kapitálových nástrojů.

Společnost, jejíž kmenové akcie jsou kotovány na burze nebo jsou jinak veřejně obchodovány, musí zveřejňovat jak základní tak zředěný zisk na akcii se stejnou důležitostí, a to jak v samostatné, tak i v konsolidované účetní závěrce. Navíc tuto povinnost stanovenou v IAS 33 mají i společnosti, které se k vydání veřejně obchodovaných akcií chystají.

Základní EPS je podíl zisku nebo ztráty za období připadající na vlastníky mateřské společnosti a váženého průměru vydaných kmenových akcií (včetně prémiové a nárokové emise).

Zředěný EPS je vypočten z podílu upraveného zisku nebo ztráty a upraveného váženého průměru kmenových akcií. Úprava zohledňuje předpokládaný dopad konverze potenciálních kmenových akcií, která v budoucnu může zředit (tj. snížit) základní EPS.

Jako potenciální kmenové akcie jsou označovány takové finanční nástroje a smlouvy, které mohou vyústit ve vydání nových kmenových akcií, jako jsou například konvertibilní dluhopisy a opce (včetně zaměstnaneckých opcí).

Základní a zředěné EPS je vykazováno jak na úrovni pokračující činnosti, tak celkového výsledku hospodaření buď ve výkazu úplného výsledku nebo ve výsledovce, a to pro každou skupinu kmenových akcií samostatně. EPS z ukončované činnosti je vykázáno samostatně buď přímo ve výkazu nebo v příloze účetní závěrky.

ČÚP

V české účetní legislativě neexistuje požadavek na vykazování zisku na akcii ani není definován způsob jeho výpočtu.

Rozvaha a související poznámky

15. Nehmotná aktiva – IAS 38

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Aktivum je identifikovatelné, pokud je oddělitelné (tj může být prodáno, převedeno nebo licencováno) nebo pokud vzniká ze smluvních nebo jiných právních nároků.

ČÚP

Dlouhodobý nehmotný majetek není v české legislativě definován odkazem na identifikovatelnost a pravděpodobnost budoucích ekonomických užiteků, ale je určen výčtem (Vyhláška 500/2002 Sb. §6).

Samostatně pořízená nehmotná aktiva

Samostatně pořízené nehmotné aktivum je prvotně vykázáno v pořizovací ceně (pořizovacích nákladech), která zahrnuje cenu pořízení včetně cel a nevratných daní, a dále veškeré náklady související s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené použití. To, že je aktivum samostatně koupeno znamená, že je splněn předpoklad, že toto aktivum pravděpodobně přinese v budoucnu společnosti dostatečné ekonomické užítiky. Výjimku tvoří výdaje na jakékoliv aktivum související s reklamou či marketingem (například reklamní spoty), které nemohou být jako nehmotné aktivum rozeznány a jsou účtovány přímo do zisku nebo ztráty v okamžiku poskytnutí služby protistranou.

ČÚP

Prvotní vykázání samostatně pořízených nehmotných aktiv je totožné s IFRS, ale náklady na marketingové akce s výjimkou návrhů je možné aktivovat buď do nehmotných aktiv nebo komplexních nákladů příštího období (Vyhláška 500/2002 Sb. §6.9; ČÚS 17.3.11.2).

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Proces vytváření nehmotného aktiva lze rozdělit do dvou fází: výzkum a vývoj. Z fáze výzkumu nevzniká žádné nehmotné aktivum, které lze účetně vykázat. Nehmotná aktiva vznikající při vývoji lze vykázat, pokud společnost může dokázat, že:

- vývoj je technicky proveditelný;
- záměrem společnosti je vývoj dokončit;
- schopnost společnosti používat nebo prodat výsledné nehmotné aktivum;

- výsledné nehmotné aktivum bude generovat pravděpodobné ekonomické užitky (například existenci trhu pro výstup);
- má k dispozici dostatek zdrojů na dokončení vývoje; a
- je schopná spolehlivě měřit přiřaditelné náklady.

Žádný náklad, který byl odepsán (tj. vykázán v zisku nebo ztrátě) během výzkumu nebo vývoje nemůže být zpětně aktivován, pokud projekt následně splní kritéria pro vykázání nehmotného aktiva.

Většina nákladů související s interně vytvářenými aktivy nesmí být aktivována – např. výzkum, zřizovací výdaje a náklady na inzerci a marketing.

Náklady související s interním vývojem a propagací vlastní značky, s interním vytvořením copyrightů, zákaznických listů, titulů a goodwillu nemohou být účtována jako nehmotná aktiva.

ČÚP

Náklady na výzkum a vývoj lze časově rozlišit s využitím účtu komplexních nákladů příštího období (ČÚS 17.3.11.2). Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje lze aktivovat jako nehmotný majetek, pokud představují takové výsledky a software, které byly vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi anebo byly pořízeny koupí (Vyhláška 500/2002 Sb. §6.3).

Nehmotná aktiva pořízená při podnikové kombinaci (akvizici)

Pokud je nehmotné aktivum pořízeno jakou součástí podnikové kombinace (koupě společnosti), platí předpoklad, že je vždy splněno jak kritérium pravděpodobných budoucích užitků, tak kritérium spolehlivé měřitelnosti. Z tohoto důvodu bude nehmotné aktivum pořízené při akvizici společnosti rozeznáno, vždy a to i v případě, že v samostatných knihách koupené společnosti zachyceno nebylo.

ČÚP

V české legislativě neexistuje požadavek na účtování nových nehmotných aktiv při akvizici společnosti (viz kapitola 25).

Následné ocenění

Nehmotná aktiva jsou odpisována s výjimkou aktiv, která mají neomezenou dobu životnosti. Aktivum je odpisováno systematickým způsobem po celou dobu své životnosti. Aktivum má neomezenou dobu životnosti pokud, na základě analýzy všech relevantních faktorů, v předvídatelné budoucnosti neexistuje omezení doby, po kterou je aktivum schopno generovat čisté peněžní přítoky do společnosti.

Nehmotná aktiva s omezenou dobou životnosti jsou testována na znehodnocení, pokud existuje indikátor takového znehodnocení. Nehmotná aktiva s neomezenou dobou životnosti a nedokončený nehmotný majetek jsou testovány na znehodnocení každoročně a zároveň pokaždé, kdy existuje indikace znehodnocení.

ČÚP

České předpisy obsahují povinnost odpisovat veškerá nehmotná aktiva po dobu jejich používání (zákon č. 563/1991 Sb. §28) s výjimkou emisních povolenek. Není možné stanovit neomezenou životnost.

16. Pozemky, budovy a zařízení (dlouhodobý hmotný majetek) – IAS 16

Dlouhodobý hmotný majetek je vykázán, pokud jsou náklady na jeho pořízení spolehlivě měřitelné a pokud je pravděpodobné, že aktivum bude generovat budoucí ekonomické užítky.

Dlouhodobý hmotný majetek je prvotně oceněn v pořizovacích nákladech, které zahrnují reálnou hodnotu plnění poskytnutého za pořízení aktiva (sníženého o veškeré slevy) a veškeré přímo přiřaditelné náklady na přípravu aktiva do provozu k zamýšlenému účelu (dopravné, cla, nevratné daně, náklady na instalaci včetně nákladů na přípravu místa, náklady na služby poradců apod.) a dále náklady na likvidaci (rozebrání a odstranění) aktiva a obnovy plochy (do výše, v jaké mohou být tyto náklady účtovány jako rezerva).

ČÚP

Prvotní ocenění dlouhodobého hmotného majetku zahrnuje cenu, za kterou byl pořízen a náklady s pořízením související, které jsou definované výčtem (Vyhláška 500/2002 Sb. §47). Součástí prvotního ocenění nejsou náklady na likvidaci a obnovu aktiva.

Jednotlivé druhy dlouhodobého hmotného majetku jsou následně oceňovány buď historickou cenou sníženou o oprávky a případné snížení hodnoty (model ocenění pořizovacími náklady) nebo přeceněnou hodnotou sníženou o oprávky a případné snížení hodnoty (přecenovací model). Odepisovatelná hodnota aktiva (rozdíl mezi pořizovací cenou a odhadovanou zbytkovou hodnotou) je odpisovaná systematicky po dobu životnosti aktiva.

ČÚP

Veškerý dlouhodobý hmotný majetek je oceněn historickou cenou sníženou o oprávky a případné opravné položky. Přecenění na reálnou hodnotu není možné (zákon č. 563/1991 Sb. §28). Koncept zbytkové hodnoty je volitelným účetním postupem (Vyhláška 500/2002 Sb. §56.3), který nemusí být společností uplatněn.

Následné výdaje související s dlouhodobým hmotným majetkem jsou aktivovány, pokud splňují kritéria pro vykázání jako dlouhodobý hmotný majetek.

ČÚP

Následně je možné aktivovat pouze technické zhodnocení majetku (Vyhláška 500/2002 Sb. §47.3), které je definované v zákoně o dani z příjmů, tj. představuje výdaje na rozšíření použitelnosti, vybavenosti nebo změny účelu v částce nad 40 000 Kč (562/1992 Sb. §32a.6 a §33). Dle české účetní legislativy je tak aktivováno méně následných nákladů v porovnání s IFRS.

Jednotlivé aktivum se může skládat z několika komponentů s odlišnou dobou životnosti. Odpis je počítán pro každý jednotlivý komponent samostatně. V případě výměny komponentu, je nová součástka aktivována (pokud splňuje kritéria vykázání) a zůstatková hodnota vyřazeného komponentu je odúčtována.

ČÚP

Komponentní odpisování je pouze volitelným účetním postupem (Vyhláška 500/2002 Sb. §56a).

Náklady na generální opravy, které se pravidelně opakují po dobu životnosti aktiva, jsou aktivovány (pokud splňují kritéria pro vykázání). Zůstatková hodnota jakýchkoliv dílů vyměněných při generální opravě je odúčtována.

ČÚP

Náklady na generální opravy lze aktivovat pouze tehdy, zvolila-li společnost metodu komponentního odpisování (Vyhláška 500/2002 Sb. §56a). V opačném případě jsou veškeré náklady na opravy účtovány do výsledovky v okamžiku jejich uskutečnění. Pokud společnost nepoužívá komponentní odpisování, může tvořit rezervu na budoucí opravy dlouhodobého majetku dle zákona o rezervách (593/1992 Sb. §7).

IFRIC 18 – Převod aktiv od zákazníků vyjasňuje postup účtování pro smlouvy, kdy je položka dlouhodobého hmotného majetku převedená od zákazníka na společnost používána pro poskytování následných služeb tomuto zákazníkovi.

ČÚP

Převedená aktiva jsou oceňována reprodukční pořizovací cenou (zákon č. 563/1991 Sb. §25.1.1), pokud dojde ke změně vlastnictví.

Výpůjční náklady

Na základě požadavku IAS 23 – Výpůjční náklady jsou úrokové náklady přímo související s pořízením, výstavbou nebo výrobou kvalifikovaného aktiva kapitalizovány do hodnoty tohoto aktiva. Za přímo související úrokové náklady jsou považovány i úroky z provozních a jiných úvěrů.

ČÚP

Kapitalizace smluvních úroků je pouze volitelným účetním postupem (Vyhlaška 500/2002 Sb. §47.1.b). Smluvní úroky jsou definovány úzeji než výpůjční náklady.

17. Investice do nemovitostí – IAS 40

Vybrané nemovitosti (ty, které společnost nevyužívá, ale například jen pronajímá třetím osobám) jsou klasifikovány jako investice do nemovitostí, které definuje IAS 40, protože charakteristiky těchto budov a pozemků se výrazně odlišují od nemovitostí, které jsou využívány společností. Pro uživatele výkazů je důležitou informací současná hodnota tohoto majetku, a také změny této hodnoty. Nemovitosti využívané přímo společností neplní definici investice do nemovitosti.

Investicí do nemovitostí jsou pozemky, budovy nebo části budov ať již dokončené nebo nedokončené, která společnost drží pro pronájem nebo kapitálové zhodnocení. Jakákoliv jiná nemovitost je účtována jako součást pozemků, budov a zařízení účtovaného v souladu s:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení – pokud je společnost využívá ve výrobě nebo pro dodávání zboží či služeb; nebo,
- IAS 2 – Zásoby- pokud je společnost plánuje prodat v rámci svého běžného podnikání.

Investice do nemovitostí jsou prvotně vykázány v reálné hodnotě poskytnutého plnění včetně všech nákladů přímo přiřaditelných pořízení tohoto majetku. Pro následné ocenění si může vedení zvolit buď model ocenění reálnou hodnotou, nebo model ocenění pořizovacími náklady. Zvolený postup účtování musí být aplikován na všechny investice do nemovitostí.

Pokud je zvolen model ocenění reálnou hodnotou, pak nedokončené investice do nemovitostí jsou jí oceňovány pouze tehdy, pokud je tato reálná hodnota spolehlivě měřitelná. Pokud není, pak jsou nedokončené investice oceňovány pořizovacími náklady.

Reálná hodnota je cena, za kterou může být nemovitost směněna mezi dvěma informovanými stranami ochotnými uzavřít transakci za tržních podmínek. Změny reálné hodnoty jsou účtovány do zisku nebo ztráty v období, kdy vzniknou.

Při ocenění pořizovacími náklady jsou nemovitosti odpisovány a testovány na snížení hodnoty stejně, jako ostatní dlouhodobý hmotný majetek, ale reálná hodnota tohoto majetku musí být vykázána v příloze.

ČÚP

Investice do nemovitostí nejsou v české účetní legislativě definovány a je nutno o nich účtovat stejně jako o dlouhodobém hmotném majetku (viz. kapitola 16). Tedy není možné přecenění na reálnou hodnotu a každá nemovitost s výjimkou pozemku se odpisuje po dobu používání.

18. Snížení hodnoty nefinančních aktiv – IAS 36

Naprostá většina dlouhodobých a krátkodobých aktiv je testována na snížení hodnoty, aby bylo zajištěno, že nejsou v rozvaze nadhodnoceny.

Základním principem testu na snížení hodnoty je porovnání účetní hodnoty a zpětně ziskatelné hodnoty aktiva k rozvahovému dni a následné ocenění aktiva v nižší z těchto hodnot. Zpětně ziskatelná částka je definována jako reálná hodnota (dosažitelná prodejní cena při transakci uzavřené mezi informovanými stranami ochotnými k uzavření obchodu za tržních podmínek) aktiva snížené o náklady na prodej nebo hodnoty z užívání, je-li vyšší.

Hodnota z užívání je určena na základě odhadu budoucích peněžních toků diskontovaného tržní diskontní mírou před daní, která zohledňuje časovou hodnotu peněz a specifická rizika související s daným aktivem.

Veškerá aktiva, na která se IAS 36 vztahuje, jsou testována na snížení hodnoty v okamžiku, kdy se objeví indikátor znehodnocení/snížení hodnoty daného aktiva. Některá vybraná aktiva (goodwill, nehmotná aktiva s neomezenou dobou životnosti, nedokončená nehmotná aktiva) jsou ale testována na snížení hodnoty každoročně bez ohledu na existenci indikátoru.

Pro indikaci snížení hodnoty je třeba zvážit jak externí (např. významná nepříznivá změna v technologii, tržním prostředí, ekonomické nebo právní situaci nebo zvýšení úrokových sazeb), tak i interní indikátory (např. důkaz o zastarání nebo fyzickém poškození aktiva, nebo interním reportingem doložené snížené výkonnosti aktiva).

Zpětně získatelná částka je počítána pro každé aktivum samostatně. Nicméně jednotlivé aktivum málokdy generuje peněžní toky nezávislé na ostatních aktivech, a tak je většina aktiv testovaná na snížení hodnoty ve skupinách, které jsou označovány jako peněžotvorné jednotky. Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která generuje příjmy nezávislé na peněžních tocích z jiných peněžotvorných jednotek.

Účetní hodnota aktiva je porovnávána se zpětně získatelnou hodnotou (tj. reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej nebo hodnotou z užívání, je-li vyšší). Hodnota aktiva nebo peněžotvorné jednotky je snížena, pokud účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku. Znehodnocení alokované na aktivum nebo skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku je vykázáno jako ztráta ze snížení hodnoty v zisku nebo ztrátě.

Goodwill pořízený v rámci podnikové kombinace je alokován všem peněžotvorným jednotkám, u kterých je očekáváno, že budou profitovat ze synergií dosažených touto akvizicí (tedy nejen peněžotvorné jednotce představující koupenou společnost). Nicméně peněžotvorná jednotka pro alokaci goodwillu nesmí být větší než jednotlivý provozní segment před povolenou agregací.

ČÚP

V české účetní legislativě existuje pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty, a to buď jako výsledek fyzické inventarizace nebo jako důsledek budoucích rizik (Vyhláška 500/2002 Sb. §55; zákon č. 563/1991 Sb. §25.3). Dále nejsou definované detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, ale v praxi se většinou používají principy shodné s IFRS. Snížení hodnoty může být buď trvalé (jednorázový nevratný odpis) nebo dočasné, které je zohledněno opravnou položkou k majetku (zákon č. 563/1991 Sb. §26.3; ČÚS 005).

19. Účtování nájmu – IAS 17

Nájemní smlouva (leasing) dává jedné straně (nájemci) právo užívat aktivum po definované období výměnou za platbu pronajímateli. Pronájem je důležitým zdrojem středně a dlouhodobého financování. Účtování nájmu může mít významný dopad na účetní závěrku jak nájemce, tak i pronajímatele.

Nájem je na svém počátku klasifikován jako finanční nebo operativní leasing podle toho, zda nájemní vztah převádí naprostou většinu rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva na nájemce. Pokud je nájemce vystaven v podstatě všem rizikům a zároveň získává v podstatě všechny užitky spojené s vlastnictvím, pak je nájem klasifikován jako finanční leasing.

Všechny ostatní nájemní vztahy jsou klasifikovány jako operativní pronájem. Nájemní smlouva na pozemek a budovu se pro účely klasifikace leasingu dle IFRS musí rozdělit na dva samostatné komponenty (nájem budovy a nájem pozemku).

Pokud je nájem klasifikován jako finanční leasing, pak nájemce rozezná ve své rozvaze pronajímané aktivum a související závazek platit nájemné. Pronajímané aktivum je odpisováno.

Pronajímatel v tomto případě odúčtuje pronajímané aktivum a místo něj rozezná pohledávku. Tato pohledávka je oceněna hodnotou čisté investice do nájmu, tj. hodnotou minimálních leasingových splátek diskontovaných vnitřním výnosovým procentem nájemního vztahu a zvýšených o nezajištěnou zůstatkovou hodnotu aktiva, která pronajímateli bude v budoucnu náležet.

Pokud je nájem klasifikován jako operativní, nájemce nerozeznává ani aktivum ani související závazek. Pronajímatel stále rozeznává pronajímané aktivum ve své rozvaze a odpisuje ho. Placené nájemné (upravené o veškeré pobídky) je účtováno rovnoměrně do výsledovky po dobu trvání nájemního vztahu. Navzájem související transakce, kdy jedna má právní formu nájmu, jsou účtovány dle své podstaty – např. prodej a následný pronájem, kdy je prodejce povinen odkoupit aktivum po skončení nájmu zpět, není nájmem a celá transakce je v podstatě poskytnutím zajištěného úvěru, protože si „prodejce“ ponechává v podstatě veškeré užitky a je vystaven v podstatě všem rizikům spojených s vlastnictvím, stejně jako před touto transakcí.

Podobně některé transakce, které nemají právní formu nájmu, jsou v podstatě leasingem, pokud je plnění této smlouvy závislé na jednoznačně určeném aktivu, které je kupující schopen kontrolovat buď fyzicky, nebo ekonomicky.

IASB vydalo návrh nového standardu na nájemní vztahy. Dle tohoto návrhu budou všechny nájemní vztahy, s výjimkou krátkodobých, bez ohledu na přechod rizik a užitků vykazovány nájemcem v rozvaze jako pronajímaná aktiva a závazky z nájemních vztahů.

ČÚP

Účtování o finančním a operativním pronájmu je shodné. Aktiva pořízená formou finančního leasingu ani související závazek nejsou v rozvaze nájemce účtována. Při následném převzetí je aktivum nájemcem zařazeno za zbytkovou kupní cenu stanovenou v leasingové smlouvě. Výjimku tvoří majetek pronajatý formou nájmu podniku nebo jeho části (Vyhláška 500/2002 Sb. §56.9).

Náklady na operativní a finanční pronájem jsou účtovány do výsledovky rovnoměrně po dobu nájmu. Veškeré pobídky v nájemních vztazích jsou časově rozlišeny po dobu nájmu obdobně jako u operativního pronájmu dle IFRS (zákon č. 563/1991 Sb. § 3.1).

Účtování prodeje a následného pronájmu není v české účetní legislativě řešeno, a následuje tedy právní formu transakce (tj je vykázán výnos z prodeje aktiva a následně zaúčtován náklad na pronájem).

20. Zásoby – IAS 2

Zásoby jsou prvotně vykázány v pořizovací ceně, zahrnující cla, nevratné daně, přepravu a manipulační poplatky spolu s jakýmkoli jinými přímými náklady a zároveň snížené o jakékoliv slevy, množstevní bonusy a podobné položky.

Zásoby jsou následně oceněny v nižší z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty, která je stanovena jako očekávaná prodejní cena ponížená o odhadované náklady na dokončení a prodej.

IAS 2 – Zásoby požaduje, aby pořizovací cena položek, které jsou nezaměnitelné nebo které byly pořízeny na základě specifických smluv, byla stanovena individuálně pro každou položku. Pro ostatní položky je možné použít buď ocenění metodou FIFO (první do skladu, první ze skladu) nebo metodou váženého průměru jednotlivých pořizovacích cen. Metoda LIFO (poslední do skladu, první ze skladu) je zakázána. Společnost musí používat stejnou metodu pro všechny zásoby s podobnou povahou a tato metoda musí být konzistentně aplikována ve všech účetních obdobích. Pro zásoby, které jsou povahově odlišné je možné použít odlišnou metodu, tento přístup musí být odůvodnitelný a popsán v účetní závěrce.

ČÚP

Pravidla pro účtování zásob dle české legislativy jsou v podstatě srovnatelná s IFRS. Do hodnoty zásob ale nelze aktivovat úrokové náklady a u hromadné výroby s krátkým výrobním cyklem se neaktivuje provozní režie (Vyhláška 500/2002 Sb. §49).

21. Rezervy a podmíněné závazky a aktiva – IAS 37

Závazek je definován jako současná povinnost úhrady, která společnosti vyplynula z minulých událostí a jejíž očekávané vypořádání způsobí společnosti odtok prostředků představujících ekonomický užitek (zdrojů společnosti). Rezerva splňuje definici závazku a je vymezena jako závazek s nejistým plněním (nejistota se vztahuje na částku a/nebo období plnění).

ČÚP

České účetní postupy pro podnikatele zatím umožňují širší výklad svým obecným požadavkem tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání, včetně zvláštní rezervy na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku (zákon č. 563/1991 Sb. §26(3); Vyhláška 500/2002 Sb. §57(1)).

Vykázání a prvotní ocenění

Rezerva je vykázána, pokud má společnost současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulých událostí, a zároveň je pravděpodobné (více než 50 %), že k vyrovnání závazku bude nezbytná úhrada (odtok ekonomických prostředků) a hodnota tohoto závazku je spolehlivě odhadnutelná.

Částka, která je vykázána jako rezerva představuje nejlepší možný odhad, učiněný k rozvahovému dni, výdajů, které bude třeba vynaložit na vypořádání tohoto závazku. Tyto výdaje jsou stanoveny na základě diskontovaných peněžních toků. Není možné vykazovat rezervy na budoucí provozní ztráty.

Současný závazek může být smluvní, vyplývající ze zákona nebo ze závazných prohlášení společnosti (mimosmluvní závazek). Současný závazek existuje, pokud společnost nemá jinou realistickou možnost, než vyrovnání v budoucnu úhradou. Pokud se společnost může úhradě vyhnout podniknutím určitých kroků v budoucnu, pak nemá současný závazek a nelze tedy o rezervě účtovat. Například společnost nemůže účtovat rezervu jen na základě svého rozhodnutí o vynaložení prostředků v budoucnosti nebo na základě očekávání budoucích provozních ztrát, s výjimkou situací, kdy tyto ztráty plynou z již uzavřených nevýhodných smluv.

Závazek nemusí být pro zachycení rezervy právně závazným. Pokud se společnost v minulosti chovala určitým způsobem, nebo zveřejnila specifické oznámení, a toto vyvolalo u třetích stran reálné očekávání, že je společnost zodpovědná za vyrovnání určitého závazku, pak je o rezervě účtováno i na základě tohoto mimosmluvního ujednání, nebo chování.

Pokud společnost uzavřela nevýhodnou smlouvu (tj. nevyhnutelné náklady na splnění smluvních podmínek převyšují výnosy (užitky) ze smlouvy), pak musí tuto nevyhnutelnou ztrátu rozeznat jako rezervu. Pokud je smlouva vázána k určitému aktivu, je nejprve třeba testovat toto aktivum na snížení hodnoty a teprve následně tvořit rezervu.

ČÚP

Principy vykázání a prvotního ocenění jsou rámcově srovnatelné s IFRS, ale není explicitně definováno. V účetnictví podnikatelů existuje pouze obecný požadavek tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání a na restrukturalizaci. Výjimkou jsou tzv. zákonné rezervy, vytvořené například s ohledem na budoucí náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Tvorba a užití těchto rezerv se řídí zákonem o rezervách a jejich tvorba není omezena obecným účetním vymezením rezervy (tvorba těchto rezerv je daňově odčitelným nákladem, odpovídající částka musí být držena na bankovním účtu pro případ krytí takové daňově odčitelné rezervy). Podobné rezervy nejsou v IFRS přípustné.

Finanční instituce musí rezervy diskontovat, je-li tento efekt významný.

U podnikatelů není tato oblast řešena, proto některé jednotky vykazují rezervy nediskontované (Vyhláška 500/2002 Sb. §57, ČÚS 004 3.6.).

Rezerva na restrukturalizaci

Standard definuje specifické požadavky na rezervy na restrukturalizaci. Takováto rezerva je rozeznána pokud: (a) existuje detailní formálně schválený plán, který jednoznačně identifikuje a popisuje restrukturalizaci, a (b) společnost vyvolala reálné očekávání restrukturalizace ve všech stranách, kterých se restrukturalizace dotkne (například tím, že s restrukturalizací již začala nebo oznámením základních rysů restrukturalizace všem relevantním osobám).

Samotný plán restrukturalizace, který byl oznámen až po rozvahovém dni, nepředstavuje současný závazek existující k rozvahovému dni, a to ani pokud bylo jeho oznámení učiněno před vydáním účetní závěrky. Obdobně neexistuje závazek k prodeji, dokud neexistuje závazná prodejní smlouva.

Rezerva může obsahovat jen dodatečné náklady, které vzniknou restrukturalizací a nesmí obsahovat náklady, které jsou spojeny s pokračující běžnou činností. Jakýkoliv očekávaný zisk z prodeje aktiv není při vyčíslení rezervy zohledňován.

ČÚP

Na základě programu restrukturalizace, schváleného orgánem k tomu příslušným podle zvláštního právního předpisu, případně společníky, může podnik tvořit rezervu na restrukturalizaci. Restrukturalizací se rozumí program, kterým se významně mění předmět činnosti podniku nebo způsob, jakým je činnost podniku prováděna. Restrukturalizace může zahrnovat zejména přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, případně uzavření provozu či utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit. Rezervu na restrukturalizaci lze tvořit a čerpat pouze na přímé náklady nezbytně nutné k uskutečnění programu restrukturalizace, které nesouvisí s pokračujícími aktivitami podniku (ČÚS 004 3.3.).

Odškodné

Závazek a jakékoliv očekávané odškodné (například plnění od pojišťovny, nebo dodavatele) musí být účtovány odděleně jako závazek a aktivu. Nicméně je třeba zdůraznit, že nárok na odškodné může být účtován pouze, pokud je prakticky jisté, že vypořádání závazku bude následně refundováno odškodněním. Částka vykázaného nároku na odškodnění nesmí převýšit vykázaný závazek. Pokud není nárok vykázan ve výkazech, musí být popsán v příloze.

Vzájemná kompenzace závazku a nároku na odškodnění je umožněna pouze ve výsledovce; tj. náklad na vyrovnání závazku je snížen o výnos z přijatého odškodnění nebo jiného protiplnění.

ČÚP

České účetní postupy problematiku účtování nároku na odškodnění neřeší. V praxi se postupuje srovnatelně s IFRS s tím, že očekávaná plnění z pojistných událostí se obvykle účtují ve výši zaúčtovaných škod, s přihlédnutím k rozsahu pojistného krytí, případně předběžnému příslibu pojišťovny.

Následné ocenění

Vedení je povinno ke každému rozvahovému dni provést nejlepší možný odhad diskontovaných výdajů na vyrovnání současného závazku. Zvýšení rezervy z důvodu plynutí času (tj. jako důsledek oddiskutování o jeden rok) je účtováno jako úrokový náklad do výsledovky.

ČÚP

Dle českých předpisů podléhají rezervy dokladové inventarizaci (včetně výše ocenění) ke každému rozvahovému dni (ČÚS 004 3.5.).

Podmíněné závazky

Podmíněné závazky představují:

- možné závazky, jejichž existence bude potvrzena tím, že v budoucnosti nastanou nebo nenastanou určité nejisté události, které společnost nemůže ovlivnit; nebo
- současný závazek, který není rozeznán buď z důvodu, že budoucí plnění není pravděpodobné nebo proto, že jeho výše není spolehlivě měřitelná.

Podmíněné závazky nejsou vykázány v rozvaze, ale jsou zveřejněny a popsány v příloze k účetní závěrce, včetně popisu odhadu jejich potenciálního finančního dopadu a nejistot ohledně výše nebo načasování možného plnění, a to s výjimkou těch podmíněných závazků, u nichž je pravděpodobnost, že dojde k plnění, zanedbatelná.

ČÚP

Společnost v příloze musí popsat významné potenciální ztráty, na které nebyla vytvořena rezerva a jejichž realizace závisí na výskytu nejistých budoucích událostí (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(9)).

Podmíněná aktiva

Podmíněná aktiva představují možná budoucí aktiva, jejichž existence bude potvrzena pouze tím, že v budoucnu nastanou nebo nenastanou určité nejisté události, které jsou mimo kontrolu společnosti. Podmíněná aktiva nejsou vykazována. Pokud je budoucí příjem téměř jistý, pak se nejedná o podmíněné aktivum, ale o standardně vykazované aktivum

Podmíněná aktiva jsou zveřejněna a popsána v příloze včetně odhadu jejich potenciálního finančního dopadu, pokud je přítok ekonomických užiteků pravděpodobný.

ČÚP

Detailní pravidla srovnatelná s IFRS neexistují, v praxi se postupuje srovnatelně s IFRS s tím, že očekávaná plnění z pojistných událostí se obvykle účtují ve výši zaúčtovaných škod, s přihlédnutím k rozsahu pojistného krytí, případně předběžnému příslibu pojišťovny.

22. Události po konci účetního období – IAS 10

Je prakticky nemožné připravit účetní závěrku a schválit ji k vydání přesně ke konci účetního období. Vzniká tedy otázka jak, a zda vůbec v účetní závěrce zohlednit události, které nastaly mezi rozvahovým dnem a datem vydání účetní závěrky (tj. takzvané následné události nebo události po konci účetního období).

Události po konci účetního období jsou buď upravující, nebo neupravující. Události, které upravují účetní závěrku, poskytují dodatečné důkazy nebo informace o skutečnostech, které existovaly k rozvahovému dni – například upřesnění prodejní ceny aktiva prodaného před koncem roku. Neupravující události souvisí se skutečnostmi, které nastaly až po rozvahovém dni – například oznámení plánu na uzavření pobočky učiněné po konci roku.

Účetní hodnota aktiv a závazků je upravována zpětně k rozvahovému dni jen v důsledku upravujících událostí nebo v důsledku událostí, které indukují, že společnost nesplňuje předpoklad trvání účetní jednotky. Významné události, které neupravují účetní závěrku, jako je například vydání akcií nebo významná akvizice, jsou popsány v příloze.

Výplata dividend, která je navržena nebo ohlášena po rozvahovém dni, ale před datem schválení účetní závěrky k vydání nejsou vykázány jako závazek k rozvahovému dni, ale jsou zveřejněny v příloze.

Společnost je povinna zveřejnit datum, kdy byla účetní závěrka schválena k vydání, a pokud je to relevantní, tak i informaci o tom, že vlastníci nebo jiné osoby mají možnost měnit účetní závěrku po jejím vydání.

ČÚP

Přístup k událostem po konci účetního období by se podle českých předpisů neměl lišit od vykazování podle IFRS. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku podle stavu skutečností k rozvahovému dni (zákon č. 563/1991 Sb. §19(2)). České předpisy dále požadují zveřejnění tzv. „upravujících událostí“, které nastaly po rozvahovém dni (zákon č. 563/1991 Sb. §19(5)). Zveřejnění tzv. „neupravujících událostí“ není explicitně požadováno. Nicméně významné události, jako je například vydání akcií nebo významná akvizice, je třeba popsat v příloze účetní závěrky, aby bylo dosaženo podání věrného a poctivého zobrazení (zákon č. 563/1991 Sb. §7(1) a Vyhláška 500/2002 Sb. §39(7)).

23. Základní kapitál a kapitálové fondy

Vlastní kapitál je společně s aktivy a závazky jednou ze tří složek, které se používají pro zobrazení finanční pozice společnosti. Vlastní kapitál je definován v Rámci vydaném IASB jako zbytkový podíl na aktivech společnosti po odečtení všech jejích závazků.

Výraz vlastní kapitál je často používán jako výraz zahrnující základní kapitál a fondy společnosti a zároveň v konsolidované účetní závěrce zahrnuje vlastní kapitál náležející vlastníkům společnosti a nekontrolním podílům. Vlastní kapitál zahrnuje několik složek, z nichž každá má odlišnou charakteristiku.

IAS 32 – Vykázání finančních nástrojů určuje, které nástroje představují vlastní kapitálové nástroje společnosti dle IFRS a jak by o nich mělo být účtováno.

Různé druhy akcií mohou být účtovány jako vlastní kapitál, nebo jako úvěr anebo jako složený nástroj, který má jak kapitálovou, tak dluhovou složku. Kapitálové nástroje (například vydané neumořitelné kmenové akcie) jsou ve většině případů účtovány v hodnotě obdrženého plnění z vydání sníženého o transakční náklady. Vlastní kapitálové nástroje společnosti nejsou po prvotním vykazání již přeceňovány.

Kapitálové fondy zahrnují nerozdělené zisky, a další fondy tvořené ze zisku, a dále fondy z přecenění na reálnou hodnotu nebo související se zajišťovacím účetnictvím, fondy z přecenění majetku a kumulované rozdíly z přepočtu cizí měny.

ČÚP

České účetní předpisy nedefinují vlastní kapitál jako takový. Vlastní kapitál je vymezen jako souhrn jednotlivých položek zahrnovaných do vlastního kapitálu: základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období (Vyhláška 500/2002 Sb. §14-§15a).

Prioritní akcie jsou vždy chápány jako součást základního kapitálu. Pokud má vlastní kapitálový nástroj vydaný účetní jednotkou jak kapitálovou, tak dluhovou složku (například vyměnitelný dluhopis nebo podobný cenný papír), je vykazován podle své aktuální formy; tedy o dluhopisu je účtováno jako o cizích zdrojích až do data eventuální výměny za akcie. Existenci takovýchto cenných papírů je třeba popsat v příloze (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(12)).

Předpisy detailně řeší postup účtování při zvyšování a snižování základního kapitálu, což je oblast, kterou IFRS detailně neřeší (ČÚS 012). Jedním z významnějších rozdílů mezi oběma vykazovacími rámci je možnost (a v rámci splněných podmínek i povinnost) vykazání pohledávky za upsaný a nesplacený vlastní kapitál jako aktiva účetní jednotky (ČÚS 012 3.1.2.). V IFRS by došlo k vykazání pohledávky za upsaný a nesplacený kapitál pouze v případě, že by k datu úpisu, nebo k jinému datu ještě před splacením kapitálu, upisovatel nabyl naprosto stejná práva, jako mají společníci, nebo akcionáři, kteří upsaný kapitál již plně uhradili. Řešení situací při navyšování a snižování vlastního kapitálu je do značné míry závislé na úpravě obchodního práva v každé zemi, nicméně výše zmíněná situace, kdy by podle IFRS došlo k vykazání aktiva z titulu upsaného a nesplaceného kapitálu nastává velmi zřídka.

Vlastní akcie

Vlastní kapitál je snižován o hodnotu vlastních akcií. Zisk nebo ztráta z prodeje, nákupu, znovu vydání nebo zrušení vlastních kapitálových nástrojů nemůže být rozeznán v zisku nebo ztrátě.

ČÚP

Účtování v rozvaze dle českých účetních předpisů je obdobné s řešením dle IFRS (ČÚS 012 3.1.3.). Zisk nebo ztráta z opětovného prodeje vlastních akcií je s výjimkou bank a ostatních finančních institucí vykazován ve výsledovce.

Nekontrolní podíl

Nekontrolní podíl (dříve také menšinový podíl) je v konsolidovaných výkazech prezentován jako součást vlastního kapitálu, ale odděleně od vlastního kapitálu náležejícího vlastníků společnosti.

ČÚP

Nekontrolní podíl se v konsolidované účetní závěrce podle českých předpisů vykazuje odděleně od vlastního kapitálu mateřské společnosti skupiny. Ve výkazu rozvahy se dělí na: menšinový základní kapitál, menšinové kapitálové fondy, menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let, a menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období (Vyhláška 500/2002 Sb. §65).

Zveřejnění

IAS 1 – sestavení a zveřejnění účetní závěrky vyžaduje zveřejnění výkazu změn vlastního kapitálu, a dále informací o celkovém počtu a hodnotě vydaných akcií, o jednotlivých fondech, o strategii řízení vlastního kapitálu a o výplatě dividend.

ČÚP

Přehled změn vlastního kapitálu může být zveřejněn jako samostatný výkaz účetní závěrky (zákon č. 563/1991 Sb. §18(1)). Pokud se účetní jednotka rozhodne neprezentovat přehled změn vlastního kapitálu jako samostatný výkaz, je třeba změny vlastního kapitálu zveřejnit v příloze, stejně jako údaje o počtu, jmenovité hodnotě a ocenění akcií vydaných během účetního období (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(12)).

Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka

24. Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka – IAS 27

IAS 27 - Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka požaduje, aby mateřská společnost sestavila konsolidovanou účetní závěrku. Z tohoto pravidla existují určité výjimky. Veškeré dceřiné společnosti musí být konsolidovány. Dceřiná společnost je definována jako společnost, která je kontrolována mateřskou společností. Kontrola představuje pravomoc řídit finanční a provozní činnost společnosti, a tak získávat prospěch z jejích aktivit.

Předpokládá se, že kontrola existuje, pokud investor přímo nebo nepřímo vlastní více než 50% hlasovacích práv společnosti. Tento předpoklad může být vyvrácen, pokud existuje jednoznačný důkaz opaku. Kontrola také může existovat i v případě, že má investor méně než 50% hlasovacích práv, ale mateřská společnost má pravomoc řídit společnost například tím, že má zajištěnu většinu hlasovacích práv v jejím představenstvu.

Dceřiná společnost je plně konsolidována od data akvizice, tj od data, od kterého má skupina pravomoc kontrolovat čistá aktiva a činnost společnosti. Konsolidovaná účetní závěrka je připravována tak, jako kdyby mateřská společnost a všechny její dceřiné společnosti byly jednou společností. Transakce v rámci skupiny (například prodeje mezi dceřinými společnostmi) jsou vyloučeny.

ČÚP

Pojem kontroly není v českých předpisech přesně definován tak jako v IFRS. Předpoklad existence kontroly, pokud investor přímo nebo nepřímo vlastní většinu hlasovacích práv společnosti se aplikuje podobně jako v IFRS. Na rozdíl od IFRS se tento předpoklad použije již při vlastnictví 40% a více hlasovacích práv, pokud se neprokáže, že jiná osoba disponuje stejným nebo vyšším množstvím hlasovacích práv (zákon č. 563/1991 Sb. §22, obchodní zákoník §66a). Přechod kontroly na investora (kupujícího) se odvozuje od právní formy transakce (například podle data uvedeného ve smlouvě). Ve většině případů nedochází pro kontrolu založenou na vlastnických vztazích k významným rozdílům mezi oběma vykazovacími rámci.

Společnost, která má jednu nebo více dceřiných společností (mateřská společnost) je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou případů kdy jsou splněny všechny následující podmínky:

- společnost je sama dceřinou společností a všichni její akcionáři s nesestavením konsolidované závěrky souhlasí;
- kapitálové nebo dluhové nástroje společnosti nejsou veřejně obchodované a ani neprobíhá vydávání takových nástrojů;
- přímá nebo konečná mateřská společnost zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku sestavenou dle IFRS.

ČÚP

Výjimky z povinnosti konsolidace jsou v českých předpisech postaveny na stejných principech, jako je výše popsané pravidlo podle IFRS. Poslední podmínka je zpřísněna tak, že přímá nebo konečná mateřská společnost musí zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku sestavenou podle IFRS upravených právem Evropské unie a tato konsolidovaná účetní závěrka musí být zpřístupněna v českém jazyce (Vyhláška 500/2002 Sb. §62(2)).

Neexistují výjimky z konsolidace pro skupiny, které jsou malé nebo pro dceřiné společnosti, které mají jiný druh podnikání. V praxi se nekonsolidují dceřiné společnosti, které jsou pro skupinu nevýznamné.

ČÚP

Podle českých předpisů nesestavují konsolidovanou účetní závěrku malé skupiny, pokud nejsou bankami, pojišťovnami, nebo neemitovali veřejně obchodovatelné cenné papíry (zákon č. 563/1991 Sb. §22a). Do konsolidované skupiny se nezahrnují nevýznamné dceřiné společnosti, dceřiné společnosti, jejichž akcie nebo podíly jsou drženy pouze za účelem jejich prodeje a společnosti u nichž dlouhodobá omezení významně brání mateřské společnosti ve výkonu jejich práv (Vyhláška 500/2002 Sb. §62(6)).

Od data akvizice zahrne mateřská společnost do konsolidovaného výkazu úplného výsledku finanční výkon (výnosy a náklady) koupené společnosti a v konsolidované rozvaze zachytí její aktiva a závazky oceněné v reálné hodnotě včetně případného goodwillu vzniklého při akvizici (viz kapitola 25 – Podnikové kombinace – IFRS 3).

V individuální účetní závěrce mateřské společnosti mohou být investice v dceřiných, přidružených a společných podnicích oceněny buď v historické ceně nebo jako finanční aktivum v souladu s IAS 39 – Vykázání a ocenění finančních nástrojů.

ČÚP

České předpisy umožňují ocenění dceřiných, přidružených a společných podniků v individuální účetní závěrce mateřské společnosti buď v pořizovací ceně, nebo metodou ekvivalence, kdy se změny v ocenění promítají přímo do vlastního kapitálu (zákon č. 563/1991 Sb. §27(7)).

Mateřská společnost vykazuje v samostatné účetní závěrce dividendy od dceřiných společností jako výnos v okamžiku, kdy má právo tyto dividendy obdržet. Není rozdíl v tom, zda byly dividendy vyplaceny z kumulovaných zisků generovaných dceřinou společností před nebo po jejím pořízení. Výplata vysokých dividend představuje interní indikátor možného snížení hodnoty související investice v dceřiné společnosti.

ČÚP

Stejný způsob účtování se použije i podle českých účetních předpisů.

Společnosti, které přechází na IFRS, mají možnost ocenit investice v dceřiných, přidružených nebo společně kontrolovaných společnostech v předpokládané hodnotě, která se rovná buď reálné hodnotě k datu přechodu na IFRS nebo účetní hodnotě převzaté z účetní závěrky sestavené dle lokálních pravidel.

Konsolidace jednotek zvláštního určení

Jednotka zvláštního určení (SPE) je společnost, která byla vytvořena za jasným, omezeným a přesně definovaným cílem. Její činnost je předem definována tak, že žádná jiná strana nemá jasnou rozhodovací pravomoc nad aktivitami společnosti po jejím vytvoření. Společnost musí jednotku zvláštního určení konsolidovat v případě, že podstata vztahu mezi společností a touto jednotou v podstatě indikuje, že má společnost kontrolu. Kontrola může vzniknout na počátku, kdy společnost předem definuje činnost společnosti, nebo tím, že je společnost vystavena většině rizik a užitků, které souvisí s činností jednotky nebo s jejími aktivy.

ČÚP

České předpisy nemají odpovídající ustanovení o účtování jednotek zvláštního určení. Účetnictví zachycuje podobné účasti podle právní formy uspořádání. V předpisech není zakotvena přednost podstaty ujednání před právní formou.

24A Konsolidovaná účetní závěrka – IFRS 10

V květnu 2011 IASB vydala nový standard IFRS 10 – Konsolidovaná účetní závěrka, který byl nejdůležitějším výstupem projektu zaměřeného na konsolidace a který představuje jednotnou definici kontroly. Tento standard nahradí principy konsolidace a kontroly uvedené v současném standardu IAS 27 – Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka a v SIC 12 – Konsolidace jednotek zvláštního určení.

Cílem IFRS 10 je stanovit principy pro sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky pro společnosti, které kontrolují jednu nebo více jiných společností.

IFRS 10:

- definuje povinnost společnosti připravovat konsolidovanou účetní závěrku;
- definuje principy kontroly; a
- vysvětluje jak aplikovat principy kontroly na specifické případy a jak postupovat při přípravě konsolidované účetní závěrky.

Klíčovým principem tohoto standardu je, že kontrola existuje, a tedy společnost musí konsolidovat pouze tehdy, pokud má pravomoc řídit jinou společnost, zároveň je vystavena riziku ze změn jejího výsledku hospodaření a může použít svou pravomoc k tomu, aby tento výsledek hospodaření ovlivnila.

IFRS 10 představuje následující oblasti jako klíčové pro zahrnutí do analýzy při rozhodování, zda má společnost kontrolu nebo ne:

- účel a smysl společnosti, do které bylo investováno;
- povaha práv, která společnost vlastní – zda představují podstatná nebo spíše ochranná práva;
- vystavení riziku změn v ziscích společnosti, do které bylo investováno;
- zhodnocení současných a potenciálních hlasovacích práv;
- zda je společnost v pozici zmocnitele nebo zmocněnce (agenta) při vykonávání kontroly;
- vztahy mezi jednotlivými akcionáři a jak ovlivňují možnou kontrolu individuálního vlastníka; a
- existence pravomoci pro rozhodování o konkrétních aktivech.

IFRS 10 neobsahuje požadavky na zveřejnění, ty jsou obsaženy ve standardu IFRS 12. IFRS 12 požaduje zveřejnění daleko většího množství informací než stávající standard.

Nové standardy (IFRS 10, 11, 12, IAS 27 a 28) jsou platné pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později a mohou být aplikovány dříve. Evropská unie rozhodla, že tyto standardy budou platné až od 1. ledna 2014, přičemž dřívější aplikace je také povolena.

ČUP

České účetní předpisy na změnu v IFRS nijak nereagovaly. V praxi budou nadále přetrvávat rozdíly zmíněné v kapitole 24 - Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka – IAS 27.

25. Podnikové kombinace/akvizice – IFRS 3

Podniková kombinace je transakce, při které nabyvatel získává kontrolu nad jedním nebo více podniky. Kontrola představuje pravomoc řídit finanční a provozní činnost společnosti, a tak získávat prospěch z jejích aktivit. Existuje mnoho faktorů, které ovlivňují, kdo z investorů má kontrolu. Například vlastnický podíl, kontrola nad představenstvem nebo ovládací smlouva. Kontrola je předpokládána, pokud společnost vlastní více než 50% podíl na jiné společnosti.

Podnikové kombinace mohou mít mnoho podob. IFRS 3 – Podnikové kombinace se soustředí na podstatu transakce, nikoliv na právní formu. Pokud existuje řada vzájemně propojených transakcí mezi zúčastněnými stranami, potom se pro účtování o podnikové kombinaci vychází z celkového výsledku těchto transakcí. Například pokud je jedna transakce podmíněna dokončením jiné, obě tyto transakce je nutné považovat za propojené. Je nutno použít úsudku k označení dvou transakcí jako propojených.

Všechny podnikové kombinace jsou účtovány metodou akvizice. Tato metoda může být shrnuta do následujících kroků:

- identifikace nabyvatele,
- určení data akvizice,
- vykazání a ocenění všech pořízených identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případného nekontrolního podílu v nabyvané společnosti,
- vykazání a ocenění předané protihodnoty za nabytí podílu ve společnosti,
- vykazání a ocenění goodwillu nebo zisku z výhodné koupě.

Metoda akvizice sleduje celou podnikovou kombinaci z pozice nabyvatele – tedy společnosti, která získává akvizicí kontrolu nad jiným podnikem. Nejprve je tedy nutné určit, kdo je nabyvatel. Nabyvatel následně oceňuje předanou protihodnotu, reálnou hodnotu aktiv a závazků, goodwill a nekontrolní podíl k datu akvizice (tj. k datu ke kterému je získána kontrola nad nabyvanou společností).

Identifikovatelná aktiva nabývané společností (včetně nehmotných aktiv, která nebyla dříve vykázána), závazky a podmíněné závazky jsou obecně oceňovány reálnou hodnotou. Reálná hodnota je stanovena na základě transakce za tržních podmínek. Záměr nabyvatele není pro ocenění relevantní. Pokud je akvizicí získán méně než 100% podíl v nabývané společnosti, je nutné vykázat nekontrolní podíl. Nekontrolní podíl představuje část vlastního kapitálu dceřiné společnosti, který přímo nebo nepřímo nepatří mateřské společnosti. Mateřská společnost může případ od případu zvolit způsob ocenění nekontrolního podílu buďto v jeho reálné hodnotě, nebo ve výši jeho podílu na reálné hodnotě identifikovatelných čistých aktiv.

Předaná protihodnota v podnikové kombinaci zahrnuje peníze a peněžní ekvivalenty a reálnou hodnotu jakéhokoliv nepeněžního plnění. Pokud jsou jako plnění použité nově vydané akcie, jejich hodnota je stanovena na základě reálné hodnoty. Pokud má některá část protiplnění odloženou splatnost, je třeba, pokud je dopad významný, její hodnotu diskontovat tak, aby se její ocenění rovnalo současné hodnotě k datu akvizice. Předaná protihodnota zahrnuje pouze hodnotu plnění předaného prodejci výměnou za kontrolu nad nabývanou společností. Předaná protihodnota nezahrnuje částky placené za vyrovnaní vztahů existujících před akvizicí mezi nabyvatelem a nabývanou společností, dále částky, jejichž vyplacení je podmíněné budoucím zaměstnaneckým poměrem, ani náklady související s akvizicí.

Část předané protihodnoty může být podmíněna výsledkem budoucích událostí nebo výkonem nabývané společnosti v budoucnu (podmíněné plnění). Podmíněné plnění je vykázáno k datu akvizice a oceněno reálnou hodnotou. Následné účtování podmíněného plnění je závislé na jeho klasifikaci (viz IAS 32 – Vykazování finančních nástrojů). Pokud je klasifikováno jako závazek, pak je tento závazek přeceňován ke každému rozvahovému dni na reálnou hodnotu do zisku nebo ztráty. Pokud je klasifikován jako kapitálový nástroj, pak není následně přeceňován.

Goodwill je rozeznán jako očekávané budoucí užitky plynoucí z pořízených aktiv, která nejsou samostatně identifikovatelná nebo rozeznatelná. Goodwill je vypočten jako pozitivní rozdíl mezi předanou protihodnotou navýšenou o nekontrolní podíl a o hodnotu vlastnického podílu v nabývané společnosti před akvizicí stanovou na základě reálné hodnoty k datu akvizice a reálnou hodnotou pořízených čistých aktiv. Pokud je nekontrolní podíl oceněn reálnou hodnotou, zahrnuje goodwill část náležející nekontrolním podílům. Pokud je nekontrolní podíl oceněn jeho podílem na identifikovatelných čistých aktivech, pak goodwill náleží pouze mateřské společnosti.

Goodwill je vykázan jako aktivum a minimálně jednou ročně testován na snížení hodnoty (častější testování goodwillu je vyžadováno v případě existence indikátoru snížení hodnoty).

Ve vzácných situacích může dojít k výhodné koupi, například v důsledku vynuceného prodeje, tedy k situaci, kdy z této transakce nevzniká goodwill, ale zisk, který je okamžitě rozeznán jako výnos ve výsledovce.

ČÚP

Pro porovnání účtování podnikových kombinací podle českých předpisů ve srovnání s IFRS je třeba od sebe odlišit dvě skupiny transakcí:

1. Pořízení akcií nebo podílů v dceřiné společnosti a nákup podniku
2. Přeměny společností a vklad podniku

Pořízení akcií nebo podílů v dceřiné společnosti a nákup podniku

Na první skupinu transakcí se v podstatě uplatňuje metoda koupě tak, jak byla používána v IFRS, před revizí standardu IFRS 3 z roku 2008. Hlavními rozdíly dříve používané metody koupě oproti současnému modelu IFRS 3 jsou:

- Náklady související s akvizicí se dříve přičítaly k celkové předané protihodnotě a ovlivňovaly tak ocenění goodwillu;
- Menšinový podíl se vždy vykazoval pouze v ocenění odpovídajícím podílu menšinových vlastníků na hodnotě čistých identifikovatelných aktiv - tedy bez podílu menšinových vlastníků na goodwillu dceřiných společností
- Následné změny v hodnotě podmíněného plnění se zpětně promítaly do celkového pořizovacího nákladu, a tím následně do hodnoty vykázaného goodwillu.

Kromě výše uvedeného je možné ještě vyzdvihnout některé další odlišnosti v účtování akvizic podle českých předpisů (Vyhláška 500/2002 Sb. §6(3)d, §7(10), ČÚS 020):

- V konsolidovaných účetních závěrkách se místo termínu goodwill používá výraz „konsolidační rozdíl“. Termín goodwill se používá pouze při koupi podniku.
- Do konsolidačního rozdílu se v konsolidované účetní závěrce zahrnuje i goodwill identifikovaný při koupi podílu v přidružené společnosti.
- Při koupi podniku se účetní jednotka může rozhodnout, že nepřecení jednotlivá aktiva a závazky pořízeného podniku, ale převezme jejich účetní hodnoty od prodávajícího. V takovém případě se rozdíl mezi zaplacenou cenou navýšenou o transakční náklady a účetní hodnotou čistých aktiv pořízeného podniku nazývá „oceňovací rozdíl“.
- Goodwill, konsolidační rozdíl i oceňovací rozdíl se odpisují (goodwill 5 let nebo déle; oceňovací rozdíl 15 let nebo méně; konsolidační rozdíl 20 let nebo méně).
- Se záporným goodwillem se nakládá stejně jako s kladným goodwillem (eventuálně konsolidačním rozdílem nebo oceňovacím rozdílem).
- Pravidla pro nehmotná aktiva aplikovatelná pro aktiva nabytá mimo podnikovou kombinaci musí být dodržována. Výsledkem je, že se vykazují méně nehmotných aktiv jako výsledek podnikové kombinace než v IFRS.

Přeměny společností a vklad podniku

U druhé skupiny transakcí (přeměny společností a vklad podniku) se vztahují podrobná pravidla, která jsou odvozena od právní formy realizované transakce a v řadě případů jsou poměrně komplikovaná. U přeměn společností může být datum, ke kterému se efekty přeměny vztahují (rozhodný den) určeno do minulosti i do budoucnosti ve vztahu ke dni rozhodnutí o přeměně. Dále některé přeměny svou podstatou ani neodpovídají podnikové kombinaci, jak ji chápe IFRS (například rozdělování společností, fúze matky se 100% dcerou, atd.), přesto mohou být účtovány shodně nebo obdobně jako jiné transakce, které podnikovými kombinacemi jsou. Tak často může docházet k přeceňování na reálnou hodnotu v podstatě účelově, a to i v situacích, kdy by přecenění aktiv a závazků v IFRS povoleno nebylo. Jednotlivé typy přeměn, požadavky na sestavování účetních závěrek a na oceňování zúčastněných podniků jsou specifikovány v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev a účetními předpisy a mohou se lišit od řešení podle IFRS.

(Vyhláška 500/2002 Sb. §6(3)d), §7(10), §54, §54a, §54b, ČÚS 011)

26. Prodej nebo likvidace dceřiných společností, částí podniku a dlouhodobých aktiv – IFRS 5

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti je relevantní pro situace, kdy je plánován nebo uskutečněn prodej nebo likvidace. Kritéria pro rozeznání aktiva drženo k prodeji jsou aplikována na dlouhodobá aktiva nebo vyřazovanou skupinu, jejichž hodnota bude realizována prodejem a ne dalším používáním. Tato kritéria se nevztahují na aktiva, která budou likvidována.

IFRS 5 definuje vyřazovanou skupinu jako skupinu aktiv a přímo souvisejících závazků, která bude vyřazena prodejem v jedné transakci.

Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazovaná skupina) jsou klasifikována jako určená k prodeji, pokud je možné je okamžitě prodat v jejich současném stavu a tento prodej je vysoce pravděpodobný. Prodej je vysoce pravděpodobný, pokud existuje důkaz, že se vedení k prodeji zavázalo a není pravděpodobné, že by se tento plán významně změnil, nebo byl dokonce zrušen, dále společnost aktivně hledá kupce, majetek aktivně nabízí k prodeji za přiměřenou cenu v porovnání s jeho reálnou hodnotou a zároveň vedení očekává, že se prodej dokončí do 12ti měsíců od data změny klasifikace.

Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazovaná skupina) klasifikovaná jako držená k prodeji:

- jsou oceněna účetní hodnotou nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, je-li nižší,
- nejsou odpisována, a
- jsou vykázána na samostatném řádku rozvahy v rámci krátkodobých aktiv (aktiva a závazky není možné vzájemně zúčtovat).

Ukončovaná činnost je část společnosti (nebo konsolidačního celku), který lze provozně a finančně oddělit pro účely účetního výkaznictví od zbytku společnosti (celku) a zároveň:

- představuje významný samostatný obor činnosti nebo významný geografický segment, nebo
- je součástí jednotného koordinovaného plánu vyřadit významný obor činnosti nebo geografický segment, nebo
- je dceřinou společností pořízenou jen za účelem následného prodeje.

Činnost je klasifikována jako ukončovaná pouze ode dne, kdy splnila kritéria být klasifikována jako držená k prodeji nebo ode dne, kdy byla skutečně ukončena (zlikvidována nebo prodána). Ačkoliv údaje v rozvaze týkající se ukončované činnosti nejsou ani zpětně upravovány nebo znovu přeceňovány, informace ve výkazu úplného výsledku musí být ve srovnatelném období zpětně upraveny.

Výsledek hospodaření ukončované činnosti je vykazován jako samostatný řádek ve výsledovce a společnost musí také zveřejnit peněžní toky týkající se ukončované činnosti. Další informace o ukončované činnosti musí být zveřejněny v příloze.

Datum prodeje dceřiné společnosti nebo vyřazované skupiny je stanoveno ke dni, ke kterému skupina ztrácí kontrolu. Konsolidovaná výsledovka obsahuje výsledky této dceřiné společnosti nebo vyřazované skupiny až do dne prodeje. Zisk nebo ztráta z prodeje jsou stanoveny jako rozdíl mezi účetní hodnotou čistých aktiv, včetně přiřaditelného goodwillu a částek kumulovaných v ostatním výsledku (například rozdíly z přepočtu měn nebo fondy z přecenění realizovatelných finančních nástrojů) a výnosy z prodeje.

ČÚP

České účetní předpisy neposkytují specifické instrukce pro ocenění (vyčíslení) ukončovaných činností a jejich zveřejňování. Pokud je dopad na finanční pozici účetní jednotky významný, měly by být informace uvedeny v příloze účetní závěrky (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(6)).

27. Přidružené společnosti – IAS 28

Přidružená společnost je společnost, ve které má investor podstatný vliv, ale která není ani jeho dceřinou nebo společnou společností. Podstatný vliv je pravomoc podílet se na řízení finanční a provozní činnosti společnosti, ale ne pravomoc tyto činnosti plně kontrolovat. Pokud investor vlastní nejméně 20% společnosti, předpokládá se, že má podstatný vliv. Pokud investor vlastní méně než 20%, pak platí předpoklad, že podstatný vliv nemá. Oba tyto předpoklady mohou být vyvráceny.

Přidružené společnosti jsou účtovány ekvivalenční metodou s výjimkou těch, které splňují kritéria klasifikace jako držená k prodeji dle IFRS 5. Investice v přidruženém podniku je prvotně vykázána v pořizovací ceně a následně je navyšována nebo snižována o částku investorova podílu na zisku nebo ztrátě přidružené společnosti generovaných po datu akvizice.

Investice v přidružených společnostech jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva a prezentovány jako samostatný řádek rozvahy (zahrnující i goodwill vzniklý akvizicí). Investice v přidružených společnostech jsou testovány na snížení hodnoty dle požadavků IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv jako samostatné aktivum. Indikátory znehodnocení vychází z IAS 39 – Účtování a ocenění finančních nástrojů.

Pokud investorův podíl na ztrátách přidružené společnosti přesáhne účetní hodnotu investice, je tato účetní hodnota snížena na nulu. Další ztráty již nejsou vykazovány s výjimkou situace, kdy má investor závazek tyto ztráty uhradit nebo kdy poskytl garanci podporovat přidruženou společnost.

ČÚP

Alokace kupní ceny popsaná výše v IFRS se podle českých účetních předpisů neprovádí. Konsolidující účetní jednotka vykáže v konsolidované rozvaze podíl na vlastním kapitálu přidruženého podniku dle účetních hodnot přidruženého podniku. Rozdíl vzniklý k datu akvizice jako rozdíl mezi kupní cenou a podílem investora na účetní hodnotě vlastního kapitálu přidruženého podniku se vykazuje odděleně od investice v přidruženém podniku jako součást tzv. „konsolidačního rozdílu“. Podíl investora na ziscích a ztrátách přidruženého podniku z účetnictví přidruženého podniku je vždy uveden „po zdanění“. Finanční instituce účtují o svých podílech v přidružených podnicích podobně jako v IFRS. České předpisy požadují informace o názvu, místě registrace přidružených podniků, podílu akcií držených vykazujícím podnikem, datum sestavení účetní závěrky přidruženého podniku a také je nutné uvést názvy a místa registrací těch podniků, o kterých nebylo účtováno ekvivalenční metodou, včetně důvodu pro takový postup. Dále musí být vykázány určité informace z účetních závěrek přidružených podniků (Vyhláška 500/2002 Sb. §63(6), §39(2), ČÚS 020.5).

V individuální účetní závěrce investora jsou investice do přidružených společností oceňovány buď v historických cenách nebo jako finanční aktivum v souladu s IAS 39.

ČÚP

České předpisy umožňují ocenění přidružených podniků v individuální účetní závěrce mateřské společnosti buď v pořizovací ceně, nebo metodou ekvivalence, kdy se změny v ocenění promítají přímo do vlastního kapitálu (zákon č. 563/1991 Sb. §27(7)).

28. Společné podniky – IAS 31

Společný podnik je smluvní vztah, na základě kterého dvě nebo více stran (společníků) podnikají ekonomickou aktivitu, která je společně kontrolována. Společná kontrola je definována jako smluvní dohoda o sdílení kontroly nad ekonomickou aktivitou.

ČÚP

Definice společné kontroly není v českých předpisech vymezena na podobné úrovni jako v IFRS. Předpisy explicitně upravují účtování o podílech ve společnostech pod společným vlivem, a to metodou proporcionální konsolidace. Společný vliv je dále vymezen tak, že 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 neovládá tuto jinou společnost.

Společné podniky se dělí na tři podskupiny: společně kontrolované společnosti, spoluovládané činnosti a spoluovládaná aktiva. Účtování tohoto vztahu se odvíjí od typu společného podniku.

ČÚP

Typy společných podniků nejsou v českých předpisech definovány. Předpisy řeší pouze podniky pod společnou kontrolou pro konsolidace a individuální účetní závěrky. Pro další dva typy společných podniků - spoluovládané činnosti a spoluovládaná aktiva – účetní pravidla neexistují. V praxi jim přitom mohou být nejbližší smluvní vztahy typu sdružení bez právní subjektivity.

Společně kontrolovaná společnost je samostatnou právní jednotkou (například s.r.o. nebo v.o.s.). Společně kontrolované společnosti jsou dle IAS 31 účtovány buď metodou ekvivalence, nebo proporcionální konsolidací. SIC 13 – Společně kontrolované společnosti – nepeněžní vklady společníků - řeší účtování nepeněžních vkladů do společných společností, které byly poskytnuty výměnou za vlastnický podíl.

ČÚP

Podle českých účetních předpisů je možné o podílech ve společně kontrolovaných společnostech účtovat pouze metodou proporcionální konsolidace (Vyhláška 500/2002 Sb. §63(5), ČÚS 020.6). V individuální účetní závěrce se o investici do společnosti pod společným vlivem účtuje buď v pořizovací ceně, nebo metodou ekvivalence, kdy se změny v ocenění promítají přímo do vlastního kapitálu (zákon č. 563/1991 Sb. §27(7)).

Spoluovládané činnosti a spoluovládaná aktiva nejsou spojena se samostatnou právní entitou, která by byla oddělena od společníků. Ve společných činnostech používá každý společník své vlastní zdroje a vykonává svou část společné činnosti odděleně od aktivit ostatních společníků. Každý společník vlastní a kontroluje svoje vlastní zdroje, které vyživá ve společné činnosti. Společně kontrolovaná aktiva představují společné vlastnictví jednoho nebo více aktiv.

Pokud se společnost podílí na spoluovládané činnosti nebo má podíl na spoluovládaném aktivu, účtuje o svých vlastních aktivech nebo o svém podílu na aktivech, o svém podílu na závazcích, výnosech a nákladech a dále na peněžních tocích, a to v souladu se smlouvou.

ČÚP

Pro účtování o aktivitách v rámci sdružení nevymezují české účetní předpisy žádná konkrétní pravidla. Pokud se účetní jednotka podílí na takovýchto aktivitách, musí sama vytvořit vhodné účetní postupy. Vodítkem přitom je pouze požadavek zákon č. 563/1991 Sb. §7 na poskytnutí věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a do jisté míry může pomoci i sdělení ministerstva financí o účtování ve sdružení bez právní subjektivity (čj.281/36 980/1994) uveřejněné ve FZ č. 7/1994. Sdělení, které není závazným předpisem, navrhuje, aby při skončení činnosti sdružení nebo minimálně na konci účetního období byly na jednotlivé účastníky sdružení rozděleny v dohodnutém poměru náklady a výnosy sdružení, a také aby byly vyřešeny majetkové vztahy mezi účastníky, zejména k investičnímu majetku získanému z prostředků vytvořených z činnosti sdružení. Při uplatnění těchto principů a zároveň při respektování požadavku věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví by účetní jednotky v zásadě měly dojít k účetním postupům blízkým řešením podle IFRS.

28A Společná ujednání – IFRS 11

IASB vydalo IFRS 11 – Společná ujednání v květnu 2011. Společné ujednání je smluvním vztahem, ve kterém se nejméně dvě strany dohodnou sdílet kontrolu nad určitou činností. Aby byla naplněna definice společné kontroly, musí být vyžadován jednomyslný souhlas pro všechna rozhodnutí týkající se významných aktivit.

Společná ujednání mohou mít formu společných činností nebo společných podniků. Klasifikace mezi tyto dvě kategorie je založená na principech a je odvozena od velikosti práv a povinností společníků v souvislosti s majetkem a závazky společného ujednání. Pokud mají jednotlivé strany smluvního ujednání právo jen na čistá aktiva a jsou vystaveny riziku jen do stejné výše, pak je toto ujednání klasifikováno jako společný podnik.

Společné činnosti nejsou často strukturovány jako samostatné společnosti, ale mohou být. Každá strana účastnící se společné činnosti má právo na aktiva a ručí za závazky spojené s touto činností, a to v rozsahu, který není omezen jejím kapitálovým vkladem.

Pokud je společné ujednání definováno jako samostatná společnost, může mít formu jak společné činnosti, tak i společného podnikání. V těchto případech je nezbytná analýza právní formy, podmínek obsažených ve smluvním vztahu a ostatních relevantních skutečností, a to z toho důvodu, že smluvní nebo ostatní skutečnosti mohou podstatně změnit závěr vycházející z pouhé právní formy.

Společné činnosti jsou účtovány jednotlivými stranami ve výši jejich podílu na aktivech a závazcích. Společné podniky jsou účtovány metodou ekvivalence.

Nový standard je platný pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později a může být spolu s ostatními standardy (IFRS 10 a 12, IAS 27 a 28) aplikován dříve. Evropská unie indikovala, že tento standard bude platný až od 1. ledna 2014, ale dřívější aplikace je povolena.

ČÚP

České účetní předpisy na změnu v IFRS nijak nereagovaly. V praxi budou nadále přetrvávat rozdíly zmíněné v kapitole 28 – Společné podniky – IAS 31.

Je ovšem třeba zmínit, že české předpisy jsou stále založeny ve významné míře na právní formě, a tak účetní postupy není možné postavit na podstatě vztahů tak, jak je to požadováno v IFRS 11. Proto i nadále bude v českém účetnictví přetrvávat základní rozdíl v účtování o společnostech pod společným vlivem (které mají právní subjektivitu) a o aktivitách v rámci sdružení bez právní subjektivity.

Ostatní obecná témata

29. Zveřejnění informací o spřízněných stranách – IAS 24

Upravený standard IAS 24 vyžaduje vykázání transakcí, které má společnost se svými spřízněnými stranami. Mezi spřízněné strany patří:

- mateřské společnosti;
- dceřiné společnosti;
- sesterské společnosti;
- přidružené společnosti vykazující účetní jednotky a ostatních členů skupiny;
- společné podniky vykazující účetní jednotky a ostatních členů skupiny;
- členové klíčového vedení společnosti nebo její mateřské společnosti včetně jejich blízkých rodinných příslušníků;
- osoby, které mají kontrolu, společnou kontrolu nebo podstatný vliv na společnost a jejich blízcí rodinní příslušníci; a
- penzijní plány (poskytující užítky po skončení pracovního poměru).

Věřitelé poskytující společnosti financování nejsou jejími spřízněnými stranami, protože jejich vztah ke společnosti je založen na základě standardního obchodního vztahu.

ČÚP

Pro společnosti, které mají povinnost vykazovat transakce se spřízněnými stranami (viz níže), platí definice spřízněných stran shodná s IFRS (Vyhlaška 500/2002 Sb. §39(10)).

Vedení je povinno zveřejnit jméno mateřské společnosti vykazující společnosti a dále konečného kontrolujícího vlastníka (což může být jak společnost, tak i fyzická osoba). Vztahy mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi jsou vykazovány, i když mezi nimi neproběhla žádná transakce.

Pokud během vykazovaného období probíhaly transakce mezi spřízněnými stranami, společnost je povinna vykázat povahu vztahu a informace o transakci včetně nevyrovnaných zůstatků ke konci vykazovaného období a budoucích smluvních závazků – a to v takovém detailu, který umožní uživateli účetní závěrky porozumět potenciálnímu dopadu těchto vztahů na účetní závěrku. Tato zveřejnění jsou agregována podle jednotlivých skupin spřízněných stran a podle hlavních typů transakcí. Podobné transakce lze vykazovat společně s výjimkou situací, kdy je samostatné vykázání nezbytné pro pochopení dopadu těchto transakcí na účetní závěrku.

Vedení společnosti může zveřejnit tvrzení o tom, že transakce se spřízněnými stranami byly provedeny za tržních podmínek pouze tehdy, pokud je schopno toto tvrzení dokázat.

ČÚP

Některá zveřejnění spadající do kategorie transakcí se spřízněnými stranami jsou povinná pro všechny účetní jednotky: jedná se o:

- údaje o osobách, které ovládají vykazující účetní jednotku, nebo v ní mají podstatný vliv (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(1));
- údaje o osobách, které vykazující účetní jednotka ovládá, nebo v nichž má podstatný vliv (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(2));
- výši osobních nákladů a odměn vynaložených na členy řídicích orgánů; statutárních orgánů a dozorčích orgánů (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(3)), jakož i dalších požitků a plnění členům řídicích, statutárních a dozorčích orgánů (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(4));
- závazky k účetním jednotkám v konsolidačním celku (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(5)).

Ostatní zveřejnění týkající se transakcí se spřízněnými stranami povinně uvádějí pouze účetní jednotky, pokud překročí dvě ze tří níže uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 350 000 000 Kč;
2. roční úhrn čistého obrátu více než 700 000 000 Kč; a
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250.

Akciové společnosti (a.s.) navíc vždy zveřejňují informace o transakcích s jejich většinovým akcionářem (Vyhláška 500/2002 Sb. §39(10)).

Společnost je osvobozena od zveřejňování transakcí (a nevyrovnaných zůstatků) se státem, který má kontrolu, společnou kontrolu nebo podstatný vliv nad společností, nebo se společnostmi které jsou pod kontrolou, společnou kontrolou nebo podstatným vlivem stejného státu. Pokud společnost využije této výjimky, je povinna zveřejnit jméno příslušného státu a popis jeho vztahu ke společnosti. Dále je povinna vykázat povahu a vyčíslení každé samostatně významné transakce a kvantitativní nebo kvalitativní charakteristiku transakcí, které jsou významné v součtu.

ČÚP

Podobné osvobození české účetní předpisy neposkytují.

30. Výkaz peněžních toků – IAS 7

Výkaz peněžních toků je jedním z primárních výkazů v účetní závěrce (společně s výkazem úplného výsledku hospodaření, rozvahou a výkazem změn vlastního kapitálu). Tento výkaz ukazuje, jak společnost generovala a spotřebovávala peníze a peněžní ekvivalenty v určitém období, a to odděleně za jednotlivé typy činností (provozní, investiční a finanční). Umožňuje tak uživatelům účetní závěrky zhodnotit schopnost společnosti generovat a zužítkovat své peněžní prostředky.

Do provozní činnosti patří všechny aktivity společnosti, které produkují provozní výnosy. Do investiční činnosti patří pořízení a vyřazení dlouhodobých aktiv (včetně podnikových kombinací) a investice do finančních nástrojů, které nejsou peněžním ekvivalenty. Do finanční činnosti patří změny ve vlastním kapitálu společnosti a v jejím externím financování.

Vedení může vykazovat peněžní toky z provozní činnosti buď s použitím přímé (brutto příjmy a výdaje peněz), nebo nepřímé metody (čistý zisk nebo ztráta jsou upraveny o výsledky neprovozních činností a nepeněžní transakce a následně o změny v pracovním kapitálu).

Peněžní toky z investiční a finanční činnosti jsou vykazovány přímo a na brutto bázi (tj. příjmy a výdaje nejsou započteny) s výjimkou několika specifických položek.

Peněžní toky související s přijatými dividendami a přijatými či placenými úroky jsou klasifikovány a konzistentně samostatně vykazovány v kategorii, která nejlépe vystihuje jejich funkci pro společnost. Peněžní toky související s daní z příjmu jsou samostatně vykazovány v rámci provozní činnosti s výjimkou situací, kdy jsou přímo přiřaditelné investiční nebo finanční činnosti.

Celkový součet peněžních toků z provozní, investiční a finanční činnosti odpovídá změně hodnoty peněz a peněžních ekvivalentů za období.

Významné nefinanční transakce musí být samostatně zveřejněny (například vydání kapitálových nástrojů při akvizici dceřiné společnosti, nebo pořízení aktiva na finanční leasing). Nepeněžní transakce zahrnují ztráty ze snížení hodnoty, odpisy, zisky nebo ztráty z přecenění, náklady na tvorbu rezerv apod.

ČÚP

Podle českých účetních předpisů finanční instituce výkaz nesestavují. Ostatní společnosti výkaz sestavují na dobrovolné bázi; výkaz peněžních toků není předepsán jako povinný (zákon č. 563/1991 Sb. §18(1)).

Ve výkazu se v samostatných položkách se uvádějí peněžní toky spojené s transakcemi, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření, peněžní toky spojené s inkasem a vyplacením dividend, respektive podílů na zisku, a platby daně z příjmů.

Klasifikace specifických položek (Vyhláška 500/2002 Sb. §43)

Položka	IFRS	České účetní předpisy
Úrok placený	Provozní nebo finanční	Srovnatelné s IFRS
Úrok přijatý	Provozní nebo investiční	Srovnatelné s IFRS
Dividendy placené	Provozní nebo finanční	Finanční
Dividendy přijaté	Provozní nebo investiční	Srovnatelné s IFRS
Daně placené	Provozní, pokud se přímo netýká finanční nebo investiční kategorie	Srovnatelné s IFRS

31. Mezitímní účetní závěrka – IAS 34

IFRS nevyžaduje, aby společnost vydávala mezitímní účetní závěrku, nicméně v mnoha zemích to společností nařizuje legislativa nebo je vydání takové závěrky prospěšné pro společnost.

IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka je používán, pokud společnost, která vydává standardní účetní závěrku dle IFRS, vydává mezitímní (pololetní, čtvrtletní) finanční informace. IAS 34 vymezuje minimální obsah mezitímní účetní závěrky a zároveň základní postupy pro vykazování a oceňování transakcí a zůstatků obsažených v takové účetní závěrce.

Společnosti mohou vydávat buď plnou účetní závěrku dle IFRS (tj. zcela v souladu se všemi požadavky IAS 1) anebo kondenzovanou (zkrácenou) mezitímní účetní závěrku.

Minimální požadavky na vykazování (kondenzované nebo úplné):

- rozvaha (výkaz finanční pozice) – ke konci vykazovaného mezitímního období (čtvrtletí, pololetí) a srovnatelné údaje ke konci předchozího účetního období (kalendářního nebo finančního roku),
- výkaz úplného výsledku hospodaření (a pokud je prezentována samostatně, tak výsledovka) – za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku finančního roku a srovnatelné údaje za stejná období předchozího roku (mezitímní období a kumulativně od počátku roku),
- výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků – kumulativně od počátku finančního roku a srovnatelné údaje za stejné období předchozího roku,
- příloha.

Společnost ve většině případů používá v mezitímní účetní závěrce ty samé účetní postupy pro vykazání a ocenění aktiv, závazků, výnosů, nákladů, zisků a ztrát jako na konci roku ve standardní účetní závěrce.

Standard obsahuje specifické požadavky na vyčíslení některých nákladových položek, které mohou být stanoveny jen na roční bázi (například daň je kalkulována na základě odhadnutého celoročního efektivního procenta zdanění), a na použití odhadů. Ztráta ze snížení hodnoty goodwillu, nebo investice do kapitálového nebo finančního nástroje oceňovaného v historické pořizovací ceně, která byla vykazána v předchozím mezitímním období, nemůže být zpětně zrušena.

IAS 34 stanovuje kritéria pro rozhodnutí, jaké informace musí být zveřejněny v mezitímní účetní závěrce. Jedná se o:

- významné položky ve vztahu k celkovým mezitímním výkazům;
- neobvyklé nebo nepravidelně se vyskytující položky;
- změny od předchozího období, které měly významný dopad na mezitímní účetní závěrku (běžného nebo předchozího roku); a
- informace k pochopení odhadů učiněných při sestavování mezitímní účetní závěrky.

Základním cílem je, aby mezitímní účetní závěrka obsahovala všechny informace, které jsou nezbytné pro pochopení finanční pozice a výkonu společnosti za mezitímní období.

ČÚP

České předpisy požadují sestavení mezitímní účetní závěrky ve specifických, mimořádných situacích (zákon č. 563/1991 Sb. §19(3)). Není k dispozici žádný dodatečný výklad pro vykazování srovnatelných informací v mezitímních účetních závěrkách a v praxi se používají údaje výsledovky za předcházející účetní období. Pojem mezitímní účetní závěrky je dle zákona o účetnictví výrazně užší, neboť zahrnuje pouze účetní závěrku, jejíž sestavení je uloženo zákonem nebo jinými předpisy. Rozsahem informací se mezitímní účetní závěrky neliší od řádných účetních závěrek za celé účetní období (zákon č. 563/1991 Sb. §6(4), §18), zpravidla však nepodléhá auditu.

Podniky s obchodovanými cennými papíry na pražské burze vykazují podle IFRS, takže mezitímní účetní závěrku podle českých účetních pravidel nesestavují.

32. Koncesní smlouvy na poskytování služeb – SIC 29 a IFRIC 12

Neexistuje specifický standard, který by upravoval účtování koncesních smluv na poskytování veřejné služby uzavřené mezi státem a soukromým sektorem. Interpretace SIC 29 – Zveřejnění informací o koncesních smlouvách na poskytování služeb shrnuje požadavky na zveřejnění informací o koncesních smlouvách uzavřených se státem, ale nespecifikuje, jak by měly být takové smlouvy účtovány. Interpretace IFRIC 12 – koncese na poskytování služeb ujasňuje, jak by měly být soukromými podniky aplikovány principy IFRS při účtování o koncesních smlouvách na poskytování služeb uzavřených se státem.

IFRIC 12 se vztahuje na koncesní smlouvy uzavřené mezi státem a soukromým sektorem na poskytování služeb, ve které stát (postupitel) kontroluje a/nebo reguluje služby poskytované soukromou společností (provozovatel) s využitím infrastruktury. Regulace také stanovuje, komu má provozovatel poskytovat služby a za jakou cenu. Postupitel také kontroluje jakýkoliv významný zbytkový podíl na infrastruktuře.

Vzhledem k tomu, že infrastruktura je kontrolována postupitelem, provozovatel nesmí vykázat infrastrukturu v rámci svého majetku a ani v případě, že infrastrukturu státu pronajímá, nesmí o tomto pronájmu účtovat jako o finančním leasingu bez ohledu na to, zda provozovatel nese nebo nenese rizika a užítky spojené s vlastnictvím.

Provozovatel rozezná finanční aktivum, pokud má bezpodmínečné smluvní právo na obdržení peněžního plnění bez ohledu na využívání infrastruktury.

Provozovatel rozezná nehmotný majetek, pokud obdržel právo (licenci) na vybírání poplatků za poskytování veřejné služby.

Ať už provozovatel vykazuje finanční aktivum nebo nehmotný majetek, vždy účtuje o výnosech a nákladech souvisejících s výstavbou nebo modernizací dle IAS 11 – smlouvy o zhotovení. Provozovatel vykazuje výnosy a náklady související s provozem v souladu s IAS 18 – Výnosy. Jakýkoliv smluvní závazek na údržbu nebo obnovení infrastruktury, s výjimkou modernizace, účtuje v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

ČÚP

České předpisy nemají odpovídající pravidla pro účtování koncesních smluv o poskytování služeb. V praxi se zatím neobjevilo větší množství PPP projektů, a tak se ani neustálila účetní praxe v této oblasti. Konkrétní účetní řešení musí respektovat a vycházet z právní formy uspořádání, protože v předpisech není zakotvena přednost podstaty ujednání před právní formou.

33. Penzijní plány IAS 26

Účetní závěrka penzijních plánů reportujících dle IFRS musí být připravena v souladu s IAS 26 – Účtování a vykazování penzijních plánů. Všechny ostatní standardy jsou penzijním plánem aplikovány, jen pokud nejsou nahrazeny IAS 26.

IAS 26 požaduje, aby se pro penzijní plány definovaných příspěvků vykazovalo:

- výkaz čistých aktiv použitelných k výplatě,
- výkaz změn čistých aktiv použitelných k výplatě,
- přehled významných účetních postupů,
- popis plánu a dopadů změn, které proběhly v daném období, a
- popis politiky financování.

IAS 26 požaduje, aby bylo pro plán definovaných požitků vykázáno:

- buď výkaz, který ukazuje čistá aktiva použitelná k výplatě požitků včetně pojistně-matematickou současnou hodnotu příslibených budoucích výplat a výsledný přebytek nebo deficit, anebo referenci na tyto informace, které jsou obsažené v příloženém pojistně-matematickém výkaze,
- výkaz změn čistých aktiv použitelných k výplatě požitků,
- přehled významných účetních politik,
- popis plánu a dopadů změn, které proběhly v daném období.

Výkaz také musí vysvětlit vztah mezi pojistně-matematickou současnou hodnotou příslibených penzijních požitků a čistými aktivy použitelnými k jejich výplatě, a také politiku financování slíbených požitků. Investice ve všech penzijních plánech (ať už definovaných příspěvku nebo požitků) jsou oceňovány reálnou hodnotou.

ČÚP

České předpisy neobsahují speciální pravidla účtování penzijních fondů. Penzijní fondy, pokud nepřipravují účetní závěrky podle IFRS upravených právem EU, se řídí zákonem o účetnictví a vyhláškou 501/2002, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.

34. Ocenění reálnou hodnotou – IFRS 13

IASB vydalo standard IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou v květnu 2011. IFRS 13 sdružuje veškeré požadavky a postupy pro ocenění reálnou hodnotou do jediného standardu. IFRS 13 nemění požadavky na to, kdy musí nebo může být reálná hodnota použita.

Mnoho z požadavků IFRS 13 je z velké části konzistentních se současnou oceňovací praxí, a je tedy nepravděpodobné, že by aplikace tohoto standardu vedla k významné změně. Nicméně standard obsahuje několik málo změn:

- definuje hierarchii stanovení reálné hodnoty pro nefinanční aktiva a závazky, která je podobná hierarchii definované IFRS 7 pro finanční nástroje;
- požadavek na to, aby reálná hodnota všech závazků, včetně derivátů, byla stanovena na základě předpokladu, že bude tento závazek převeden na třetí stranu a ne na základě předpokladu, že bude vyrovnán nebo umořen;
- je odstraněn požadavek na použití nabídkové a poptávkové ceny pro aktivně obchodovaná finanční aktiva a finanční závazky. Místo toho se použije nejvíce reprezentativní cena z rozpětí mezi nabídkou a poptávkou;
- stavuje dodatečné požadavky na zveřejnění informací o reálné hodnotě.

Nový standard je platný pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později s povolenou dřívější aplikací. Evropská unie indikovala posunutí platnosti na 1. ledna 2014, dřívější aplikace je povolena.

ČÚP

Použití reálných hodnot pro oceňování v českém účetnictví upravuje zákon č. 563/1991 Sb. §27(1). Metody určení reálné hodnoty vymezuje zákon č. 563/1991 Sb. §27(4); tyto metody se v zásadě neliší od současné oceňovací praxe pro potřeby oceňování v IFRS. Nicméně detailní pravidla podobná IFRS 13 nejsou k dispozici. Mimo podnikové kombinace se reálná hodnota používá výhradně pro ocenění některých finančních nástrojů.

Specifická témata jednotlivých odvětví

35. Zemědělství – IAS 41

Zemědělská činnost je definována jako řízená biologická přeměna a produkce biologických aktiv (živých zvířat a rostlin) za účelem prodeje nebo pro použití v zemědělské výrobě nebo ke vzniku dalších biologických aktiv.

Všechna biologická aktiva jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, jejíž změna je účtována do zisku nebo ztráty z provozní činnosti. Zemědělská produkce, která je sklizená z biologických aktiv společnosti, je oceněna reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej v okamžiku sklizně.

Náklady na prodej zahrnují poplatky brokerům a dealerům, poplatky vybírané regulačními agenturami a komoditní burzou a odvody daní a cel. Náklady na prodej nezahrnují přepravu a ostatní náklady, které jsou spojeny s uvedením aktiva na trh.

Reálná hodnota je stanovena s využitím relevantních kótovaných cen, pokud jsou k dispozici. Pokud neexistuje pro dané biologické aktivum nebo zemědělský produkt aktivní trh, tak pro určení reálné hodnoty lze použít:

- nejnovější cenu obdobné tržní transakce (za předpokladu, že nenastala významná změna v ekonomickém prostředí mezi datem transakce a rozvahovým dnem),
- tržní cenu podobných aktiv, která je upravena tak, aby reflektovala významné rozdíly;
- sektorová měřítká například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek, košů) nebo rozlohy v hektarech, anebo hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa.

Pokud nejsou k dispozici žádné z výše uvedených informací, pak společnost použije současnou hodnotu budoucích očekávaných peněžních toků generovaných aktivem, diskontovanou běžnou tržní úrokovou mírou.

ČÚP

České předpisy neobsahují speciální pravidla pro oceňování biologických aktiv, pouze pravidla pro klasifikaci zvířat do zásob nebo do dlouhodobého hmotného majetku. Pro ocenění se použije obecná úprava účtování o zásobách nebo o dlouhodobém hmotném majetku. Reálnou hodnotu nad úroveň pořizovacích nákladů nelze použít. Dlouhodobý majetek zásoby vytvořené vlastní činností, včetně zemědělské produkce a souvisejících biologických aktiv se oceňují vlastními náklady (zákon č. 563/1991 Sb. §25(1)).

36. Těžební průmysl – IFRS 6

IFRS 6 - Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů řeší účtování nákladů spojených s průzkumem a vyhodnocením zdrojů nerostných surovin. Neřeší účtování ostatních aktivit společností zabývajících se průzkumem a vyhodnocováním rezerv nerostných surovin (jako je například účtování nákladů vynaložených před tím, než společnost získá právo k provedení průzkumu, nebo po tom, co byla dokázána technická proveditelnost a ekonomická opodstatněnost těžby).

Aktivita, které nejsou řešeny v IFRS 6 jsou účtovány podle ostatních relevantních standardů (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 37 - Rezervy nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva)

Účetní postup schválený vedením pro vykázání aktiv vzniklých z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů musí vést ke zveřejnění takových informací, které jsou spolehlivé a relevantní. Některá ostatní pravidla IAS 8 – Účetní postupy, změny v účetních odhadech a chyby – nemusí být dočasně použita. Toto umožňuje společností v těžebním průmyslu pokračovat v používání účetních postupů stanovených lokální legislativou, které by jinak nebyly v souladu s požadavky IFRS. Schválený účetní postup může být změněn pouze tehdy, pokud to povede k vykázání informací, které jsou více relevantní, ale ne méně spolehlivé, nebo více spolehlivé, ale ne méně relevantní. Jinými slovy je změna možná pouze tehdy, pokud přibližuje účetní postup požadavkům Účetního rámce vydaného IASB.

Výdaje na průzkum a vyhodnocení jsou aktivovány jako dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek (podle své povahy) a prvotně oceněny v pořizovacích nákladech. Vedení musí klasifikovat jednotlivé aktivované výdaje konzistentně. Po prvotním vykázání vedení použije buď pořizovacích nákladů nebo model přecenění dle IAS 16 nebo IAS 38. Jakmile je prokázána technická proveditelnost a ekonomická opodstatněnost těžby, nemůže být již aktivum klasifikováno jako výdaj na průzkum a vyhodnocení.

Aktivované výdaje na průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů jsou testovány na snížení hodnoty, pokud skutečnosti nasvědčují tomu, že by účetní hodnota nemusela být zpětně získatelná. Dále jsou testovány na snížení hodnoty před tím, než jsou reklasifikovány do normálních dlouhodobých aktiv.

Snížení hodnoty je kalkulováno, vykazováno a informace o něm jsou zveřejněny v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty majetku s výjimkou toho, že kapitalizované výdaje na průzkum nemohou být alokovány peněžotvorné jednotce větší než je provozní segment. Vedení zveřejní schválený účetní postup spolu s hodnotou aktiv, závazků, výnosů a nákladů a peněžních toků z investiční činnosti spjatých s průzkumem a vyhodnocováním zdrojů nerostných surovin.

ČÚP

České předpisy neobsahují speciální pravidla pro vykazování a oceňování aktiv souvisejících průzkumem a vyhodnocováním nerostných zdrojů. Tyto náklady nejsou aktivovány a jsou účtovány přímo do nákladů v příslušném účetním období.

Seznam standardů a interpretací

Standardy	Strana
IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	5
IFRS 2 Úhrady vázané na akcie	34
IFRS 3 Podnikové kombinace	59
IFRS 4 Pojistné smlouvy	27
IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	62
IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů	77
IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování	13
IFRS 8 Provozní segmenty	31
IFRS 9 Finanční nástroje	13
IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka	58
IFRS 11 Společná ujednání	67
IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou	74
IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	7
IAS 2 Zásoby	47
IAS 7 Výkaz o peněžních tocích	70
IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	11
IAS 10 Události po skončení účetního období	51
IAS 11 Smlouvy o zhotovení	29
IAS 12 Daně ze zisku	35
IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení	41
IAS 17 Leasingy	45
IAS 18 Výnosy	28
IAS 19 Zaměstnanecké požitky	31
IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	30
IAS 21 Dopady změn měnových kurzů	25
IAS 23 Výpůjční náklad	43
IAS 24 IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran	68
IAS 26 Penzijní plány	74
IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka	55
IAS 28 Investice do přidružených podniků	64
IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	25
IAS 31 Účasti ve společném podnikání	65
IAS 32 Finanční nástroje: vykazování	13
IAS 33 Zisk na akcii	37
IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví	71
IAS 36 Snížení hodnoty aktiv	44
IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	47
IAS 38 Nehmotná aktiva	39
IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování	13
IAS 40 Investice do nemovitostí	43
IAS 41 Zemědělství	76

Interpretace	Strana
IFRIC 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb	73
IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy	29, 76
IFRIC 14 IAS 19 – Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce	34
IFRIC 15 Smlouvy o zhotovení nemovitostí	30
IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků	29, 42

www.pwc.cz

© 2013 PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. Všechna práva vyhrazena. "PwC" je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.