

# IFRS a české účetní předpisy

podobnosti a rozdíly

prosinec 2009



# **IFRS a české účetní předpisy**

podobnosti a rozdíly

prosinec 2009

## Předmluva

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) byly v roce 2005 aplikovány v mnoha zemích světa, včetně zemí EU (pro veřejně obchodované společnosti). Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala několik nových, aktualizovaných a novelizovaných standardů a Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) vydal několik nových interpretací. Ministerstvo financí ČR novelizovalo České účetní předpisy od 1. ledna 2009 a lze očekávat další změny. Ministerstvo se primárně snaží harmonizovat český účetní systém s účetními směrnicemi EU, ale současně většina změn vede i k přiblížení k IFRS. Stále však mezi těmito účetními rámci přetrvává mnoho nepatrných rozdílů. Tato publikace si klade za cíl upozornit na tyto rozdíly a vysvětlit nejdůležitější odlišnosti.

České společnosti, které vydaly dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, musí použít IFRS místo českých účetních předpisů pro sestavení svých konsolidovaných i individuálních (nekonsolidovaných) účetních závěrek. Ostatní podniky mohou používat IFRS místo českých účetních předpisů pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek. Český daňový základ je však stále založen na českých účetních předpisech (ČÚP) bez ohledu na to, které účetní standardy společnosti používají pro sestavení svých účetních závěrek. Všechny tyto společnosti proto potřebují rozumět podobnostem a rozdílům mezi IFRS a ČÚP.

Oba účetní systémy se neustále vyvíjejí, a v praxi je proto nutné vzít v úvahu také změny, které nastanou od data, kdy byla tato publikace připravena (červen 2009).

Tuto srovnávací studii připravila skupina konzultantů PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., kteří mají rozsáhlé zkušenosti s oběma účetními rámci.

Věřím, že tato studie bude užitečná nejen pro podniky přecházející na IFRS, ale i pro uživatele takto již sestavených účetních závěrek a v neposlední řadě i pro Ministerstvo financí ČR při úpravě daňových předpisů tak, aby podniky používající IFRS nebyly v budoucnosti zatěžovány požadavkem vykazovat zisk před zdaněním dle českých účetních předpisů.

### Petr Kříž

vedoucí projektu

PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Tato publikace společnosti PricewaterhouseCoopers je určena všem, kteří mají zájem se v obecné rovině seznámit s nejdůležitějšími podobnostmi a rozdíly mezi dvěma účetními systémy: Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále „IFRS“) a českými účetními předpisy (dále „ČÚP“). V první části je uveden přehled podobností a rozdílů s odkazy na jednotlivé podrobnější oddíly ve druhé části, kde jsou podrobněji vysvětleny zásadní odlišnosti systémů a kde je popsán pravděpodobný dopad aktuálních harmonizačních návrhů.

Žádná souhrnná publikace nemůže pochopitelně postihnout četné rozdíly v detailech, které existují mezi IFRS a ČÚP. Ačkoliv již existuje značné množství styčných bodů mezi základními principy IFRS a ČÚP, i nadále přetrvávají významné rozdíly mezi jednotlivými dílčími zásadami, které mohou mít významný dopad na finanční výkazy. V této publikaci jsme se především zaměřili na ty odlišnosti, s nimiž se nejčastěji setkáváme v praxi. Při použití jednotlivých účetních systémů by uživatelé měli brát v úvahu veškeré účetní předpisy, standardy a zákony související s danou problematikou. Společnosti kótované na burze se musí také řídit předpisy platnými pro emitenty cenných papírů, jako jsou předpisy České národní banky.

Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, „IASB“) v současné době připravuje řadu projektů, které zasáhnou (a to často velice významně) do současných standardů. Jeden z projektů, který bude klíčový pro další harmonizaci ČÚP a IFRS, je projekt IASB „Malé a středně velké podniky“. Závěry z tohoto projektu by mohly být dobrým základem pro další regulaci českého účetního systému, která je stále připravována Ministerstvem financí ČR. Další změny české legislativy můžeme očekávat velmi brzy a věříme, že tyto změny odstraní některá témata popsána v této publikaci. Přesto však přetrvává klíčový rozdíl v důrazu na vymezení principů v IFRS a převážně detailních pravidel v ČÚP a zřejmě ještě nějakou dobu přetrvávat bude. Publikace odkazuje na účetní standardy IFRS, které byly publikovány v červnu 2008, a porovnává je s ČÚP vstupujícími v platnost od 1. ledna 2009. ČÚP jsou v této publikaci v zásadě použity ve znění předepsaném pro podnikatele, výraznější odchylky pro banky a ostatní finanční instituce s výjimkou pojišťoven (dále jen „finanční instituce“) jsou explicitně vyznačeny v textu.

#### Publikaci jsme rozdělili do těchto částí:

	<b>strana</b>
Přehled podobností a rozdílů	4-13
Koncepční rámec	14-15
Účetní závěrka	16-22
Konsolidovaná účetní závěrka	23-29
Podnikové kombinace	30-34
Vykazování výnosů	35-37
Vykazování nákladů	38-41
Aktiva	42-56
Závazky	57-65
Deriváty a zajišťovací účetnictví	66-68
Ostatní témata účetního výkaznictví	69-74
Zisk na akcii	69
Transakce se spřízněnými stranami	70
Vykazování podle segmentů	70-71
Ukončované činnosti	72
Události po rozvahovém dni	72-73
Mezitímní účetní závěrky	73-74
Rejstřík	75
Glosář odkazů a zkratk	76



TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Koncepční rámec</b>			
Historické ceny	Oceňování v historických cenách, ale nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitostí mohou být přeceněny. Finanční deriváty, vybraná zemědělská aktiva a převážná část cenných papírů musí být přeceňovány. Přeceňování na reálnou hodnotu je požadováno u výchozí hodnoty všech finančních nástrojů i při podnikových kombinacích, vyjma založení joint ventures a podnikových kombinací pod společnou kontrolou.	Oceňování v historických cenách s výjimkou specifických složek majetku (např. derivátů a některých cenných papírů), které se přeceňují na reálnou hodnotu. Ale výchozí ocenění všech finančních nástrojů je vždy v pořizovacích cenách. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých takzvaných „přeměnách společností“.	15
Priorita věrného zobrazení skutečnosti	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu „věrného zobrazení skutečnosti“.	Pokud ve výjimečných případech některá z daných účetních metod nepodává věrný a poctivý obraz, je účetní jednotka povinna postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Avšak priorita „věrného a poctivého zobrazení“ nemůže převážít explicitní požadavky stanovené v zákoně o účetnictví. V případě nadřazení věrného a poctivého zobrazení musí být informace o takovém postupu uvedeny v účetní závěrce.	15
První použití vykazovacího rámce	V prvních finančních výkazech sestavených podle <b>IFRS</b> se použijí znění standardů platných k rozvahovému dni, s několika volitelnými výjimkami a omezenými povinnými výjimkami.	Není přímo relevantní – všechny podniky musí od svého vzniku účtovat v souladu s <b>ČÚP</b> . Účetní jednotky přecházející z <b>IFRS</b> na <b>ČÚP</b> (např. jako důsledek stažení cenných papírů z burzy) jsou nuceny vypracovat vlastní postup přechodu - neexistuje žádný návod v <b>ČÚP</b> .	15
<b>Účetní závěrka</b>			
Měna použitá při vykazování	Pro kalkulaci hospodářského výsledku vyžaduje použití tzv. měny vykazování, podniky ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Pouze česká měna.	16
Součásti účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývaná výkaz finanční pozice), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu úplného výsledku), výkaz úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být vykázán, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka), přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou v řadě případů nepovinné. U všech výkazů se uvádějí údaje za dva roky (běžný a minulý), i když v případě přehledu o peněžních tocích to není explicitně požadováno.	17
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné uspořádání je předepsáno. Připouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.	17

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Účetní závěrka (pokračování)</b>			
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí vždy být uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Připouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.	19
Výkaz úplného výsledku	Veškeré položky úplného výsledku (tj. změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky) musí být vykázány v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku).	V rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu.	19
Výjimečné položky	Nepoužívá tuto kategorii, ale je požadováno oddělené vykázání položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků podniku. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Obecný požadavek na vysvětlení významných položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.	20
Mimořádné položky	Zakázány.	Zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí, změny účetních metod a opravy významných chyb minulých období. Pouze podnikatelé jsou povinni opravovat chyby minulých období přes mimořádné položky běžného účetního období. Finanční instituce opravují chyby minulých období v běžném účetním období prostřednictvím úpravy počátečního zůstatku výsledku hospodaření minulých let.	20
Výkaz změn vlastního kapitálu	Změny ve vlastním kapitálu z titulu transakcí s vlastníky jednájícími v rámci své pravomoci jako vlastníci jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Položky výkazu úplného výsledku nesmí být vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz musí být vykazován jako primární výkaz.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , ale komponenty úplného výsledku jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze místo ve výkazu.	20
Výkaz peněžních toků - formát a metoda	Standardní položky, ale omezené možnosti změny obsahu. Použití přímé nebo nepřímé metody.	Určeny jsou pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody (z provozní, investiční a finanční činnosti). Použití přímé nebo nepřímé metody. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze místo ve výkazu.	20
Výkaz peněžních toků - definice peněz a peněžních ekvivalentů	Peněžní prostředky zahrnují přečerpání běžných účtů a peněžní ekvivalenty s krátkodobou splatností (méně než 3 měsíce).	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , ale poštovní známky a poukázky, které se podle <b>IFRS</b> nepovažují za finanční aktiva, jsou dle <b>ČÚP</b> peněžními ekvivalenty (např. stravenky).	21
Výkaz peněžních toků - výjimky z povinného vykazování	Nejsou.	Výjimka pro podniky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výkaz peněžních toků není požadován u bank a některých finančních institucí.	21

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Účetní závěrka (pokračování)</b>			
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Dopady změn se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastními kapitálu.	22
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Pokud chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky (mimo zásadních chyb u finančních institucí, účtovaných proti nerozdělenému výsledku minulých let).	22
Změny v účetních odhadech	Vykázat ve výsledovce běžného období a pokud je to možné, také popsat dopad do příštích období.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .	22
<b>Konsolidovaná účetní závěrka</b>			
Definice dceřiného podniku	Na základě kontroly podle hlasovacích práv nebo rozhodujícího vlivu. Předpokládá se, že kontrola existuje, pokud mateřská společnost vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných společností více než polovinu hlasovacích práv podniku. Kontrola existuje také v případě, kdy mateřská společnost vlastní polovinu nebo méně než polovinu hlasovacích práv, ale má právní nebo smluvní nárok kontrolovat nebo de facto vykonává kontrolu nad podnikem (výjimečná situace). V úvahu se bere i existence potenciálních hlasovacích práv, která jsou okamžitě realizovatelná.	Rozhodující vliv na řízení a kontrola činnosti prostřednictvím více než 50% podílu na hlasovacích právech nebo vyplývající ze smlouvy či stanov podniku (tzn. „řízené“ nebo „ovládané“ společnosti). Srovnatelné s <b>IFRS</b> . Okamžitě realizovatelná potenciální hlasovací práva jsou obecně ignorována.	23
Jednotky zvláštního určení („SPE“)	Konsoliduje se v případě, že podstata vztahu indikuje kontrolu.	Rozhoduje právní stav, konsolidují se řízené a ovládané osoby ve smyslu obchodního zákoníku. Jednotky zvláštního určení, které nejsou kontrolovány z právního hlediska, ale jejichž rizika a zisky náležejí zejména vykazující společnosti, jsou uvedeny v příloze.	24
Dceřiné podniky vyloučené z konsolidace	Všechny dceřiné společnosti musí být konsolidovány.	Pokud byl podnik pořízen s úmyslem prodat jej do 1 roku nebo (výjimečně) pokud existují dlouhodobá omezení k vykonávání kontroly. Oceňují se pořizovací cenou nebo metodou ekvivalence.	24
Definice přidruženého podniku	Na základě podstatného vlivu: za předpokladu 20 % a více hlasovacích práv.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .	25
Prezentace výsledků přidruženého podniku	Používá metodu ekvivalence. Vykáže se podíl na ziscích a ztrátách po zdanění. V individuální účetní závěrce se oceňují pořizovací cenou nebo reálnou hodnotou.	Pro účtování se používá metoda ekvivalence, avšak její použití se liší od <b>IFRS</b> – není požadováno provedení alokace kupní ceny. V individuální účetní závěrce možnost účtovat přidružený podnik v pořizovací ceně nebo metodou ekvivalence, v konsolidované účetní závěrce je požadována metoda ekvivalence založená na účetnictví přidruženého podniku.	25

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Konsolidovaná účetní závěrka (pokračování)</b>			
Vykazované informace týkající se významných přidružených podniků	Uvést detailní informace o významných aktivech, závazcích, výnosech, ziscích a ztrátách.	Vykazované informace zahrnují názvy a popis konsolidovaných přidružených podniků a použité účetní metody při konsolidaci.	25
Metoda ekvivalence nebo poměrné konsolidace u společných podniků (joint ventures)	Umožňují metodu poměrné konsolidace i metodu ekvivalence.	Povinně uplatnit metodu poměrné konsolidace. České účetní předpisy neřeší společné podnikání, které nemá právní formu společnosti – pro účetnictví je rozhodující právní status.	27
Přepočtení cizích měn – jednotlivé podniky	Provést přepočtení směnným kurzem k datu transakce; peněžní aktiva/závazky směnným kurzem k rozvahovému dni; nepeněžní položky v historických směnných kurzech.	Neexistuje definice peněžních aktiv/závazků. Řešeno výčtem, zahrnutými účasti a podíly. Mohou být použity fixní kurzy pro předem stanovené období. Fixní kurzy musí být stanoveny z oficiálních směnných kurzů ČNB. V ostatním srovnatelné s <b>IFRS</b> .	28
Zahraniční subjekty v rámci konsolidované účetní závěrky	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu a průměrnou hodnotu směnného kurzu za účetní období pro výsledek. Rozdíly z přepočtu se účtují přímo do vlastního kapitálu a zahrnou se do zisku v okamžiku prodeje dceřiné společnosti.	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu i pro výkaz zisku a ztráty. Chybí detailní úprava.	28
Hyperinflace – zahraniční subjekt	Před provedením přepočtu z hyperinflační měny se upraví výkazy zahraničního podniku na současné ceny.	Neexistují pravidla. Při stanovení účetních postupů musí být brán v úvahu princip poctivého a věrného obrazu.	29
<b>Podnikové kombinace</b>			
Druhy podnikových kombinací	Musí být použita metoda koupě. Podnikové kombinace společností pod společnou kontrolou nebo založení joint ventures nejsou v <b>IFRS</b> řešeny.	Podnikové kombinace nejsou řešeny jako celek. Existuje rozdílná úprava pro konsolidace, koupi a vklad podniku i „přeměny společností“. Jednotlivé typy transakcí jsou specifikovány v obchodním zákoníku a jsou účtovány dle právní formy. Nerozlišují se transakce mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou a transakce zahrnující nespřízněné strany, vyjma 100% vlastněných dceřiných podniků.	30
Metoda koupě – reálná hodnota při akvizici	Kupní cena, aktiva, závazky a podmíněné závazky pořizovaného podniku jsou oceněny reálnou hodnotou. Pokud podnik získá kontrolu částečnou akvizicí dceřiné společnosti, plné reálné hodnoty položek majetku, závazků a podmíněných závazků, včetně podílu menšinových vlastníků, musí být vykázány v konsolidované rozvaze. Goodwill je vykázán jako „plný goodwill“ (včetně části připadající menšinovému podílu) nebo jako rozdíl mezi kupní cenou a procentuelní částí pořízených čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou.  Závazky na restrukturalizaci se zaúčtují pouze tehdy, pokud má nabývaný podnik existující závazek v den akvizice. Neuznávají se závazky z budoucích ztrát nebo jiných nákladů, u kterých se očekává, že vzniknou jako následek podnikové kombinace.	Aktiva a závazky kupovaného podniku jsou přečeňována dle požadavků obchodního zákoníku v souladu s právní formou transakce (v jistých případech existuje možnost nepřečeňovat). Pouze aktiva a závazky, které jsou vykázány v rozvaze nabývaného podniku, mohou být vykázána nabyvatelem.  Banky a ostatní finanční instituce: srovnatelné s <b>IFRS</b> Podnikatelé: některé základní principy jsou společné s <b>IFRS</b> .	30



TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Podnikové kombinace (pokračování)</b>			
Metoda koupě – podmíněná úhrada	Zahrnuto v ceně k datu akvizice, jestliže úprava ceny může být spolehlivě změřena.	Neexistuje úprava.	30
Metoda koupě – menšinové podíly při akvizici	Lze použít reálnou hodnotu (metoda „plného goodwillu“) nebo podíl na čistých aktivech oceněných reálnou hodnotou.	Hodnota vychází z podílu na vlastním kapitálu, celková částka je rozdělena do příslušných kategorií.	32
Metoda koupě – goodwill	Metoda „plného goodwillu“ (rozdíl mezi reálnou hodnotou pořízeného podniku a agregovanou reálnou hodnotou pořízených čistých aktiv) nebo goodwill vztahující se ke kontrolnímu balíku (rozdíl mezi zaplacenou kupní cenou a podílem kontrolovaných čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou). Goodwill se neamortizuje, každoročně se testuje jeho znehodnocení.	Při nabytí podniku nebo jeho části se goodwill zaúčtuje a odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí (tzv. oceňovací rozdíly k nabytému majetku). Odlišná pravidla, do jisté míry srovnatelná s <b>IFRS</b> , platí pro konsolidovanou účetní závěrku a pro finanční instituce.	32
Metoda koupě – záporný goodwill	Vykáže se do výsledovky v okamžiku, kdy vznikne.	Při nabytí podniku nebo jeho části se negativní goodwill zaúčtuje jako záporné aktivum (na stranu aktiv v rozvaze), odpisuje se do výnosů během 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí. V konsolidované účetní závěrce se vykazuje jako záporné aktivum a odpisuje se rovnoměrně do výnosů po dobu maximálně 20 let. Finanční instituce jej vykazují jako záporné aktivum po dobu používání majetku, k němuž se vztahuje. Nelze-li dobu odpisování zjistit spolehlivě, odpisuje se po dobu nejdéle pěti let.	33
Metoda koupě – následné úpravy hodnot aktiv a závazků	Reálné hodnoty mohou být upraveny do 12 měsíců od data akvizice. Následné úpravy zaúčtovat do výsledovky.	Neexistují detailní pravidla – jakmile jsou finanční výkazy publikovány, nejsou možné zpětné úpravy.  Neexistují specifická pravidla upravující tvorbu a rozpouštění rezerv při akvizici.	33
Metoda koupě – zveřejnění	Zveřejňované informace zahrnují jména a popisy podniků, které se spojují, datum akvizice, přehled o reálných hodnotách aktiv a závazků získaných akvizicí a vliv na výsledky a finanční pozici nabyvatele.	Není požadováno žádné specifické zveřejnění, vyjma jména kombinovaných podniků a data akvizice.	34
<b>Vykazování výnosů</b>			
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy, pokud rizika a užítky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.	35
Stavební smlouvy	Účtovat výnosy z dlouhodobých kontraktů a zisky s uplatněním tzv. metody procenta dokončení. Zakázána tzv. metoda dokončených kontraktů.	Metoda procenta dokončení není upravena <b>ČÚP</b> . Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu metody dokončených kontraktů, neboť zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno.	36

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Vykazování nákladů</b>			
Nákladové úroky	Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi. Pro amortizaci veškerých výpůjčních nákladů se používá metoda efektivní úrokové sazby. U aktiv v reálné hodnotě účtovat do nákladů není striktně požadováno.	Smluvní úrok vykazován na akruální bázi. Ostatní výpůjční náklady jsou zaúčtovány do nákladů v okamžiku uskutečnění. Efektivní úrokové sazby používají pouze finanční instituce, s úlevami pro krátkodobá (oběžná) aktiva a aktiva oceňovaná reálnou hodnotou.	38
Zaměstnanecké požitky – penzijní plány s definovanými příspěvky a s definovanými požitky	Použít přírůstkovou metodu, aby bylo možno stanovit závazek z titulu požitku a zaúčtovat plánovaná aktiva v jejich reálné hodnotě. Výnosy a ztráty mohou být částečně odloženy (dle koridorové metody).	Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi nepoužívají a nejsou upraveny předpisy.	38
Zaměstnanecké akcie jako forma odměňování	Náklady vzniklé v souvislosti se zaměstnaneckými akciemi jsou vykazovány ve výsledovce a současně jako závazek nebo zvýšení kapitálu v závislosti na tom, zda bude transakce uhrazena penězi nebo prostřednictvím zvýšení kapitálu. Zaúčtovaná hodnota odpovídá ocenění poskytnutých kapitálových nástrojů reálnou hodnotou.	Neexistuje standard na vykazování nebo oceňování položek. Požaduje se zveřejnění informací o akciích užitých jako forma odměňování členů představenstva, dozorčí rady a vedoucích zaměstnanců. Hotovostní vypořádání závazků by mělo být vykázáno jako závazek v rozvaze, přičemž odpovídající částka je vykázána ve výsledovce.	40
Zaměstnanecké dávky – odstupné	Odstupné se zaúčtuje podobně jako restrukturalizační rezervy.	Postup účtování o odstupném je podobný postupu účtování restrukturalizačních rezerv.	41
<b>Aktiva</b>			
Nabytý nehmotný majetek	Provést aktivaci, pokud jsou splněna určující kritéria; nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti nebo se amortizuje po dobu použitelnosti. Nehmotný majetek s neomezenou dobou použitelnosti se každoročně testuje na znehodnocení. Přeceňování na reálnou hodnotu je povoleno ve výjimečných případech.	Provést aktivaci, pokud je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti. Přeceňování a neomezená doba použitelnosti nejsou povoleny.	42
Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností	Zaúčtovat náklady na výzkum do výsledovky průběžně s tím, jak jsou vynakládány. Náklady na vývoj se aktivují a následně amortizují, jsou-li splněna přísná uznávací kritéria.	Náklady na výzkum a vývoj se aktivují, jsou-li určeny k obchodování. Rovněž se aktivují další náklady na tvorbu nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, který je určen k opakovanému prodeji. Vlastní náklady na vývoj softwaru pro vlastní použití jsou účtovány do nákladů.	42
Dlouhodobý hmotný majetek	Uplatňovat princip historických cen nebo přeceněných hodnot. V případě, že jsou užívány přeceňované hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Komponentní přístup nelze v ČÚP použít před 1. lednem 2010.	44
Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje	Dlouhodobé aktivum se klasifikuje jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejem spíše než pokračujícím užíváním. Ocenění je ve výši nižší z hodnot zůstatkové ceny nebo reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem. Srovnávací údaje v rozvaze se nemění.	Neexistuje srovnatelná úprava – aktiva jsou vykázána a oceněna v rozvaze v ostatních kategoriích majetku až do vyřazení.	46

## Přehled podobností a rozdílů

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Aktiva (pokračování)</b>			
Leasing – klasifikace	Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud jsou v podstatě všechna rizika a výhody vlastnictví převedena na nájemce. Podstata ujednání má přednost před právní formou.	Právní forma převažuje nad podstatou. Z toho důvodu není rozdíl v účtování o finančním leasingu a operativním leasingu.	46
Leasing – účtování pronajímatele	Zaúčtovat splátky finančního leasingu jako pohledávku (finanční aktivum). Alokovat hrubé příjmy s cílem dosáhnout konstantní míry návratnosti na základě metody čisté investice (před zdaněním).	Pronajímáný majetek (u finančního i operativního leasingu) je pronajímatelem aktivován do majetku v pořizovacích cenách a odpisován. Výnosy z pronájmu se rovnoměrně časově rozlišují po dobu pronájmu.	47
Snížení hodnoty aktiv	Pokud je znehodnocení indikováno, sníží se ocenění na vyšší z hodnot – reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání založená na diskontovaných peněžních tocích. Pokud nevznikne ztráta ze znehodnocení, posoudí se doba používání uvažovaných aktiv. Snížení dříve vykázaných ztrát je povoleno za určitých okolností, vyjma goodwillu.	Pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Žádné detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, v praxi se používají principy z <b>IFRS</b> . Rozlišuje se trvalé znehodnocení (účtuje se jednorázovým odpisem) nebo dočasné znehodnocení (účtuje se přes opravné položky, které mohou být zrušeny).	48
Aktivace výpůjčních nákladů	Dovoleno, ale nevyžadováno pro způsobilá aktiva (např. zásoby). Od 1. ledna 2009 se výpůjční náklady musí kapitalizovat.	Kapitalizují se smluvní úroky, ne celé výpůjční náklady. Lze kapitalizovat úroky z půjček na specifickou položku majetku. Úroky z úvěrů na pořízení nakupovaných zásob se nekapitalizují.	49
Investice do nemovitostí	Oceňovat pořizovací cenou sníženou o opravy nebo reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty účtovat do výkazu zisku a ztráty.	Neexistuje specifická úprava, účtuje se jako o dlouhodobém hmotném majetku.	49
Zásoby	Účtují se v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší. Pro stanovení ceny se používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je zakázána. Oprava ocenění je požadována pro následné zvýšení hodnoty zásob, jejichž hodnota byla dříve snížena. Výpůjční náklady spojené s pořízením zásob, které jsou způsobilými aktivy, se kapitalizují.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , avšak výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují.	50
Biologická aktiva	Oceňují se reálnou hodnotou sníženou o odhadované prodejní náklady (náklady odbytu).	Neexistuje specifická úprava. Účtování jako o zásobách nebo nehmotném majetku, oceňování reálnou hodnotou není povoleno.	51
Finanční aktiva – oceňování	Ocenění v závislosti na zatřídění do kategorie finančních aktiv. Finanční aktiva držená do splatnosti nebo úvěry a pohledávky jsou oceňovány zůstatkovou (naběhlou) hodnotou sníženou o opravné položky. Ostatní finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou. Nerealizované zisky a ztráty z aktiv v reálné hodnotě do výsledovky jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty a z realizovatelných cenných papírů do vlastního kapitálu.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> . Pojišťovny účtují realizovatelné cenné papíry do výkazu zisku a ztráty, cenné papíry do splatnosti jsou oceněny reálnou hodnotou přes vlastní kapitál. Definice kategorií se mírně liší, možnost ocenění plnou reálnou hodnotou je povolena pro vymezené cenné papíry do výkazu zisku a ztráty. Podíly ve společnostech (mimo akcie) se oceňují v pořizovací ceně snížené o znehodnocení.	52
Odúčtování finančních aktiv	Finanční aktiva jsou vyřazena z rozvahy na základě posouzení jejich rizika a přínosu. Test „kontroly“ je až druhotný.	Účetnictví se řídí právní formou. Finanční instituce odúčtovávají finanční aktiva na základě testu kontroly.	55

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Závazky</b>			
Rezervy - všeobecně	Vykázat rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, pak by výše rezervy měla odpovídat současné hodnotě závazku.	Rezervy vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty. Dále lze vytvářet rezervy na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku (není povoleno podle <b>IFRS</b> ). Finanční instituce srovnatelné s <b>IFRS</b> . Není požadováno diskontování – avšak účetní jednotky mohou zohlednit faktor časové hodnoty peněz.	57
Rezervy – restrukturalizace	Vytvořit rezervy na restrukturalizaci, pokud existuje podrobný formalizovaný plán restrukturalizace a pokud byl již zveřejněn nebo byla zahájena jeho realizace.	Na základě schváleného programu restrukturalizace lze tvořit rezervu na tuto restrukturalizaci, nevyžaduje se zveřejnění.	57
Nejisté události	Zveřejnit případné ztráty a pravděpodobné zisky.	Jistá podmíněná rizika možné vykázat jako závazky (žádný přesný postup pro vykazování a oceňování neexistuje).	59
Odložená daň – obecný přístup	Použít úplnou (závazkovou) metodu na základě všech přechodných rozvahových rozdílů. Odložená daňová pohledávka je zaúčtována, pokud je pravděpodobná její realizace.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .	60
Odložená daň – hlavní výjimky	Daňově neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdíly z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový zisk.	Podnikatelé vykazují odloženou daň ze všech přechodných rozdílů – výjimku na výchozí uznání nelze uplatnit. Finanční instituce obdobně jako v <b>IFRS</b> nezohledňují daňově neuplatnitelný goodwill.	60
Státní dotace	Účtují se jako výnosy příštích období a amortizují se, pokud existuje dostatečná jistota, že účetní jednotka bude splňovat s nimi spojené podmínky a dotace budou obdrženy. O dotace na pořízení dlouhodobého majetku je možno snížit pořizovací cenu majetku.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> . Dotace na pořízení dlouhodobého majetku povinně snižují pořizovací cenu majetku.	62
Leasing – účtování nájemce	Zaúčtovat finanční leasing jako majetek a veškeré budoucí platby nájemného jako závazek. Odpisuje se obvykle po dobu použitelnosti majetku. Rovnoměrně rozdělit splátky nájemného tak, aby byla u nesplaceného závazku dosažena konstantní úroková sazba. Nájemné z operativního leasingu se účtuje do nákladů rovnoměrně.	Účtování finančního a operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně.	62
Leasing – prodej a zpětný pronájem („sale and lease-back“)	Časově rozlišit a odpisovat zisk vznikající z prodeje a zpětného finančního pronájmu. V případě operativního leasingu závisí vykázání zisku na porovnání výnosů z prodeje s reálnou hodnotou daného dlouhodobého majetku. Zvážit podstatu a vzájemný vztah transakcí.	Transakce z prodeje a zpětného pronájmu nejsou předpisem explicitně upraveny. Právní forma transakce má přednost před ekonomickou podstatou, tj. obě transakce se účtují nezávisle.	63
Finanční závazky – klasifikace	Klasifikovat kapitálové nástroje podle podstaty závazků emitenta, buď jako závazek, nebo kapitál.  Prioritní akcie s povinným odkupem se obecně považují za závazky, nikoliv za vlastní kapitál.	Účetní postupy se řídí právní formou. Nástroje, které nejsou akcie ani podíly na vlastním kapitálu, klasifikovat jako závazky. Fixní úrok splatný ve prospěch držitelů preferenčních akcií je zákonem zakázán.	63

TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Závazky (pokračování)</b>			
Konvertibilní dluh	Při účtování o konvertibilním dluhu rozlišit příjmy vztahující se k vlastnímu kapitálu a příjmy vztahující se k dluhu.	Dohodnutý konvertibilní dluh je obvykle vykázán jako závazek. V praxi výjimečně používaný finanční nástroj. Finanční instituce musí oddělit vložené deriváty.	64
Odúčtování finančních závazků	Závazek je odúčtován při vypořádání. Rozdíl mezi účetní hodnotou a zaplacenou částkou je vykázán ve výkazu zisku a ztráty.	Účetní postupy se řídí právní formou. Finanční instituce srovnatelné s <b>IFRS</b> .	65
Kapitálové nástroje – nákup vlastních akcií	Vykázat celou zaplacenou částku jako snížení vlastního kapitálu.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .	65
<b>Deriváty a zajišťovací účetnictví</b>			
Deriváty a ostatní finanční nástroje – oceňování derivátových nástrojů a zajišťovacích aktivit	Deriváty a zajišťovací nástroje se oceňují reálnou hodnotou, změny reálné hodnoty se promítají do výkazu zisku a ztráty, s výjimkou efektivního zajištění budoucích peněžních toků, které se promítá do vlastního kapitálu, dokud se účinek zajištěné transakce neprojeví ve výkazu zisku a ztráty.  Zisky/ztráty ze zajišťovacích nástrojů použitých pro zajišťování budoucích nefinančních aktiv vstupují do ceny majetku/závazku, v případě finančních aktiv jsou zadrženy ve vlastním kapitálu a rozpouštěny do výkazu zisku a ztráty spolu s efekty zajištěné položky.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .	66
Vložené deriváty	Vložené deriváty jsou odděleny od hostitelského kontraktu, jestliže není celý nástroj oceněn reálnou hodnotou, nebo pokud ekonomická charakteristika a rizika vloženého derivátu nejsou stejná jako u hostitelského kontraktu.	Podnikatelé mohou zvolit možnost oddělit vložené deriváty. Ostatní ustanovení jsou srovnatelná s <b>IFRS</b> . Pravidla pro finanční instituce se blíží <b>IFRS</b> . Nefinanční kontrakty v cizí měně se obecně považují za blízké související s hostitelským kontraktem.	66
Deriváty a ostatní finanční nástroje – oceňování zajištění čistých investic v zahraničních podnicích	Zisky/ztráty ze zajištění čistých investic do zahraničních podniků se vykazují ve vlastním kapitálu, včetně neúčinnosti zajištění z nederivátových nástrojů. Neúčinnosti zajištění z derivátů se vykazují ve výkazu zisku a ztráty.  Zisky/ztráty vykázané ve vlastním kapitálu je při prodeji investice třeba převést do výkazu zisku a ztráty.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , avšak koncept čistých investic do zahraničních podniků není v <b>ČÚP</b> dále rozvinut.	68
<b>Ostatní témata účetního výkaznictví</b>			
Zisk na akcii – zředěný	Jako jmenovatel pro zředěný zisk na akcii použit vážený průměr akcií, které potenciálně způsobují zředění. Pro akciové opce/poukázky použít metodu „akcií schválených k emisi“.	Neexistuje předpis ani požadavek na vykazování zisků na akcii (mimo investičních a podílových fondů, které vykazují pouze základní zisk na akcii v příloze).	69



TÉMA	IFRS	ČÚP	STRANA
<b>Ostatní témata účetního výkaznictví (pokračování)</b>			
Zveřejnění rizik plynoucích z finančních nástrojů	Účetní jednotka by měla vykázat informace umožňující uživatelům finančních výkazů zhodnotit podstatu a rozsah rizik plynoucích z finančních nástrojů.	Pokud je to relevantní pro finanční pozici nebo výsledek, musí podnik používající finanční nástroje uvést ve výroční zprávě cíle a způsob řízení rizik a zveřejnit informace o cenovém, úvěrovém a likvidním riziku.	69
Transakce se spřízněnými stranami – definice	Stanoví se podle úrovně přímé a nepřímé kontroly, společné kontroly a případně významného vlivu jednoho podniku na druhý nebo společné kontroly obou stran.	Definice spřízněných stran odpovídá přímo <b>IFRS</b> aplikovaným v EU.	70
Transakce se spřízněnými stranami – vykazování	Vykazuje se jméno mateřské společnosti, jméno vrcholové mateřské společnosti (pokud je jiné) bez ohledu na to, zda nějaké transakce s těmito stranami proběhly. Pro transakce se spřízněnými stranami se vykáže povaha vztahu (7 kategorií), objem transakcí, zůstatky, podmínky a typ transakce. Zveřejnění odměn poskytnutých klíčovými vedoucími pracovníky v souhrnné výši.	Vykazují se významné transakce se spřízněnými stranami, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek. Je požadováno zveřejnění souhrnných odměn klíčovému vedoucímu pracovníkům odděleně za členy statutárních orgánů, dozorčích orgánů a řídicích orgánů.	70
Vykazování podle segmentů – rozsah a zásady struktury	Platí pro veřejně obchodované společnosti a společnosti s cennými papíry v procesu registrace, pro účely vydání cenného papíru na veřejném trhu. Vykázání provozních segmentů je založeno na tom, které segmenty reportují interně vedení za účelem alokace zdrojů a hodnocení výsledků.	Specifický předpis neexistuje.  Všechny podniky jsou povinny uvést členění běžných výnosů podle druhů činností a v členění na domácí a zahraniční tržby.	70
Ukončované činnosti – definice	Činnosti a peněžní toky, které mohou být zřetelně odděleny pro finanční vykazování a reprezentují podstatnou samostatnou část podnikání nebo geografickou oblast činností, nebo pořízené za účele prodeje.	Neexistuje předpis.	72
Ukončované/ukončené činnosti – zveřejnění	Minimálně je vykázána jednou částkou ve výsledovce a v příloze je analýza za současné a minulé období. Aktiva a závazky ukončené činnosti se vykazují odděleně od ostatních aktiv a závazků na rozvaze. Neprovádí se úprava rozvahy za minulé období.	Neexistuje specifický předpis. Pokud je však dopad na finanční pozici podniku významný, mělo by být popsáno v příloze účetní závěrky.	72
Události po rozvahovém dni	Upravit částky zahrnuté v účetní závěrce o události nastalé po rozvahovém dni vycházející z podmínek, které existovaly k rozvahovému dni a mající závažný dopad na částky uvedené v účetní závěrce. Zveřejnit události, které neměly za následek úpravy částek v účetní závěrce.	Principy srovnatelné s <b>IFRS</b> , ale neexistuje specifický a detailní návod.	72
Mezitimní účetní závěrky	Obsah je předepsán a základ by měl být ve shodě s celoročními výkazy. Frekvence výkazů (čtvrtletně, půlročně) je uložena místním regulátorem nebo je v pravomoci společnosti.	Žádné požadavky pro mezitimní výkazy v <b>ČÚP</b> . Veřejně obchodované společnosti připravují mezitimní výkazy podle <b>IFRS</b> .	73

## KONCEPČNÍ RÁMEC

**IFRS** obsahuje tzv. koncepční rámec. Principy uvedené v tomto rámci poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a základnu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla. Česká republika je členem Evropské unie, a proto účetní směrnice EU (4. směrnice Rady o ročních účetních závěrkách společností a 7. směrnice rady EU o konsolidovaných účetních závěrkách) představují základní regulaci, která je začleněna do českého právního řádu. Základy **ČÚP** jsou formulovány v zákoně o účetnictví. Tento zákon stanoví hlavní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Uceleně zpracovaný koncepční rámec, včetně definic základních pojmů, však neexistuje. Podrobná účetní pravidla obsahující účetní postupy pro jisté druhy transakcí jsou obsažena ve vyhláškách Ministerstva financí ČR (jedna vyhláška pro podnikatele a jedna vyhláška pro finanční instituce) a českých účetních standardech (ČUS) vydaných Ministerstvem financí ČR. Národní účetní rada, společná organizace Komory auditorů, Komory daňových poradců, Svazu účetních a Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, vydává právně nezávazné interpretace nejasných otázek, které se obecně přijímají jako nejlepší řešení daných problémů.

### Kvalitativní vlastnosti účetních informací

- IFRS** Účetní informace musí mít pro svou užitečnost určité vlastnosti. Koncepční rámec **IFRS** požaduje, aby účetní informace byla srozumitelná, relevantní, spolehlivá a srovnatelná.
- ČÚP** Informace vykázané v účetní závěrce musí být srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a posuzují se z hlediska významnosti (srovnatelné s **IFRS**). Obecně platí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Ve výjimečných případech, kde by výkaznictví v souladu s účetními vyhláškami a/nebo ČUS nepodávalo věrný a poctivý obraz transakcí nebo událostí, mohou účetní jednotky přijmout takové účetní postupy, které se odchyľují od těchto pravidel, ale vedou k dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví, a musí zveřejnit související okolnosti. Účetní postupy přijaté účetní jednotkou nesmí být v rozporu s pravidly zakotvenými v zákonu o účetnictví. Priorita obsahu nad formou, aplikovatelná v **IFRS**, je nahrazena v **ČÚP** požadavkem na výběr metody nezastírající skutečný stav v rámci právní formy, avšak nikoliv mimo ni (viz účtování finančního leasingu).

### Složky účetního výkaznictví

- IFRS** Koncepční rámec **IFRS** stanoví pět složek účetního výkaznictví: aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy (včetně zisků) a náklady (včetně ztrát).
- 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 odliv zdrojů z podniku, a pokud jsou tyto položky spolehlivě měřitelné.
- Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.
- Výnosy jsou přírůstky ekonomických užítků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu z jiného důvodu než jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. Náklady jsou poklesy ekonomických užítků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu z jiného důvodu než výplaty vlastního kapitálu vlastníkům.
- ČÚP** Česká účetní legislativa odkazuje na stejné složky účetního výkaznictví (tj. majetek a jiná aktiva, závazky a jiná pasiva, vlastní kapitál, výnosy a náklady) – nejsou však k dispozici definice těchto základních pojmů. Určité položky těchto základních složek jsou definovány v českých účetních standardech, zejména pro finanční instituce, avšak klíčové definice se interpretují za použití minulých zkušeností a akademické literatury.

## HISTORICKÉ CENY

**IFRS** Princip historických cen je hlavní účetní konvencí. **IFRS** ovšem připouští přecenění u dlouhodobého majetku (tj. dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, investice do nemovitostí). **IFRS** také požadují, aby některé typy finančních nástrojů a biologických aktiv byly oceňovány reálnou hodnotou.

**ČÚP** Princip historických cen je uplatňován pro většinu složek aktiv a závazků. Pouze vybrané cenné papíry (s výjimkou cenných papírů držných do splatnosti, neobchodovatelných dluhopisů, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou), deriváty, finanční umístění a technické rezervy pojišťoven, majetek a závazky u některých přeměn společností nebo družstev a deriváty zajištěná část aktiv a závazků se oceňují reálnou hodnotou. Reálná hodnota je také základem ocenění pro pohledávky k obchodování a veškeré závazky, s nimiž se obchoduje podobně jako v **IFRS**. Kapitálové podíly v podnicích (mimo akciovou společnost) se oceňují pořizovací cenou sníženou o znehodnocení.

## PRIORITA VĚRNÉHO ZOBRAZENÍ SKUTEČNOSTI A PRIORITA PODSTATY NAD PRÁVNÍ FORMOU

**IFRS** Při hodnocení a prezentaci informací se bere v úvahu jejich komerční podstata, a nikoliv výhradně jejich právní forma. Podniky se mohou odchýlit od standardu v těch výjimečných případech, kdy by jeho uplatnění vedlo k vykázaní zavádějících finančních informací. **IFRS** požadují vykázat povahu, důvod a finanční dopad odchýlení se od standardu. Odchýlení se od standardu není možné tam, kde národní právo a **IFRS** jsou ve vzájemném konfliktu; v takovém případě musí být aplikovány požadavky **IFRS**.

**ČÚP** 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 nikdy v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví.

## PRVNÍ POUŽITÍ VYKAZOVACÍHO RÁMCE

**IFRS** **IFRS** zahrnují specifický standard pro první použití **IFRS**. Tento standard zavádí úlevy a ukládá určité požadavky a zveřejnění. První použití **IFRS** jako primárního účetního systému vyžaduje plnou zpětnou aplikaci **IFRS** standardů platných k rozvahovému dni prvních výkazů sestavených podle **IFRS**, s výjimkami například pro účtování dlouhodobého hmotného majetku a některých dalších aktiv, podnikových kombinací a účtování penzijních plánů. Srovnatelné informace musí být připraveny a prezentovány na základě **IFRS**. Téměř všechny úpravy vzniklé v důsledku prvního použití **IFRS** musí být zachyceny v počátečním stavu nerozděleného zisku v prvním období prezentovaném podle **IFRS**. Některé úpravy se promítají do goodwillu nebo do jiných složek vlastního kapitálu.

**ČÚP** Tato problematika není v **ČÚP** řešena – všechny české účetní jednotky musí od svého vzniku vést svoje účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a ostatními příslušnými předpisy. Při aktualizaci zákona, případně postupů účtování, je přechod na nová pravidla upraven příslušnými přechodnými ustanoveními. Podnikatelé zachycují dopady v mimořádných výnosech či nákladech, finanční instituce v kapitálu. Přechod na **ČÚP** z **IFRS**, který by mohl být relevantní pro některé účetní jednotky po stažení akcií z trhu nebo splacení veřejně obchodovaného dluhu, není upraven. České podniky musí pro daňové účely vést účetní záznamy na základě **ČÚP** i v případech, kdy pro statutární vykazování používají **IFRS**.

**ODKAZY: IFRS:** Koncepční rámec, IAS 1, IAS 16, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., České účetní standardy.

## ÚČETNÍ UZÁVĚRKA

### VŠEOBECNÉ POŽADAVKY

#### Soulad s účetními principy

- IFRS** Podniky musí zveřejnit skutečnost, že účetní závěrka je připravena v souladu s **IFRS**. Účetní závěrka nesmí uvádět soulad s **IFRS**, pokud není v souladu se všemi relevantními standardy a interpretacemi.
- ČÚP** Účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky za účetní jednotku a konsolidované účetní závěrky **IFRS**. Ostatní účetní jednotky musí účtovat a sestavovat účetní závěrku za účetní jednotku v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícím prováděcím předpisem; pro konsolidovanou účetní závěrku mohou použít **IFRS** místo **ČÚP**.

#### Měna použitá při vykazování

- IFRS** **IFRS** definují měnu vykazování jako měnu používanou ve významném rozsahu při provozu podniku, nebo měnu, která má na podnik významný dopad.
- Podnik si může vybrat, zda sestaví svou účetní závěrku v jiné měně, než je měna vykazování. Metoda převodu z měny vykazování na jinou měnu stanoví převod všech položek rozvahy vyjma položky nerozdělený zisk kurzem platným k rozvahovému dni. Nerozdělený zisk a všechny nákladové a výnosové položky jsou přepočteny aktuálními kurzy k datu transakce nebo, z praktických důvodů, průměrnými kurzy – všechny vzniklé kurzové rozdíly jsou vykázány jako samostatná položka ve vlastním kapitálu.
- ČÚP** Účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny, v určitých případech současně v cizí měně. Účetní závěrka musí být sestavena v české měně. Pro případy přepočtu konsolidovaných účastí se zpravidla používají kurzy platné k rozvahovému dni (i pro výkaz zisku a ztráty), ale neexistují specifická pravidla, která by řešila tyto přepočty.

#### Vykazování v hyperinflačním prostředí

- IFRS** Pokud podnik sám vykazuje v hyperinflační měně, musí připravit svou účetní závěrku na základě zúčtovací jednotky platné k rozvahovému dni. Srovnávací informace z předcházejících účetních období je třeba také převést na zúčtovací jednotku platnou k rozvahovému dni. Jakékoliv zisky nebo ztráty v čisté peněžní pozici vyplývající z převodu částek na zúčtovací jednotku platnou k rozvahovému dni musí být zahrnuty v hospodářském výsledku a samostatně vykázány.
- ČÚP** Není upraveno žádným předpisem (v České republice neexistovalo nikdy hyperinflační prostředí).

**VŠEOBECNÉ POŽADAVKY (pokračování)****Součásti účetní závěrky**

Účetní závěrka, sestavená podle **IFRS** a **ČÚP**, se skládá z následujících součástí.

SOUČÁST	STR.	IFRS	ČÚP
Výkaz finanční pozice/Rozvaha	16	✓	✓
Výkaz zisku a ztráty	18	(a)	✓
Výkaz úplného výsledku	18	✓ (a)	Nepoužívá se
Výkaz změn vlastního kapitálu	19	✓ (c)	✓(c), (d)
Výkaz peněžních toků	19	✓	✓(b), (d)
Příloha obsahující důležitá účetní pravidla a ostatní vysvětlující a doplňující informace	-	✓	✓

**Povinné**

- a) Podle **IFRS** účetní jednotka zveřejňuje všechny položky výnosů a nákladů vykázaných v období ve výkazu úplného výsledku nebo ve dvou výkazech: samostatný výkaz zisku a ztráty obsahující jednotlivé komponenty hospodářského výsledku a výkaz úplného výsledku obsahující zisk/ztrátu a komponenty ostatního úplného výsledku.
- b) Finanční instituce jej povinně nesestavují a v praxi jej dle **ČÚP** nepřipravují.
- c) Podle **IFRS** výkaz obsahuje celkový úplný výsledek za období a vyčíslení transakcí s vlastníky. Podle **ČÚP** výkaz obsahuje zisky a ztráty nevykázané ve výsledovce.
- d) Nepovinné, nicméně většina společností sestavuje tyto výkazy za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu.

**Srovnatelné informace**

**IFRS** S malými výjimkami požadují ke všem číselným údajům v účetní závěrce uvést srovnatelné informace za předchozí rok. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být připraven, pokud účetní jednotka aplikuje nová účetní pravidla retrospektivně nebo provede jinou retrospektivní úpravu v účetní závěrce.

**ČÚP** Ke všem číselným údajům v účetní závěrce a výroční zprávě jsou požadovány srovnatelné informace za předchozí rok, s malými výjimkami.

**VÝKAZ FINANČNÍ POZICE/ROZVAHA**

Oba účetní systémy vyžadují předložení výkazu finanční pozice/rozvahy jako primárního účetního výkazu.

**Formát**

**IFRS** Závazný formát výkazu není předepsán, **IFRS** ale vyžadují samostatné vykazování celkových aktiv a celkových závazků. Při stanovení formátu rozvahy může vedení podniku v mnoha oblastech vycházet z vlastního úsudku. Podniky vykazují ve výkazu krátkodobá a dlouhodobá aktiva, krátkodobé a dlouhodobé závazky s výjimkou případů, kdy členění dle likvidnosti položek poskytuje přesnější informaci. V takových případech musí být dle likvidnosti vykázána všechna aktiva a závazky. **IFRS** však stanoví následující minimální požadavky na vykazování následujících položek přímo ve výkazu:



**VÝKAZ FINANČNÍ POZICE/ROZVAHA (pokračování)****Formát (pokračování)**

Aktiva: pozemky, budovy a zařízení; investice do nemovitostí; nehmotná aktiva; finanční aktiva; investice, o kterých je účtováno ekvivalenční metodou; biologická aktiva; zásoby; obchodní a jiné pohledávky; daňová pohledávka k dani ze zisku splatná a odložená, peníze a peněžní ekvivalenty a aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji.

Vlastní kapitál a závazky: základní kapitál a ostatní součásti vlastního kapitálu; menšinový podíl prezentovaný ve vlastním kapitálu; finanční závazky; rezervy; obchodní a jiné závazky, daňové závazky daně ze zisku splatné a odložené, závazky a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině.

**ČÚP**

Je předepsán závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek rozvahy v souladu se 4. směrnicí EU. Lze provést jejich podrobnější členění nebo jejich sloučení. Položky v nulové výši se stejně jako v IFRS nevykazují. Finanční instituce mají specifický formát v souladu s příslušnou směrnicí EU.

**Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami****IFRS**

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami je povinné (s výjimkou vykazování dle likvidnosti). Pokud je rozlišení provedeno, vykazují se aktiva držená za účelem prodeje nebo spotřeby během obvyklého provozního cyklu, pokud obvyklý provozní cyklus je jasně identifikovatelný, se vykazují jako krátkodobá aktiva. Aktiva a závazky, které jsou drženy za účelem obchodování nebo jejichž realizace je očekávána během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou vykazovány jako krátkodobá aktiva (kde nelze uplatnit kritérium obvyklého provozního cyklu). Úročené závazky jsou klasifikovány jako krátkodobé, jsou-li splatné do 12 měsíců od rozvahového dne, i když původní splatnost byla delší než 12 měsíců. Pokud je dohoda o refinancování nebo restrukturalizaci plateb na dobu delší než 12 měsíců uzavřena po datu rozvahového dne, avšak před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, musí být tyto závazky klasifikovány také jako krátkodobé.

**ČÚP**

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami s výjimkou časového rozlišení je povinné. U hmotného a nehmotného majetku je rozhodující doba předpokládáné použitelnosti (nad jeden rok) a cena přesahující danou hranici určenou účetní jednotkou s přihlédnutím k zachování věrného a poctivého zobrazení. Dlouhodobá finanční aktiva zahrnují cenné papíry držené za účelem prodeje. U pohledávek a závazků (včetně úvěrů) je rozhodující splatnost k rozvahovému dni (do jednoho roku či nad jeden rok). Rozlišení na krátkodobé/dlouhodobé položky se neprovádí ve výkazu finanční pozice u finančních institucí, které povinně uvádějí analýzu splatností v příloze.

**Vzájemná kompenzace aktiv a závazků****IFRS**

Aktiva a závazky nesmí být kompenzovány, s výjimkou případů povolených standardy. Finanční aktiva a finanční závazky mohou být kompenzovány, když má podnik právně vymahatelný nárok na kompenzaci a má v úmyslu uhradit netto zůstatek nebo realizovat pohledávku a vypořádat závazek. V případě absence skutečného úmyslu uhradit netto pohledávku nebo závazek nebo uskutečnit současnou úhradu pohledávky a závazku, není rámcová smlouva o započtení dostačující k povolení vykázání netto derivátových finančních nástrojů. Rámcové smlouvy o započtení obecně nesplňují podmínku pro kompenzaci.

## VÝKAZ FINANČNÍ POZICE/ROZVAHA (POKRAČOVÁNÍ)

### Vzájemná kompenzace aktiv a závazků (pokračování)

#### ČÚP

Kompenzace aktiv a závazků, nákladů a výnosů není povolena, s výjimkou:

- a) dobropisů nebo refundací týkajících se konkrétní nákladové, popř. výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém se náklad, popř. výnos zaúčtoval,
- b) doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně kompenzace odložených daňových aktiv a závazků pro jednu právní entitu,
- c) rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob,
- d) rezerv (obecných a specifických), opravných položek a komplexních nákladů příštích období,
- e) kurzových rozdílů, zisků a ztrát z přecenění majetku a závazků,
- f) zúčtování pohledávek a závazků ve stejné měně a se splatností do jednoho roku vůči stejné straně.

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY/VÝKAZ ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

Oba účetní systémy vyžadují zveřejnění výkazu zisku a ztráty/výkazu úplného výsledku (v této studii se též v kontextu **IFRS** používá termín „výsledovka“) jako primárního účetního výkazu (přestože podle **IFRS** je možné vykazovat úplný výsledek ve dvou oddělených primárních výkazech, v této části publikace se zaměříme na požadavky pro oba výkazy, ale odkazovat se budeme pouze na výkaz úplného výsledku).

### Formát

#### IFRS

**IFRS** nestanoví standardní formát výkazu úplného výsledku. Podnik ale musí uvést analýzu nákladů buď podle jejich účelu, nebo podle druhu. Hospodářský výsledek a úplný výsledek za období připadající menšinovému podílu a vlastníkův mateřské společnosti musí být uvedeny ve výkazu úplného výsledku. Pokud jsou náklady vykázány podle funkce ve výkazu úplného výsledku, je potřeba zveřejnit další informace o druzích nákladů ve vysvětlujících poznámkách.

Podle **IFRS** musí být ve výkazu úplného výsledku uvedeny minimálně tyto položky: výnosy; finanční náklady; podíl na výsledku přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou; daňový náklad; hospodářský výsledek z ukončených činností po zdanění a hospodářský výsledek z prodeje aktiv tvořících ukončené činnosti po zdanění; hospodářský výsledek; každá položka ostatního úplného výsledku klasifikovaná podle podstaty; podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků účtovaných metodou ekvivalence a úplný výsledek celkem.

Podnik, který uvádí ve výkazu řádek „provozní hospodářský výsledek“ je povinen do něj zahrnout všechny položky provozního charakteru, včetně těch, které se vyskytují nepravidelně, s malou četností nebo jsou v neobvyklé výši.

#### ČÚP

Je předepsán závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty. Lze provést jejich podrobnější rozšíření nebo sloučení. Položky v nulové výši se stejně jako v **IFRS** neuvádějí. Náklady lze prezentovat druhovým členěním či účelovým členěním. V případě účelového členění jsou předepsané druhové položky uváděny v příloze obdobně jako v případě **IFRS**. Výkaz úplného výsledku se nepoužívá.

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY/VÝKAZ ÚPLNÉHO VÝSLEDKU (POKRAČOVÁNÍ)****Výjimečné položky**

- IFRS** IFRS nepoužívají tuto kategorii, ale je požadováno samostatné zveřejnění položek úplného výsledku, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro objasnění výsledků podniku za dané období. Mohou být vykázány buď ve výkazu úplného výsledku nebo v příloze.
- ČÚP** Srovnatelné s IFRS, ČÚP tuto kategorii nepoužívají a v praxi se výjimečné položky vykazují buď v rámci mimořádných položek (viz níže), nebo pouze v příloze.

**Mimořádné položky**

- IFRS** Zákaz použití.
- ČÚP** Pojetí mimořádných nákladů a výnosů je značně široké. Dle definice jsou to operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí, například: změny účetní metody, rezervy na restrukturalizaci a jiné mimořádné náklady, významné opravy minulých účetních období, náklady a výnosy při postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti, náhrady mimořádných škod. Také prodej podniku je účtován do mimořádných nákladů a výnosů. Mimořádné položky jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty za ziskem z běžné činnosti po zdanění a před menšinovým podílem v konsolidované závěrce. Daňový dopad mimořádných položek se také samostatně vykazuje ve výkazu zisku a ztráty. Jakékoli změny v účetních metodách musí být v příloze účetní závěrky také vysvětleny, včetně důvodu pro danou změnu a odhadu finančního dopadu do účetní závěrky.

Finanční instituce mají oblast mimořádných položek výrazně omezenou (v mimořádných položkách nelze vykazovat žádné chyby) a blíží se přístupu podle IFRS.

**VÝKAZ ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU**

- IFRS** Výkaz musí být uveden jako primární výkaz. Výkaz uvádí celkový úplný výsledek za dané období a kapitálové transakce s vlastníky pro každou kategorii vlastního kapitálu.
- ČÚP** Společnosti obvykle připravují výkaz jako primární výkaz, i když je možné změny ve vlastním kapitálu vykázat v příloze k účetní závěrce. Finanční instituce mají povinnost výkaz sestavit.

**VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ****Výjimky z povinného vykazování**

- IFRS** Neexistují.
- ČÚP** Finanční instituce výkaz nesestavují. Ostatní společnosti většinou výkaz sestavují, přestože není explicitně předepsán jako povinný.

**Přímá/nepřímá metoda**

- IFRS** Požadují, aby výkaz peněžních toků vykazoval přítoky i odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Výkaz peněžních toků může být připraven buď za použití přímé metody (peněžní toky jsou vykázány jako souhrn peněžních příjmů a výdajů souvisejících s provozní činností) nebo nepřímé metody (peněžní toky jsou vykázány na základě úpravy čistého zisku o transakce nepeněžní povahy, jako například odpisů). V praxi je více používána nepřímá metoda.
- ČÚP** Srovnatelné s IFRS. Obě metody, jak přímá, tak nepřímá, jsou povoleny, v praxi téměř výhradně používána metoda nepřímá.

## VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ (POKRAČOVÁNÍ)

### Definice peněz a peněžních ekvivalentů

**IFRS** Peníze mohou zahrnovat přečerpání běžného účtu splatné na požádání, ale nezahrnují krátkodobé půjčky, jejichž pohyb je považován za tok související s finančními peněžními toky. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které mohou být snadno převedeny na známou hodnotu peněz a u kterých nehrozí riziko významné změny jejich hodnoty. Běžně lze nekapitálovou investici považovat za peněžní ekvivalent, pokud je splatná do tří měsíců od data jejího pořízení.

**ČÚP** Definice peněžních ekvivalentů je v praxi srovnatelná s **IFRS**, ale známky a poukázky, které podle **IFRS** nejsou považovány za finanční aktiva, jsou dle **ČÚP** peněžním ekvivalentem (např. stravenky).

### Formát

**IFRS** Požadují samostatnou klasifikaci peněžních toků z provozní, investiční a finanční činnosti.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**. 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

**IFRS** a **ČÚP** požadují vykázání úroků, dividend a daně v rámci jednotlivých kategorií výkazu peněžních toků. Tyto kategorie jsou následující:

POLOŽKA	IFRS	ČÚP
Úrok placený	Provozní nebo finanční	Provozní, finanční (investiční (a))
Úrok přijatý	Provozní nebo investiční	Srovnatelné s <b>IFRS</b>
Dividendy placené	Provozní nebo finanční	Finanční
Dividendy přijaté	Provozní nebo investiční	Srovnatelné s <b>IFRS</b>
Daně placené	Provozní, pokud se přímo netýká finanční nebo investiční kategorie	Srovnatelné s <b>IFRS</b>

(a) Zaplacené aktivované úroky se vykazují jako samostatná položka investičních peněžních toků nebo v příloze k účetní závěrce.

**ZMĚNY V ÚČETNÍCH POSTUPECH A OSTATNÍ ZMĚNY V ÚČETNICTVÍ****Změny účetních postupů**

**IFRS** Dobrovolné změny v účetních postupech jsou povoleny, jestliže jejich změna povede ke spolehlivým a relevantnějším finančním informacím. Změny v účetních postupech by měly být zaúčtovány retrospektivně, srovnávací informace musí být upraveny proti počátečnímu stavu nerozdělených zisků a ztrát nejstaršího vykázaného období. Výjimku tvoří případy, kdy změnu srovnávacích informací nelze prakticky provést.

Změny postupů vyplývající z přijetí nového standardu musí být zaúčtovány v souladu s přechodnými ustanoveními příslušného standardu. Pokud přechodná ustanovení nespecifikují postup účtování změny, postupuje se dle metody uvedené v předchozím odstavci.

**ČÚP** Obdobně jako v **IFRS**, dobrovolné změny v účetních postupech jsou povoleny, jestliže změna povede k relevantnějším finančním informacím. Změny v účetních postupech jsou vykazovány jako mimořádné položky v běžném období. V příloze účetní závěrky se popíše podstatné změny způsobu oceňování, postupů odpisování a účtování s uvedením důvodů těchto změn. Změny v účetních postupech pro účtování odložené daně se účtují proti nerozdělenému zisku/neuhrazené ztrátě minulých let.

**Opravy chyb**

**IFRS** Pro opravy chyb je požadována stejná metoda jako u změn účetních postupů. Účetní jednotka musí opravit srovnávací informace.

**ČÚP** Významné nesprávnosti minulých období jsou vykazovány jako mimořádné položky v běžném období, srovnávací hodnotové údaje nejsou opravovány, ale je požadována reklasifikace příslušných částek (pokud je to možné). Finanční instituce účtují zásadní opravy proti nerozdělenému zisku/neuhrazené ztrátě minulých let. Ostatní (nevýznamné) opravy se účtují v rámci provozního výsledku. O přístupu finančních institucí se začíná diskutovat jako o přístupu pro obecné použití.

**Změny v účetních odhadech**

**IFRS** Změny v účetních odhadech jsou zaúčtovány ve výkazu úplného výsledku v okamžiku jejich zjištění. **IFRS** považují změnu v metodě odpisování a odhadované době použitelnosti za změnu účetních odhadů.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**. Změna v metodě odpisování nebo době použitelnosti majetku není explicitně řešena.

**Odkazy:** **IFRS:** IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 21, IAS 29, SIC-18, SIC-19. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhlášky 500 a 501/2002 Sb., České účetní standardy.



## KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

### POVINNOST SESTAVENÍ

**IFRS** Konsolidovaná účetní závěrka musí být předkládána mateřským podnikem a musí zahrnovat všechny dceřiné podniky. Výjimka se týká pouze mateřského podniku, který je zcela vlastněn jiným podnikem nebo pokud obdrží povolení od menšinových vlastníků a současně cenné papíry podniku nejsou obchodovány na veřejných trzích ani podnik nepřipravuje vstup na veřejný trh. Další nutnou podmínkou je, že tato mateřská společnost je konsolidována v rámci jiné společnosti dle standardů **IFRS**.

**ČÚP** Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku má podnik, který je obchodní společností a má dceřiné společnosti. Osvobození od konsolidace je možné v případech, kdy ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, nejsou překročena alespoň dvě ze tří kritérií:

- a) úhrn brutto aktiv větší než 350 milionů Kč (bez zohlednění oprávek, opravných položek a dalších korekcí),
- b) úhrn ročních obrátů větší než 700 milionů Kč,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu období větší než 250.

Toto osvobození neplatí pro podniky, které jsou emitenty cenných papírů obchodovaných na veřejném trhu, a pro banky a pojišťovny, které postupují podle zvláštních předpisů. Dále nemá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku mateřský podnik, který je současně dceřiným podnikem zahrnutým do konsolidačního celku jiného mateřského podniku v rámci Evropské unie a nemá emitované veřejně obchodovatelné cenné papíry.

### DCEŘINÉ PODNIKY

#### Definice

Definice dceřiného podniku pro účely konsolidace významně určuje rozdíly mezi jednotlivými účetními systémy.

**IFRS** Při stanovení, zda existuje vztah mateřský podnik/dceřiný podnik, se **IFRS** zaměřují na možnost vykonávat kontrolu. Za kontrolu je považována schopnost mateřského podniku řídit finanční a provozní aktivity dceřiného podniku za účelem získání užitků. Předpokládá se, že kontrola existuje, pokud mateřská společnost vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných společností více než polovinu hlasovacích práv, pokud ale není jasně prokázáno, že toto vlastnictví nezakládá kontrolu nad společností. Kontrola existuje také v případě, pokud mateřská společnost vlastní polovinu nebo méně než polovinu hlasovacích práv, ale má právní nebo smluvní nárok kontrolovat většinu hlasovacích práv dceřiného podniku nebo hlasů ve správní radě. Ve výjimečných případech vykonává kontrolu podnik (mateřský podnik), který drží velký balík akcií (ne však více než 50 %) jiného podniku za předpokladu, že vlastníci většiny hlasovacích práv nejsou schopni se spojit a hlasovat proti ovládajícímu podniku (de facto kontrola).

Podniky nabyté (prodané) jsou zahrnuty (vyjmuty) do (z) konsolidace od data, kdy došlo k převedení kontroly. Je nutné také zvážit současná vykonatelná potenciální hlasovací práva.

**ČÚP** Dceřiným podnikem je podnik, ve kterém mateřský podnik („ovládající“ či „řídící“ strana) právně uplatňuje přímo nebo nepřímo rozhodující vliv.

**DCEŘINÉ PODNIKY (POKRAČOVÁNÍ)****Jednotky zvláštního určení (SPE)**

**IFRS** Konsolidace je požadována v případě, kdy podstata vztahu naznačuje, že podnik má kontrolu nad danou SPE bez ohledu na to, zda má přímý nebo nepřímý vlastnický podíl v SPE. Indikátory kontroly mohou být následující:

- SPE vykonává své činnosti v zastoupení podniku, nebo
- podnik má rozhodovací pravomoc nebo jiná práva k získání většiny užitků od SPE, nebo
- podnik nese většinu zbytkového nebo vlastnického rizika souvisejícího s SPE nebo jejími aktivy

**ČÚP** SPE, které nejsou kontrolovány z právního hlediska, ale jejichž rizika a benefity přísluší zejména vykazujícímu podniku, mají být zveřejněny v příloze.

**Dceřiné podniky vyloučené z konsolidace**

**IFRS** Všechny dceřiné podniky musí být konsolidovány.

**ČÚP** Dceřiný podnik je vyloučen z konsolidace, jestliže:

- jeho podíl na konsolidačním celku je nevýznamný (zejména z hlediska úhrnu rozvahy, čistého obrátu a vlastního kapitálu) i z pohledu všech nekonsolidovaných podniků dohromady
- jeho akcie jsou drženy výhradně za účelem jejich prodeje v bezprostředně následujícím účetním období
- významná striktní a dlouhodobá omezení brání mateřskému podniku při výkonu jeho práv ohledně nakládání s majetkem nebo řízení dceřiného podniku
- výjimečně, nelze-li bez prokazatelně nutných nepřiměřených nákladů získat informace pro konsolidaci.

Určité odchylky existují pro finanční instituce.

**Snížení podílu v dceřiném podniku**

**IFRS** Podle IAS 27, Konsolidovaná a individuální účetní závěrka, před revizí (2008), musí být zisk nebo ztráta z částečného prodeje vypočteny porovnáním snížení podílu skupiny na účetní hodnotě vlastního kapitálu dceřiného podniku před prodejem a po prodeji s realizovanými výnosy z prodeje.

Podle revidovaného IAS 27 (2008) se zisk nebo ztráta z částečného prodeje při zachování kontroly zaúčtují do vlastního kapitálu, protože menšinová akcionáři jsou považováni za spoluvlastníky skupiny a transakce mezi vlastníky nevedou ke změně v goodwillu ani k vykázání zisku či ztráty. Zisk nebo ztráta jsou vykázány ve výsledovce, pokud došlo v důsledku transakce ke ztrátě kontroly. V takovémto případě se zisk nebo ztráta vykáží jak z výsledku transakce na prodaném vlastnickém podílu (včetně odpisu goodwillu alokovaného k dceřinému podniku), tak z části investice nadále držené v bývalém dceřiném podniku, která je k datu ztráty kontroly oceněna reálnou hodnotou.

**ČÚP** Konkrétní postup účtování není předepsán. V praxi podniky vykazují zisk nebo ztrátu vypočtenou srovnáním snížení podílu skupiny na účetní hodnotě vlastního kapitálu dceřiného podniku s realizovaným výnosem.

**Jednotná účetní pravidla**

**IFRS** Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena při použití jednotných účetních pravidel u všech podniků ve skupině.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**.

## DCEŘINÉ PODNIKY (POKRAČOVÁNÍ)

### Účetní období

**IFRS** Konsolidovaná účetní závěrka mateřského podniku a jeho dceřiných podniků je obvykle sestavena ke stejnému datu. **IFRS** ale také povolují konsolidaci účetních závěrek dceřiných podniků, které byly sestaveny k jinému datu, ale za předpokladu, že období mezi těmito daty není delší než tři měsíce. Je třeba provést úpravy týkající se významných transakcí, které proběhly v mezidobí.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**. Období mezi daty, ke kterým jsou sestavovány účetní závěrky vstupující do konsolidace, nesmí být u pojišťoven delší než šest měsíců.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 27, SIC-12. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2000 Sb., ČÚS 020.

## INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ

### Definice

**IFRS** Přidruženým podnikem je podnik, ve kterém má investor významný vliv, to znamená, že se účastní (ale bez kontrolního vlivu) finančních a provozních rozhodování přidruženého podniku. Účast na finančním a provozním rozhodování podniku a/nebo účast v jeho řídicích orgánech může představovat podstatný vliv. Podíl investora na hlasovacích právech ve výši 20 % a výše vede k předpokladu podstatného vlivu.

**ČÚP** Přidruženým podnikem je podnik, ve kterém mateřský podnik přímo nebo nepřímo uplatňuje podstatný vliv, tj. drží nejméně 20 % a nejvíce 50 % podílu na základním kapitálu.

### Ekvivalenční metoda

**IFRS** Při účtování o investici do přidruženého podniku musí investor použít ekvivalenční metodu. Investor vykazuje svůj podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku ve výkazu úplného výsledku. **IFRS** dále stanoví, že výsledek přidružených podniků má být vykazován v částce po zdanění. Investor vykazuje ve vlastním kapitálu svůj podíl na změnách vlastního kapitálu přidružené společnosti, které nebyly vykazány v zisku nebo ztrátě přidružené společnosti. Při pořízení investice investor zaúčtuje rozdíl mezi pořizovací cenou a podílem investora na reálné hodnotě čistých identifikovatelných aktiv přidruženého podniku jako goodwill. Goodwill přidruženého podniku je součástí účetní hodnoty investice.

Majetková účast investora v přidruženém podniku je vykazována v pořizovací ceně, upravené o podíl na hospodářském výsledku od data pořízení investice zvýšené nebo snížené o změny ve vlastním kapitálu a snížené o přijaté dividendy. Ztráty snižující hodnotu investice do záporných čísel jsou uplatňovány proti dlouhodobým účastem, které tvoří část čisté hodnoty investice v přidruženém podniku, např. prioritní akcie nebo dlouhodobé pohledávky od přidružených podniků. Ztráty vykazované nad hodnotu investice do kmenových akcií jsou alokovány na další součásti čisté hodnoty investice do přidružených podniků v pořadí dle jejich seniority. Další ztráty jsou účtovány jako závazek pouze v rozsahu, ve kterém investorovi vznikly právní nebo mimosmluvní závazky, aby učinil platby jménem přidružené společnosti.

Je požadováno zveřejnění informací o výsledcích, aktivech a závazcích významných přidružených podniků.

**INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ (POKRAČOVÁNÍ)****Ekvivalenční metoda (pokračování)**

**ČÚP** Alokace kupní ceny popsaná výše v **IFRS** se v **ČÚP** neprovádí. Konsolidující jednotka vykáže v konsolidované rozvaze podíl na vlastním kapitálu přidruženého podniku dle účetních hodnot přidruženého podniku. K datu akvizice vzniká goodwill jako rozdíl mezi kupní cenou a podílem investora na účetní hodnotě vlastního kapitálu přidruženého podniku, který se vykazuje odděleně od investice v přidruženém podniku. 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**. **ČÚP** požadují informace o názvu, místě registrace přidružených podniků, podílu akcií držných vykazujícím podnikem, datu 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.

**Snížení hodnoty**

**IFRS** Snížení hodnoty je testováno tak, jak je předepsáno v IAS 36, Snížení hodnoty aktiv, jestliže investice vykazuje objektivní známky přítomnosti indikátorů popsaných v IAS 39, Finanční nástroje: účtování a oceňování. Při odhadu budoucích peněžních toků může investor použít odhad svého podílu na budoucích peněžních tocích daného podniku nebo odhad očekávaných budoucích peněžních toků z dividend. Goodwill přidruženého podniku se samostatně netestuje na snížení hodnoty.

**ČÚP** Problematika není řešena specifickým předpisem, avšak platí všeobecný požadavek na vyjádření možného snížení hodnoty aktiv.

**INVESTICE DO SPOLEČNÝCH PODNIKŮ (JOINT VENTURES)****Definice**

**IFRS** **IFRS** definují společný podnik jako smluvní dohodu, na jejímž základě dvě nebo více stran provozují ekonomické aktivity, které jsou společně kontrolovány. Za společnou kontrolu je považováno smluvně dohodnuté sdílení kontroly nad ekonomickými aktivitami. Společná kontrola existuje, pokud strategická finanční a provozní rozhodnutí vztahující se k aktivitě vyžadují jednotný souhlas kontrolujících stran (společníci).

**ČÚP** Společným podnikem se rozumí entita, která je ovládaná ve shodě s další osobou nebo dalšími osobami, které se nekonsolidují, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu společně ovládané nebo řízené entity. Společná kontrola musí být zakotvena ve smlouvě mezi stranami vykonávajícími společnou kontrolu.

**Typy společných podniků**

**IFRS** Rozlišují se tři typy společných podniků:

- spoluovládané podniky, kdy je uspořádání provedeno formou samostatného podniku,
- společně kontrolované operace, ve kterých v rámci specifického projektu každý společník používá svá vlastní aktiva a
- společně kontrolovaná aktiva, kdy je projekt prováděn pomocí společně vlastněných aktiv.

**ČÚP** Typy společných podniků nejsou definovány, avšak za společný podnik je považován pouze spoluovládaný podnik ve smyslu **IFRS**.

**INVESTICE DO SPOLEČNÝCH PODNIKŮ (JOINT VENTURES) (POKRAČOVÁNÍ)****Spoluovládané podniky**

- IFRS** Pro spoluovládané podniky se používá buď metoda poměrné konsolidace, nebo ekvivalenční účetní metoda. Poměrná konsolidace vyžaduje, aby společníkův podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech byl kombinován na úrovni jednotlivých položek (řádků) s odpovídajícími položkami ve společníkově účetní závěrce, popřípadě v ní byl vykázán na úrovni jednotlivých položek jako samostatná položka.
- ČÚP** Používání metody poměrné konsolidace je povinné. V individuální účetní závěrce podniku je společně kontrolovaná entita oceněna pořizovací cenou nebo jako podíl na kapitálu spoluovládaného podniku.

**Vklady do spoluovládaných podniků**

- IFRS** Pokud investor vkládá nepeněžní aktiva, jako například akcie nebo majetek, výměnou za podíl na vlastním kapitálu spoluovládaného podniku, musí ve výkazu úplného výsledku vykázat zisk nebo ztrátu vyplývající z tohoto vkladu. Výjimka se týká pouze následujících případů:
- významná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví vložených nepeněžních aktiv nebyly převedeny na spoluovládaný podnik, nebo
  - zisk nebo ztrátu vyplývající z vložených aktiv nelze spolehlivě vyčíslit, nebo
  - transakce vkladu postrádá komerční podstatu.
- Dále platí, že pokud investor výměnou obdrží aktiva, která jsou odlišná od aktiv vložených do spoluovládaného podniku, musí ve svém výkazu úplného výsledku vykázat odpovídající (proporcionální) část realizovaného zisku.

- ČÚP** Není specificky řešeno.

**Společně kontrolované operace**

- IFRS** Společně kontrolované operace jsou podobné spoluovládaným podnikům, ale nejsou samostatnou právní osobou. Investor musí ve své účetní závěrce vykázat následující položky: aktiva, která kontroluje, související závazky, náklady a svůj podíl na výnosech z prodeje zboží nebo služeb realizovaných společným podnikem.
- ČÚP** Není specificky řešeno – tento typ společného podniku není definován, v praxi se účetně postupuje obdobně jako v **IFRS**. Žádná specifická zveřejnění v příloze nejsou požadována.

**Společně kontrolovaná aktiva**

- IFRS** Investor musí účtovat o svém podílu na společně kontrolovaných aktivech a všech souvisejících závazcích, o příjmu z prodeje nebo z podílu na výstupech společného podnikání, o podílu na společných nákladech a nákladech vynaložených v souvislosti s podílem na společně kontrolovaných aktivech.
- ČÚP** Není specificky řešeno – tento typ společného podniku není definován, v praxi se obvykle účtuje dle právní formy ujednání.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 1, IAS 28, IAS 31, SIC-13, SIC-20. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 020.

## PŘEPOČET CIZÍ MĚNY

### Přepoččet – jednotlivé podniky

**IFRS** a **ČÚP** mají podobné požadavky na přepoččet transakcí společnostmi. V **ČÚP** neexistuje definice peněžních a nepeněžních položek. Tato oblast je řešena výčtem, který se v jednotlivostech liší od **IFRS**.

- Přepoččet transakcí vyjádřených v cizí měně je proveden směnným kurzem platným v den transakce. (**ČÚP** specifikují, že musí být použit kurz vyhlášený centrální bankou, lze použít také předem určený pevný kurz, stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky maximálně pro období 12 měsíců; základem pevného kurzu musí být kurz vyhlášený centrální bankou k prvnímu dni období, po které je pevný kurz používán. V případě vyhlášení devalvace či revalvace české měny musí být pevný kurz upraven. Finanční instituce, které podléhají regulaci, musí používat denní kurzy.)
- Peněžní aktiva a závazky vedené v cizí měně jsou přepoččeny směnným kurzem platným k rozvahovému dni. (**ČÚP** specifikují, že musí být použit kurz vyhlášený centrální bankou k rozvahovému dni.)
- Nepeněžní aktiva a závazky vedené v cizí měně jsou přepoččeny odpovídajícím historickým kurzem ke dni pořízení. (**ČÚP** vyžadují přepoččet kapitálových investic pořízených v cizí měně směnným kurzem vyhlášeným centrální bankou a platným k rozvahovému datu.)
- Položky ve výkazu zisku a ztráty jsou přepoččeny historickým kurzem platným ke dni transakce nebo alternativně průměrným kurzem za období. (**ČÚP** specifikují, že musí být použit kurz vyhlášený centrální bankou. Lze použít také předem určený pevný kurz, stanovený maximálně pro jedno účetní období. V případě vyhlášení devalvace či revalvace české koruny musí být vždy pevný kurz upraven. Není povoleno použití průměrného směnného kurzu.)
- Nepeněžní položky vedené v cizí měně a vedené v reálné hodnotě jsou přepoččeny kurzem platným k datu, kdy byla reálná hodnota stanovena (**IFRS**).
- Kurzové zisky a ztráty vzniklé z vlastních cizoměnových transakcí jsou vykázány jako součást zisku nebo ztráty v daném období. Tyto transakce zahrnují dlouhodobé úvěry, které v podstatě tvoří část čisté hodnoty investice podniku v cizí měně (viz strana 68 – zajištění čisté investice).

### Přepoččet – konsolidovaná účetní závěrka

**IFRS** požadují, aby v případě, že je provoz zahraničního konsolidovaného podniku z velké části nezávislý na měně použité pro vykázání mateřskou společností, byly hodnoty uvedené ve výkazu finanční pozice zahraničního podniku přepoččeny kurzem platným k rozvahovému dni. Výjimkou jsou zůstatky vlastního kapitálu, u kterých se pro přepoččet použije historický kurz. Hodnoty ve výkazu zisku a ztráty jsou obvykle přepoččeny průměrným kurzem daného účetního období. Vzniklé kurzové rozdíly jsou vykázány ve vlastním kapitálu.

Pokud je zahraniční činnost součástí vykazujícího podniku, jednotlivé zůstatky jsou přepoččeny tak, jako kdyby transakce byly realizovány samotným vykazujícím podnikem. Podle **ČÚP** jsou výkaz finanční pozice i výkaz zisku a ztráty zahraničního konsolidovaného podniku přepoččeny kurzem platným k rozvahovému dni. Kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu vlastního kapitálu mezi počátečním a konečným výkazem finanční pozice za účetní období tvoří rovněž součást vlastního kapitálu konsolidované skupiny.

### Vykazování kurzových rozdílů ve vlastním kapitálu

**IFRS** Musí být vykázány samostatně včetně jejich celkové hodnoty. Při prodeji zahraničního podniku je odpovídající částka celkového kurzového rozdílu týkajícího se prodaného podniku převedena do výsledovky do položky zisků a ztrát z prodeje.

**ČÚP** Neexistuje specifická úprava.



**PŘEPOČET CIZÍ MĚNY (POKRAČOVÁNÍ)****Přepočtení goodwillu a úprav na reálnou hodnotu vyplývajících z nákupu zahraničního podniku**

**IFRS i ČÚP** Přepočtení kurzem platným k rozvahovému dni – goodwill a úpravy na reálnou hodnotu jsou považovány za součást aktiv a závazků zahraničního podniku.

**Zahraníční podnik v hyperinflačním prostředí**

**IFRS** Před přepočtením na měnu použitou pro vykazování je nutno převést údaje na současnou kupní sílu (tzv. „current purchasing power“).

**ČÚP** Není řešeno, protože v České republice hyperinflační prostředí doposud nenastalo.

**Vykazující podnik v hyperinflačním prostředí**

**IFRS** Pokud podnik sám vyazuje v hyperinflační měně, účetní závěrka musí být připravena na základě měrné jednotky platné k rozvahovému dni.

**ČÚP** Není řešeno.

**Odkazy:** **IFRS:** IAS 21, IAS 29. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 006 a 020.

## PODNIKOVÉ KOMBINACE

### Druhy

Podnikové kombinace představují spojení více samostatných podniků do jedné ekonomické jednotky. V praxi se vyskytují dva druhy podnikových kombinací. Nabytí (akvizice) podniku je situace, kdy jeden ze zúčastněných podniků získá kontrolu nad druhým. Reorganizace skupiny může nastat jako výsledek transakcí mezi podniky, které podléhají společné kontrole.

**IFRS** O podnikových kombinacích podniků, které nejsou pod společnou kontrolou, se vždy účtuje jako o akvizicích. Specifická pravidla **IFRS** týkající se podnikových kombinací vylučují ze svého rozsahu působnosti transakce mezi podniky pod společnou kontrolou a založení společného podniku (účtování společným podnikem).

**ČÚP** Při účtování o podnikových kombinacích je obvykle postupováno způsobem, který odpovídá použití metody koupě, při striktním respektování právní formy transakce, který často vede k rozdílnému účtování v porovnání s **IFRS**. V případě právního splynutí či rozdělení podniku používá česká legislativa také termín „přeměny společností“ – jednotlivé typy přeměn, požadavky na sestavování účetních závěrek a na oceňování podniků jsou specifikovány v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev a účetními předpisy a mohou se lišit od řešení podle **IFRS**.

## AKVIZICE

### Datum akvizice

**IFRS** Datum, kdy kupující získal kontrolu nad kupovaným podnikem.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**. Často interpretováno na základě právní formy, tj. přechod vlastnictví.

### Požizovací náklady akvizice

Požizovací náklady akvizice představují částku zaplacených peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů (nebo reálnou hodnotu převedených nepeněžních aktiv), vzniklé závazky nabyvatele vůči původním vlastníkům a nástroje vlastního kapitálu vydané nabyvatelem. Pokud je úhrada provedena formou výměny akcií, **IFRS** stanoví specifická pravidla.

**IFRS** Akcie vydané za účelem úhrady ceny jsou zaúčtovány v reálné hodnotě k datu výměny, tj. datu, kdy kupující získá kontrolu nad aktivitami a čistými aktivy kupovaného podniku. V případě aktivního trhu je nejlepším indikátorem reálné hodnoty akcie její tržní cena zveřejněná k datu akvizice.

**ČÚP** Nemí řešeno.

### Podmíněná úhrada

**IFRS** Pokud je úhrada části pořizovacích nákladů podmíněna budoucími událostmi, jako například dosažením určité úrovně zisku, **IFRS** požadují, aby byl k datu akvizice proveden odhad částky, která bude zahrnuta v pořizovacích nákladech na akvizici. Jakékoliv další úpravy tohoto dohadu jsou vykázány v zisku či ztrátě. Dodatečná úhrada za akvizici podmíněná pokračujícím zaměstnáním bývalého vlastníka/manažera se posoudí na základě faktů a okolností, do jaké míry se považuje za součást akvizice a do jaké míry by měla být klasifikována jako oddělená transakce – zaměstnanecké požitky po dobu zaměstnaneckého poměru.

**ČÚP** Problematika není řešena.

**AKVIZICE (pokračování)****Náklady spojené s akvizicí**

**IFRS** Náklady spojené s akvizicí, jako jsou poradenství, poplatky za právní, účetní, oceňovací a jiné profesní služby, a obecné administrativní výdaje spojené s transakcí se účtují do nákladů v okamžiku jejich vzniku.

**ČÚP** Náklady spojené s akvizicí, jako jsou poradenství, poplatky za právní, účetní, oceňovací a jiné profesní služby, se kapitalizují v konsolidovaných finančních výkazech. Obecné administrativní výdaje se účtují do nákladů v okamžiku jejich vzniku.

**Uznání a oceňování pořízených identifikovatelných aktiv a závazků**

**IFRS** požadují, aby identifikovatelná aktiva a závazky kupovaného podniku, které existovaly k datu akvizice, byly samostatně vykázány nabývajícím podnikem, bez ohledu na to, zda tyto identifikovatelné položky byly vykázány v účetnictví kupovaného podniku. Tato aktiva a závazky musí být oceněny ve své reálné hodnotě k datu akvizice. V **ČÚP** požadavek na vykázání položek, které kupovaný podnik dříve nevykazoval, není explicitně vyjádřen. V praxi, s výjimkou goodwillu, se zřídka vykazují nová nehmotná aktiva nebo závazky jako výsledek podnikové kombinace. Pokud je výsledkem podnikové kombinace pouze jedna právní entita (např. sloučení nebo koupě podniku), účetní hodnoty pořízených aktiv a závazků nemusí být přeceněny na reálnou hodnotu. Mohou se ocenit ve výši jejich účetní hodnoty před akvizicí a rozdíly z ocenění mezi reálnou hodnotou a účetní hodnotou se vykážou jako součást tzv. „oceňovacího rozdílu“. Oba účetní rámce také uplatňují odlišná kritéria na vykázání restrukturalizačních rezerv, protože **ČÚP** v takovém případě nevyžadují existenci závazku.

**Rezerva na restrukturalizaci**

**IFRS** Nabyvatel může vykázat rezervu na restrukturalizaci jako součást nabytých závazků pouze tehdy, pokud nabývaný podnik měl existující závazky na restrukturalizaci vykázané k datu akvizice v souladu s IAS 37, Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

**ČÚP** Neexistuje specifické pravidlo upravující vytváření rezerv při akvizici, s výjimkou finančních institucí, kde je předpokladem tvorby rezervy oficiální neodvolatelný podrobný plán restrukturalizace.

**Nehmotný majetek**

**IFRS** Nehmotný majetek se účtuje odděleně od goodwillu, pokud vyjadřuje smluvní nebo právní nárok nebo může být oddělen nebo rozdělen a prodán, převeden, licencován, pronajmut nebo vyměněn. Pořízený rozpracovaný výzkum a vývoj lze účtovat jako nehmotný majetek, pokud jej lze spolehlivě ocenit reálnou hodnotou. Neidentifikovatelná nehmotná aktiva (například některé mimosmluvní zákaznické vztahy) jsou zahrnuty v goodwillu.

**ČÚP** Pravidla **ČÚP** pro nehmotná aktiva aplikovatelná také pro aktiva nabytá mimo podnikovou kombinaci musí být dodržována. Výsledkem je, že v rámci **ČÚP** se vykazuje méně nehmotných aktiv jako důsledek podnikové kombinace.

**AKVIZICE (pokračování)****Menšinové podíly při akvizici**

**IFRS** Pokud investor nakoupí méně než 100 % podílu v dceřiném podniku, **IFRS** požadují, aby byl menšinový podíl vykázan v čisté reálné hodnotě pořízených identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nebo jako menšinový proporcionalní podíl na reálné hodnotě nabytého podniku. Nabyvatel má možnost rozhodnout, jaká oceňovací báze bude použita pro každou jednotlivou podnikovou kombinaci.

**ČÚP** Menšinové podíly vykazované jako podíl na vlastním kapitálu musí být zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice. Ocenění menšinových podílů není explicitně předepsáno. V praxi se menšinový podíl oceňuje reálnou hodnotou nabytých identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků. Menšinové podíly musí být pro účely vykazování rozděleny mezi základní kapitál, nerozdělený zisk a ostatní kapitálové fondy.

**GOODWILL/KONSOLIDAČNÍ ROZDÍL**

Goodwill/konsolidační rozdíl (termín užívaný v **ČÚP** pro konsolidované účetní závěrky) vzniká jako rozdíl mezi náklady na akvizici a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků. Může nabývat kladných i záporných hodnot. Goodwill je aktivován jako dlouhodobý nehmotný majetek. Pokud nedochází k položkovému přecenění identifikovatelných aktiv a závazků na reálnou hodnotu, rozdíl je v individuální účetní závěrce dle **ČÚP** klasifikován jako „oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ a vykazuje se jako součást dlouhodobého hmotného majetku. Záporný goodwill nebo záporný „oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ se podle **ČÚP** vykazuje jako aktivum se zápornou hodnotou.

**Doba použitelnosti**

**IFRS** Goodwill se neodpisuje, ale je každoročně přezkoumáván z hlediska snížení hodnoty a také pokud se vyskytnou indikace znehodnocení. Test se provádí na úrovni peněžotvorné jednotky nebo skupiny peněžotvorných jednotek.

**ČÚP** Goodwill (v případě konsolidovaných účetních výkazů tzv. konsolidační rozdíl) se odpisuje rovnoměrně po dobu použitelnosti nepřesahující 20 let. V individuální účetní závěrce se tzv. oceňovací rozdíl k nabytému majetku (pokud se nepřecení majetek na reálnou hodnotu) odpisuje rovnoměrně po dobu 15 let a goodwill (pokud se majetek přecení na reálnou hodnotu) po dobu 5 let. U finančních institucí je účtování goodwillu srovnatelné s **IFRS**.

**Snížení hodnoty**

**IFRS** Prověření, zda nedošlo ke snížení hodnoty goodwillu, je třeba provést pokaždé, když dojde k událostem nebo změnám okolností, které naznačují, že účetní hodnota nemusí být zpětně ziskatelná. Prověření z hlediska snížení hodnoty se nemusí provádět k datu rozvahového dne. Pokud byl nově nabytý goodwill, alokovaný k peněžotvorné jednotce, která již byla testována na snížení hodnoty během období, další test na snížení hodnoty musí být proveden před rozvahovým dnem.

Zpětně ziskatelná hodnota peněžotvorné jednotky (tj. vyšší z reálné hodnoty snížené o prodejní náklady a užitné hodnoty) je porovnána s její účetní hodnotou. Snížení hodnoty se vykáže jako ztráta v provozním výsledku (ve výši přebytku účetní hodnoty nad zpětně ziskatelnou hodnotou). Snížení hodnoty se alokuje nejprve na goodwill. Další alokace se provede na poměrové bázi k aktivům peněžotvorné jednotky, pokud ztráta ze snížení hodnoty převyšuje účetní hodnotu goodwillu.

**ČÚP** Neexistuje specifický předpis, který by upravoval požadavky a způsoby prověřování snížení hodnoty aktiv. Existuje pouze obecný požadavek zachytit možné snížení hodnoty. Neexistuje však žádný specifický výklad, který by sloužil jako návod pro konkrétní postup.

**GOODWILL/KONSOLIDAČNÍ ROZDÍL (pokračování)****Záporný goodwill**

- IFRS** Pokud je reálná hodnota identifikovatelných aktiv a závazků vyšší než pořizovací náklady, nabyvatel znovu prověří ocenění nabývaných identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků a pořizovací náklady podnikové kombinace. Pokud rozdíl stále přetrvává, je zaúčtován do výsledovky.
- ČÚP** Se záporným goodwillem se nakládá stejně jako s kladným goodwillem. Vykázání tzv. „negativního konsolidačního rozdílu“ není řešeno v předpisech pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

**NÁSLEDNÉ ÚPRAVY HODNOT AKTIV A ZÁVAZKŮ**

- IFRS** Původní reálné hodnoty vykázané při akvizici mohou být upraveny v takzvaném „oceňovacím období“, pokud jsou dodatečně získány informace vztahující se k určení reálných hodnot. Pozdější úpravy mohou být provedeny pouze jako opravy chyb.
- ČÚP** Následné úpravy hodnot aktiv a závazků nejsou řešeny specifickým předpisem. Při nabytí souboru majetku může nabyvatel majetek dodatečně individuálně přecenit na základě posudku vypracovaného znalcem a o výsledek přecenění upravit účetní hodnoty. Pokud od nabytí souboru majetku do konce účetního období uplynou méně než tři měsíce, lze provést přecenění i v následujícím účetním období.

## ZVEŘEJNĚNÍ

POLOŽKA	IFRS	ČÚP
<b>Všeobecné</b>		
Jména a popis kombinovaných podniků	Povinné	Povinné
Datum účinnosti podnikové kombinace pro účetní účely	Povinné	Povinné
Cena pořízení a způsob úhrady, včetně všech odložených nebo podmíněných úhrad	Povinné	Není požadováno
Provozy určené k prodeji	Povinné	Není požadováno
% nabytých hlasovacích práv	Povinné	Není požadováno
<b>Goodwill</b>		
Celková hodnota goodwillu – důvody pro akvizici, včetně popisu faktorů ovlivňujících nákupní cenu vedoucí ke vzniku goodwillu	Povinné	Není požadováno
Goodwill – metoda a doba odpisování	Nedá se použít	Povinné
Goodwill – snížení hodnoty	Povinné	Není požadováno
Vysvětlení pohybů mezi počátečním a konečným zůstatkem goodwillu	Povinné	Není požadováno
<b>Ostatní finanční zveřejnění</b>		
Souhrnné reálné hodnoty pořízených aktiv a závazků se samostatným uvedením peněžních ekvivalentů	Povinné	Není požadováno
Vliv akvizice na finanční pozici k datu vykazání a na výsledky od akvizice	Povinné	Není požadováno
Pokud nebyla metoda koupě dokončena, zveřejnit fakta a důvody. V následných obdobích musí být zveřejněny úpravy provedené na původních alokacích kupní ceny.	Povinné	Není požadováno
V případě řady jednotlivých nevýznamných podnikových kombinací, které jsou dohromady významné: počet podniků a stručný popis <ul style="list-style-type: none"> <li>• celková kupní cena, počet a hodnota nástrojů vlastního kapitálu vydaných nebo plánovaných k vydání</li> <li>• celková částka jakýchkoli podmíněných plateb, opcí, nebo závazků</li> </ul>	Povinné	Není požadováno

## TRANSAKCE MEZI PODNIKY POD SPOLEČNOU KONTROLOU

## IFRS

Neexistují specifická pravidla pro tyto transakce. Podniky by si měly vypracovat a používat konzistentní účetní postupy; vedení může zvolit jak metodu koupě, tak metodu účetních hodnot nabývaného podniku pro podnikové kombinace podniků pod společnou kontrolou. Účetní postupy mohou být změněny jedině pokud jsou splněny příslušné podmínky popsané v IAS 8, Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Zveřejnění transakcí se spřízněnými stranami se používá k vysvětlení dopadu transakcí se spřízněnými stranami na finanční výkazy.

## ČÚP

Problematika není řešena. V praxi se postupuje jako by společná kontrola neexistovala.

**ODKAZY: IFRS:** IFRS 3R, IAS 12. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 020.



## VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ

### Definice

**IFRS** Výnosy podle **IFRS** představují výnosy i zisky. Standard IAS 18, Výnosy, definuje výnos jako hrubý přírůstek ekonomických užitků během vykazovaného období vyplývající z běžné činnosti podniku, kdy tento přírůstek způsobí vzrůst vlastního kapitálu, který nevznikl příspěvky společníků nebo akcionářů.

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

### Oceňování

Podle **IFRS** se tržby vykazují v reálné hodnotě úhrady, která byla nebo má být obdržena. Jedná se obvykle o částku v hotovosti nebo hotovostních ekvivalentech, která již byla nebo má být obdržena. V praxi je postup podle **ČÚP** často konzistentní s **IFRS**. Podle **IFRS** je v případě časového rozlišení toku hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů povinné provést diskontaci na současnou hodnotu. S výjimkou smluvních úroků vyhrazených ve smlouvě není diskontace na současnou hodnotu podle **ČÚP** povolena.

### Kritéria pro vykazování výnosů

**IFRS** IAS 18 popisuje specifická kritéria pro vykázání výnosů při prodeji výrobků a zboží, při poskytnutí služeb, pro úroky, licenční poplatky a dividendy. Kritéria pro vykazování výnosů společná pro tyto případy jsou: pravděpodobnost, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku, a možnost spolehlivého ocenění výnosů a souvisejících nákladů.

Další kritéria pro vykazování výnosů se vztahují k výnosům z prodeje zboží. **IFRS** požadují, aby prodávající převedl významná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví zboží na kupujícího a neponechal si žádnou kontrolu nad zbožím. Výnosy z poskytování služeb musí být vykázány podle stavu dokončenosti transakce k datu rozvahového dne. Úrokový výnos musí být vykázán na základě efektivní úrokové sazby aktiva. Licenční poplatky jsou vykazovány na aktuální bázi a dividendy v okamžiku vzniku práva akcionáře na výplatu dividendy.

**ČÚP** **ČÚP** sledují spíše formální stránku transakce a nepožadují explicitně spolehlivé zjištění souvisejících nákladů. Tržby, které se vztahují k různým účetním obdobím, jsou časově rozlišeny v rozvaze (nájem, pojistné prémie atd.). Metoda efektivní úrokové sazby je požadována pouze u finančních institucí v případě finančních nástrojů oceňovaných zůstatkovou hodnotou, v ostatních případech není explicitně řešeno a uplatní se obvykle přímé vykázání.

### Kritéria pro vykazování tržeb z prodeje výrobků a zboží

#### IFRS

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do podniku,
- podnik převedl na kupujícího významná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví výrobku a zboží,
- částka výnosů může být spolehlivě zjištěna,
- podnik si neponechal žádnou kontrolu nad zbožím,
- náklady, které vznikly nebo vzniknou v důsledku transakce, mohou být spolehlivě zjištěny,
- stupeň dokončenosti transakce může být spolehlivě zjištěn.

**ČÚP** nestanoví srovnatelná kritéria a často je rozhodující forma transakce, což v případě řady nestandardních transakcí může působit praktické problémy.

## SPECIFIKA VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ

### Záruky a smlouvy na údržbu výrobků a zboží

**IFRS** V případě, že cena výrobku (zboží) obsahuje identifikovatelný komponent pro budoucí služby, je příslušná částka časově rozlišena a účtována do výnosů během doby, kdy je služba poskytována. Pro standardní záruční povinnosti jsou vytvořeny rezervy podle IAS 37. Náklady na záruční opravy tvoří součást nákladů na prodej.

**ČÚP** Neřešeno specificky, na záruční opravy se v praxi často tvoří rezervy, ale také mohou být tvořeny rezervy pro budoucí servisní závazky. Není žádný výklad rozlišující mezi běžnými záručními rezervami a servisními ujednáními mimo standardní záruku.

### Směnné obchody - reklama

Reklamní směnný obchod nastane, pokud dva podniky realizují vzájemnou výměnu reklamní služby.

**IFRS** Podle **IFRS** může být výnos vykázán při výměně nepodobného zboží a služeb v případě, že částka výnosů může být spolehlivě určena. Taková transakce musí být vykázána na úrovni reálných hodnot přijatého zboží nebo služeb, upravená o převedenou peněžní částku nebo peněžní ekvivalent. Pokud však nemůže být reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb spolehlivě určena, použije se reálná hodnota poskytnutého zboží nebo služeb, upravená o převedenou peněžní částku nebo peněžní ekvivalent. Reálná hodnota přijaté či poskytnuté reklamy ve směnném obchodě je obecně určována s použitím ekvivalentních nesměnných (tj. hotovostních) obchodů.

**ČÚP** Není upraveno předpisy.

### STAVEBNÍ SMLOUVY

Rozsah úpravy

**IFRS** Výklad se vztahuje na smlouvy s pevnou cenou a smlouvy s cenou stanovenou přírůžkou k nákladům zhotovitele (nedefinovány) pro zhotovení aktiva nebo souboru aktiv.

**ČÚP** Neexistuje speciální účetní úprava pro oblast stavebních smluv.

### Metoda vykazování

**IFRS** Vykazují se výnosy a náklady dle stupně dokončení smlouvy (označeno jako tzv. metoda procenta rozpracovanosti), pokud je možné výsledky spolehlivě zjistit. Kritéria nutná pro smlouvy s cenou stanovenou jako přírůžka k nákladům pro splnění podmínky spolehlivého zjištění částek jsou méně restriktivní než pro smlouvy s pevnou cenou. Pokud nelze spolehlivě zjistit výsledky smlouvy, požadují **IFRS** použití tzv. metody nulového zisku, kdy jsou výnosy vykázány v rozsahu vzniklých nákladů na smlouvu, u kterých se očekává, že budou pokryty výnosy. **IFRS** poskytují omezený postup pro použití odhadů. Tzv. metoda dokončené smlouvy není povolena.

**ČÚP** Tzv. metoda procenta rozpracovanosti není v **ČÚP** definována. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu tzv. metody dokončené smlouvy a u nedokončené výroby je dodávka obvykle oceněna na úrovni přímých nákladů, výrobní a správní režie. Jestliže je ve smlouvě dohodnuta částečná fakturace, jsou výnosy a související náklady vykazovány na základě fakturace. Jestliže jsou dohodnuty postupné platby ve formě zálohových plateb, jsou zálohy zaplacené zákazníkem na základě dlouhodobého kontraktu vykázány jako závazek, zatímco výnosy, náklady a zisk z projektu se vykáží až po dokončení celé zakázky. Případné očekávané ztráty je ovšem nutné zaúčtovat již v období, kdy byly zjištěny.

**STAVEBNÍ SMLOUVY (POKRAČOVÁNÍ)****Aplikace metody procenta rozpracovanosti**

- IFRS** V případě, že výsledek smlouvy může být spolehlivě odhadnut, výnosy a náklady musí být vykázány podle stupně rozpracovanosti díla k datu rozvahového dne. V případě, že je pravděpodobné, že celkové náklady na smlouvu převýší celkové výnosy ze smlouvy, očekávaná ztráta musí být okamžitě vykázána jako náklad.
- ČÚP** Není relevantní; v případě očekávané ztráty je nutno vytvářet opravnou položku k nedokončené výrobě. Způsob jejího výpočtu není předepsán.

**Metoda dokončené smlouvy**

- IFRS** Nelze použít.
- ČÚP** Závisí na formě smluvního ujednání. V praxi je tato metoda ve většině případů používána.

**Kombinace smluv a segmentace smlouvy**

- IFRS** Požaduje posuzování smluv v kombinaci s dalšími smlouvami v případech, kdy je smlouva součástí většího celku, nebo posuzování smluv po segmentech v případě, že každá smlouva je součástí samostatného projektu. Každé aktivum je předmětem samostatného vyjednávání a dodavatel i klient jsou schopni přijmout nebo odmítnout tu část kontraktu, která se týká příslušného aktiva, a výnosy a náklady pro každý segment lze jasně identifikovat.
- ČÚP** Není řešeno.

**ODKAZY:** IFRS: IAS 11, IAS 18. ČÚP: Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 019, 015.

### VYKAZOVÁNÍ NÁKLADŮ

#### Definice

**IFRS** Náklady jsou definovány v Koncepčním rámci **IFRS** a zahrnují náklady a ztráty. Náklady jsou poklesy ekonomických užiteků, které vedou ke snížení vlastního kapitálu.

**ČÚP** Neexistuje specifická definice nákladů.

### SPECIFIKA VYKAZOVÁNÍ NÁKLADŮ

#### NÁKLADOVÉ ÚROKY

**IFRS** Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi. V případech, kdy nákladové úroky obsahují slevu nebo prémii vzniklou z vydání dluhového nástroje, je sleva nebo premie amortizována pomocí metody efektivní úrokové sazby. Efektivní úroková sazba je sazba, kterou se diskontují očekávané budoucí peněžní toky na účetní hodnotu dluhového nástroje.

**ČÚP** Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi s ohledem na smluvní úrokovou sazbu dluhového nástroje. Finanční instituce používají povinně efektivní úrokovou sazbu v případech popsaných vyhláškou, avšak mohou aplikovat lineární sazbu pro krátkodobé závazky a ostatní závazky hrazené pravidelnými splátkami.

#### ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY - PENZE

**IFRS** Požadují, aby náklady na poskytování těchto požitků byly vykazovány systematicky a racionálně v průběhu období, v němž zaměstnanci poskytují jednotce služby. **IFRS** rozlišují penzijní plány na plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků.

**ČÚP** V **ČÚP** v současné době neexistuje žádný konkrétní předpis týkající se této oblasti. Existuje státní důchodový systém doplněný dobrovolnými penzijními programy (tzv. penzijní připojištění), realizovanými privátními penzijními fondy. Podniky přispívají do státního důchodového systému a zároveň mohou přispívat svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů.

#### Plány definovaných příspěvků

Plány definovaných příspěvků jsou požitky po skončení pracovního poměru, které vyžadují, aby podnik platil stálý příspěvek do fondu. Podnik nemá žádnou právní ani mimosmluvní povinnost platit další příspěvky do fondu v případě ztrát fondu. V těchto plánech nese riziko spojené s aktivy penzijního plánu zaměstnanec. **IFRS** požadují, aby penzijní náklady byly vykazovány na základě periodicky placených příspěvků.

#### Plány definovaných požitků

Plány definovaných požitků zavazují zaměstnavatele poskytovat zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru v předem stanovené výši. Riziko spojené s aktivy penzijního plánu nese zaměstnavatel.

**ČÚP** V České republice se zatím v praxi penzijní plány s definovanými požitky v zásadě nepoužívají a nejsou upraveny **ČÚP**. V rámci obecných principů **ČÚP** by však měla být zaúčtována rezerva na závazky vyplývající z penzijních plánů. Plány definovaných příspěvků se účtují v souladu s **IFRS**.

## ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY – PENZE (pokračování)

### Plány definovaných požitků (pokračování)

Hlavní rysy metodiky účtování o penzijních plánech definovaných požitků podle **IFRS** jsou:

OBLAST	IFRS
Stanovení penzijních nákladů a nákladů po skončení pracovního poměru	Použije se přírůstková metoda.
Diskontní sazba	Založena na tržních výnosech z vysoce kvalitních podnikových obligací. V případě absence efektivního trhu vysoce kvalitních podnikových obligací se použije úroková míra státních dluhopisů.
Ocenění aktiv penzijního plánu	Ocenění reálnou hodnotou (metodou diskontovaných peněžních toků v případě, že nelze určit tržní cenu).  Pokud aktiva plánu zahrnují i oprávněné pojistné smlouvy, které co do částky i času plnění přesně odpovídají některému nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, považuje se reálná hodnota těchto pojistných smluv za současnou hodnotu souvisejících závazků.
Vykazování pojistně-matematických zisků a ztrát	Čistý zisk/ztráta přesahující 10 % z celkové výše závazků vůči zaměstnancům nebo z reálné hodnoty aktiv penzijního plánu na počátku roku, podle toho, která z těchto částek je vyšší, musí být vykázána a odepsána.  Podnik může přijmout pravidla pro účtování zisků a ztrát z pojistně-matematických odhadů k okamžiku jejich vzniku a v plné výši mohou být vykázány mimo výsledovku. Částky vykázané ve výkazu úplného výsledku nejsou následně reklasifikovány do zisku či ztráty.
Očekávaný výnos aktiv penzijního plánu	Odvozen od tržních výnosů se splatností shodnou s délkou trvání závazku. Berou se v úvahu změny tržních hodnot podkladových aktiv jako důsledek akumulace příspěvků a výplat benefitů.  Pro stanovení reálné hodnoty podkladových aktiv se použije očekávaný výnos.
Omezení aktiv ve výkazu finanční pozice	Aktiva jsou omezena nižší z následujících hodnot: a) aktivum vyplývající z aplikace standardu, b) čistá celková částka vyplývající z veškerých nevykázaných ztrát vypočítaných pojistně matematickou metodou, nákladů minulé služby a současné hodnoty veškerých dostupných prostředků penzijního plánu nebo snížení budoucích odvodů do plánu.
Náklady minulé služby	Odstupné pro aktivní zaměstnance se vykazuje za průměrnou zbývající dobu do benefitu. U zaměstnanců, kteří jsou již oprávněni k výplatě benefitu, se náklady minulé služby vykazují okamžitě.
Sdružené penzijní plány zaměstnaneckých požitků	Pokud nejsou k dispozici dostatečné informace, používá se penzijní plán definovaných příspěvků.  Pokud existuje kolektivní smlouva mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci, ze které vyplývá finanční závazek zaměstnavatele vůči zaměstnancům, jsou náklady nebo výnosy s tímto závazkem spojené vykázány ve výkazu zisku a ztráty.
Plán definovaných požitků dceřiné společnosti tvořící součást plánu skupiny	Penzijní plány s účastníky podniků pod společnou kontrolou nejsou sdruženými penzijními plány. Pokud existuje smluvní ujednání mezi mateřskou společností a její dceřinou společností, dceřiný podnik účtuje náklady na požitky dle ujednání, jinak se příspěvek splatný v daném období zaúčtuje jako náklad, s výjimkou sponzorství zaměstnavatele, který musí použít definovaný požitek účtovaný pro penzijní plán jako celek.

## ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY – PENZE (pokračování)

### Plány definovaných požitků (pokračování)

OBLAST	IFRS
Definice krácení	Ke krácení dochází, jestliže je podnik prokazatelně povinen provést významné snížení počtu zaměstnanců zahrnutých do penzijního plánu nebo podnik změní podmínky definovaných požitků způsobem, dle kterého významná složka budoucích služeb současných pracovníků nebude nadále vytvářet nárok na požitek, popř. bude vytvářet pouze nárok na snížený požitek.
Definice vypořádání	Vypořádání nastane, pokud podnik vstoupí do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu.
Krácení/vypořádání (okamžik vykázání)	Zisky a ztráty jsou vykázány v okamžiku krácení/vypořádání.
Krácení/vypořádání (kalkulace zisků a ztrát)	Zisky a ztráty z krácení/vypořádání zahrnují změny v současné hodnotě závazku z titulu definovaných požitků, změny v reálné hodnotě aktiv plánu, pojistně-matematické ztráty a zisky a náklady odstupného, které ještě nebyly vykázány.

ODKAZY: IFRS: IAS 19, IAS 39.

## ÚHRADA AKCIEMI

### Účetní zachycení

**IFRS** Akcie a akciové opce jsou někdy přiznány zaměstnancům jako součást jejich odměn nebo ostatním třetím stranám výměnou za zboží nebo služby. Zboží nebo služby získané výměnou za akcie se zaúčtují. Reálná hodnota akcií a akciových opcí přidělených zaměstnancům se vykáže v období, ke kterému se vztahují služby zaměstnanců. Předpokládá se, že odměna je za minulé služby, pokud neexistují podmínky výkonnostních kritérií.

Pokud má podnik povinnost uhradit transakci v hotovosti, zaúčtuje závazek. Pokud neexistuje povinnost uhradit závazek v hotovosti, zboží a služby jsou uhrazeny prostřednictvím vydání nástrojů vlastního kapitálu. Pokud je reálná hodnota zboží a služeb vyšší než reálná hodnota úhrady v hotovosti, zaúčtuje se rozdíl jako zvýšení vlastního kapitálu.

**ČÚP** Problematika není řešena.

### Oceňování

**IFRS** U transakcí vypořádaných akciemi se obdržené zboží nebo služby a odpovídající nárůst vlastního kapitálu ocení reálnou hodnotou zboží nebo služby. Pokud účetní jednotka nemůže spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu obdrženého zboží nebo služeb, což se vždy týká služeb provedených zaměstnanci, stanoví jejich hodnotu nepřímou, s odkazem na reálnou hodnotu vydaných nástrojů vlastního kapitálu. U transakcí s hotovostní úhradou se obdržené zboží nebo služby a vzniklé závazky ocení reálnou hodnotou závazků. Je požadováno rozsáhlé zveřejnění.

**ČÚP** Problematika není řešena.



**ÚHRADA AKCIEMI (pokračování)****Daně ze mzdy placené zaměstnavatelem při uplatnění opcí na akcie zaměstnance**

**IFRS** Závazek zaměstnavatele na úhradu sociálního pojištění z transakcí úhrady odměn akciemi se zaúčtuje do stejného období, kdy byla zaúčtována související transakce.

**ČÚP** Problematika není řešena.

**Nezaměstnanecké úhrady akciemi**

**IFRS** **IFRS 2** požaduje, aby k ocenění transakce úhrady akciemi vypořádané nástroji vlastního kapitálu byla použita reálná hodnota zboží nebo služeb pořízených účetní jednotkou. Je tu vyvratitelný předpoklad, že reálná hodnota zboží a služeb může být spolehlivě odhadnuta. Avšak tam, kde je identifikovatelná reálná hodnota obdrženého zboží nebo služeb nižší než reálná hodnota vydaných kapitálových nástrojů, se předpokládá, že bylo obdrženo také neidentifikovatelné zboží nebo služby. Pořízené identifikovatelné zboží nebo služby se zaúčtují k okamžiku obdržení. Neidentifikovatelné zboží nebo služby se ocení reálnou hodnotou k datu poskytnutí.

**ČÚP** Problematika není řešena.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 19, IAS 37, IFRS 2.

**PLACENÉ VOLNO**

Zahrnuje dlouhodobé placené volno jako např. dlouhodobá pracovní neschopnost a dovolená. Tyto požitky se většinou kumulují během zaměstnaneckého poměru. **IFRS** požadují zaúčtovat závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytne službu, která ho opravňuje k takovému požitku. Podle **ČÚP** se v praxi účtuje o rezervě na nevybranou dovolenou podle obecných principů účtování závazků.

**ODSTUPNÉ Z PŘEDČASNÉHO UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU**

**IFRS** Odstupné z předčasného ukončení pracovního poměru z důvodu nadbytečnosti se účtuje obdobně jako rezervy na restrukturalizaci. V případě, že podnik nabídne odstupné, aby podpořil dobrovolné odchody, je ocenění tohoto odstupného založeno na očekávaném počtu zaměstnanců, kteří přijmou tuto nabídku.

Odškodnění pro předčasné ukončení pracovního poměru jsou obecně splatná bez ohledu na důvod ukončení pracovního poměru zaměstnance. Platba takových výhod je jistá (podmíněná jinou podmínkou nebo minimální dobou zaměstnání), avšak doba jejich splatnosti je nejistá. **IFRS** požadují, aby odškodnění pro předčasné ukončení pracovního poměru byla účtována stejně jako závazky z penzijních plánů (tj. včetně očekávaného nárůstu mzdy).

**ČÚP** Účtuje se jako součást rezervy na restrukturalizaci.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 19. **ČÚP:** ČÚS 004.

**AKTIVA****NEHMOTNÝ MAJETEK****Definice**

**IFRS** Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Může být koupené nebo vytvořené vlastní činností.

**ČÚP** Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok – zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva (např. know-how a licence) a goodwill.

**Účetní zachycení – pořízený nehmotný majetek <sup>(i)</sup>**

**IFRS** Platí obecná kritéria pro účtování o aktivech dle **IFRS**. Aktivum se uznává, pokud z něj plynoucí budoucí ekonomické užítky jsou pravděpodobné a jeho pořizovací cenu lze spolehlivě vyčíslit.

**ČÚP** Nehmotná aktiva se aktivují a odpisují, pokud odpovídají stanovenému výčtu, jejich pořizovací cena je vyšší než částka stanovená vnitropodnikovou směrnicí a jejich očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Od roku 2009 musí být zřizovací výdaje finančních institucí, včetně zůstatků z předchozích období, účtovány přímo do nákladů.

<sup>(i)</sup> O účtování o nehmotném majetku pořízeném v rámci podnikové kombinace pojednává kapitola Podnikové kombinace (viz strana 30).

**Účetní zachycení – další kritéria pro nehmotný majetek vytvořený vlastní činností**

**IFRS** Požadují rozlišení nákladů spojených s vytvořením nehmotného aktiva ve fázi výzkumu a vývoje. Náklady ve fázi výzkumu musí být vždy zaúčtovány do nákladů. Náklady ve fázi vývoje se účtují do nákladů, pokud jednotka není schopna prokázat následující:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného majetku,
- záměr dokončit nehmotný majetek,
- schopnost tento majetek užívat nebo prodat,
- způsob, jakým bude tento majetek vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické přínosy, podnik musí prokázat existenci trhu nebo v případě vlastního využití použitelnost nehmotného aktiva, dosažitelnost dostatečných zdrojů pro dokončení vývoje a pro užívání nebo prodej nehmotného majetku,
- schopnost spolehlivého měření výdajů, které se vztahují k danému majetku, během vývoje.

Náklady na vývoj původně vykázané jako náklady nemohou být aktivovány v následujícím období.

**ČÚP** Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivuje. Aktivují se náklady na vývoj určený k obchodování.

**Účetní zachycení – náklady na vývoj internetových stránek (website)**

**IFRS** Výdaje uskutečňované během plánovací fáze jsou účtovány do nákladů. Výdaje za činnosti během fáze vývoje internetové aplikace musí být aktivovány. Výdaje vzniklé během fáze vývoje obsahu a výdaje v souvislosti s provozem aplikace jsou účtovány do nákladů v okamžiku vzniku.

**ČÚP** Neexistují pravidla pro tuto problematiku. Uplatňuje se obecné pravidlo pro účtování výdajů spojených s pořízením nehmotného majetku vlastní činností do nákladů.

**NEHMOTNÝ MAJETEK (pokračování)****Oceňování – pořízený nehmotný majetek**

**IFRS** Pořizovací cena samostatně pořízeného nehmotného majetku je obvykle zřejmá, tj. reálná hodnota zaplacené úhrady.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS** - pořízený nehmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, tj. včetně vedlejších přiřaditelných nákladů.

**Oceňování – nehmotný majetek vytvořený vlastní činností**

**IFRS** Pořizovací cena zahrnuje všechny výdaje, které je možno přímo přiřadit k tvorbě, výrobě nebo přípravě majetku, a to od data, kdy byla splněna kritéria pro jeho účtování.

**ČÚP** Prvotní ocenění je pořizovací cenou, která zahrnuje přímo přiřaditelné náklady spojené s vývojem nehmotného majetku.

**Následné oceňování – nehmotný majetek pořízený a vytvořený vlastní činností**

**IFRS** Nehmotný majetek je oceněn v pořizovací ceně snížené o oprávky/snížení hodnoty nebo v reálné hodnotě. Následné přeceňování nehmotného majetku na jeho reálnou hodnotu musí být založeno na cenách na aktivním trhu. Pokud podnik aplikuje tento postup (v praxi výjimečně), musí se přecenění provádět pravidelně a současně pro celou skupinu nehmotných aktiv.

**ČÚP** Nehmotný majetek se vede v pořizovací ceně snížené o oprávky nebo na úrovni vlastních nákladů snížených o oprávky. Přecenění na reálnou hodnotu není povoleno.

**Odpisování – nehmotný majetek pořízený**

**IFRS** Odpisuje se majetek s konečnou dobou použitelnosti; neodpisuje se majetek s neomezenou dobou použitelnosti, který je ale každoročně testován na snížení hodnoty. Neexistuje předpokládaná maximální délka životnosti.

**ČÚP** Odpisuje se po dobu použitelnosti postupně v souladu s odpisovým plánem. Veškerý nehmotný majetek se musí odpisovat.

**Snížení hodnoty – nehmotný majetek pořízený a vytvořený vlastní činností**

**IFRS** Provedení snížení hodnoty jsou požadovány, kdykoliv události či změny v okolnostech naznačují, že účetní hodnota majetku již není návratná. Roční prověrky se vyžadují u nehmotného majetku s neomezenou dobou použitelnosti a u nedokončeného majetku. Majetek s neomezenou dobou použitelnosti je pravidelně prověřován na snížení hodnoty jako součást peněžotvorné jednotky. Odúčtování snížené hodnoty je povoleno za specifických okolností.

**ČÚP** Snížení hodnoty se zohledňuje buď opravnou položkou, nebo mimořádným odpisem, není stanoven žádný specifický postup pro stanovení ztráty ze snížení hodnoty.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 36, IAS 38, SIC-32. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 005, 013.

**DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK****Definice**

**IFRS** Dlouhodobý hmotný majetek je majetek v držení podniku pro: (i) využití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb, (ii) pro pronájem ostatním nebo (iii) pro administrativní účely.

**ČÚP** Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek, v zásadě srovnatelný s **IFRS**, s výjimkou majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a samostatné kategorie oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

**Účetní zachycení**

**IFRS** Platí obecná kritéria pro účtování o majetku dle **IFRS**. Účtuje se, pokud budoucí ekonomické užítky plynoucí z majetku jsou pravděpodobné a pořizovací cenu majetku lze spolehlivě kvantifikovat.

**ČÚP** Aktivují a odpisují se hmotná aktiva, pokud je pořizovací cena vyšší než cena stanovená účetní jednotkou a očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Ekonomické užítky nejsou kritériem pro uznání majetku.

**Výchozí oceňování**

**IFRS** Zahrnují náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku a náklady nutné k tomu, aby se majetek uvedl do pracovních podmínek potřebných pro zamýšlené použití, včetně nákladů na testování správné funkčnosti aktiva. Pokud nejsou rozběhové a předvýrobní náklady součástí uvedení majetku do pracovních podmínek, nesmí se aktivovat. Do výchozího ocenění majetku se zahrnují následující náklady:

- výdaje na přípravu stanoviště
- výdaje na dopravu a manipulaci
- výdaje na instalaci a seřízení
- výdaje na požitky zaměstnanců vztahujících se k vytvoření či získání daného aktiva
- výdaje na testování správné funkčnosti aktiva
- odborné poplatky
- reálná hodnota zisků/ztrát ze zajištění peněžních toků vztahujících se k nákupu aktiva v cizí měně (strana 68)
- výpůjční náklady, které jsou v přímé souvislosti s pořízením, stavbou nebo výrobou způsobilého aktiva (strana 49)

Státní dotace přijaté v souvislosti s pořízením majetku mohou být odečteny od pořizovací ceny nebo vykázány zvlášť (strana 62).

**ČÚP** Podobně jako **IFRS** zahrnují náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku. Do ocenění se však nezahrnují náklady na demontáž, výdaje na odstranění majetku a náklady na obnovení původních podmínek. Úrokové náklady (výpůjční náklady) v průběhu výstavby dlouhodobého majetku se aktivují, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Po uvedení majetku do užívání jsou aktivované úrokové náklady odpisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku.

**DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (pokračování)****Následné výdaje**

- IFRS** Následné výdaje jsou účtovány do nákladů. Výměna dílů může být aktivována, jsou-li splněna specifická kritéria. Náklady na zásadní revizi či generální opravu, které se vyskytují v pravidelných intervalech, jsou aktivovány, pokud jsou splněna kritéria pro vykázání dlouhodobého hmotného majetku. Zůstatková hodnota jakékoliv nahrazené komponenty by měla být zaúčtována do nákladů v okamžiku úpravy.
- ČÚP** Účetní hodnota dlouhodobého majetku se zvyšuje o tzv. technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů (od roku 2007: 40 tis. Kč).

**Odpisování**

- IFRS** Odpisovaná hodnota dlouhodobého hmotného majetku musí být systematicky alokována po dobu použitelnosti majetku a musí odrážet to, jak jsou podnikem spotřebovávány užítky z daného majetku. Jakékoliv změny v odpisové metodě aplikované podnikem jsou považovány za změny účetního odhadu, což se projevuje v odpisech v současném a následujících obdobích. Metody odpisování jsou periodicky přehodnocovány. Zbytkové hodnoty a doby použitelnosti se přehodnocují ke každému datu rozvahového dne. Pokud je možné rozdělit položku dlouhodobého hmotného majetku na jednotlivé komponenty, tyto komponenty se odpisují samostatně po dobu jejich použitelnosti.
- ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**. Od 1. ledna 2010 je komponentní odpisování volitelnou možností způsobu odpisování.

**Následné oceňování**

- IFRS** Tzv. vzorové řešení požaduje, aby aktivum bylo vykázáno v pořizovací ceně snížené o oprávky a snížení hodnoty. Povolené alternativní řešení však umožňuje přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu, přičemž ke stanovení reálné hodnoty se užije nejvyšší a nejlepší využití majetku.

Model přecenění by měl být použit na celou skupinu majetku.

Zvýšení zůstatkové hodnoty majetku jako výsledek přecenění zvyšuje tzv. přečeňovací rezervní fond ve vlastním kapitálu. Pokud však toto přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena, pak je toto zvýšení účtováno jako výnos. Pokles hodnoty v důsledku přecenění se účtuje nejprve proti přečeňovacímu fondu daného majetku a přebytek částky nad hodnotu tohoto fondu se zaúčtuje do nákladů.

Je vyžadováno zveřejnění ekvivalentu historické ceny (pořizovací cena a oprávky) majetku oceněného v reálné hodnotě.

- ČÚP** Přečeňování není povoleno, oceňuje se pořizovací cenou sníženou o oprávky a snížení hodnoty.

**Frekvence přečeňování**

- IFRS** Přecenění musí být dostatečně aktualizována, aby se účetní zůstatková hodnota významně nelišila od reálné hodnoty. To vyžaduje, pokud je přijata metoda přečeňování, pravidelné přečeňování veškerého takto účtovaného dlouhodobého hmotného majetku. Management musí ke konci každého roku zvážít, zda se reálná hodnota výrazně odchyluje od zůstatkové hodnoty.

- ČÚP** Není relevantní.

**DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (pokračování)****Snížení hodnoty přeceněného dlouhodobého majetku**

**IFRS** Ztráta ze snížení hodnoty (tj. přecenění „směrem dolů“) může být kompenzována proti přečehořovacím přebytkům, pokud se vztahuje k témuž aktivu. Každý případný rozdíl nad rámec existujících přečehořovacích přebytků musí být vykázán v nákladech za dané období.

**ČÚP** Veškerá snížení hodnoty jsou vykázána v nákladech.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 16, IAS 23, IAS 36, SIC-23. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 005, 013.

**DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ ZA ÚČELEM PRODEJE**

**IFRS** Dlouhodobé aktivum je klasifikováno jako držené za účelem prodeje tehdy, jestliže se jeho účetní hodnota realizuje zejména prodejem, a nikoli pokračujícím užíváním. Aktivum by mělo být k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu a jeho prodej by měl být vysoce pravděpodobný. Prodej je vysoce pravděpodobný, když se management firmy na příslušné úrovni zaváže k plánovanému prodeji aktiva a k zahájení aktivních kroků pro hledání kupce a k realizaci tohoto plánu. Majetek by měl být aktivně nabízen na trhu za cenu, která je srovnatelná s jeho současnou reálnou hodnotou. Prodej by měl splnit takové podmínky, aby byl dokončen během 1 roku od data klasifikace, a kroky nezbytné k realizaci plánu by měly zajistit, že není pravděpodobné, že by se v plánu prováděly významné změny nebo že by se měl plán zrušit. Jakmile je aktivum označeno jako držené za účelem prodeje, je oceněno nižší z hodnot: účetní hodnota nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej.

**ČÚP** Neexistuje obdobná kategorie. Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva jsou prezentována jako dlouhodobá aktiva až do jejich vyřazení. Odpisy nebo amortizace pokračuje do doby jejich vyřazení.

**ODKAZY: IFRS:** IFRS 5. **ČÚP:** ČÚS 013.

**LEASING****Klasifikace**

Dle **IFRS** se posuzuje především podstata vztahu. **ČÚP** jednoznačně upřednostňují právní formu nad ekonomickou podstatou.

O finanční leasing se podle **IFRS** jedná v případě, kdy smlouva převádí na nájemce v podstatě všechna rizika i výhody spojené s vlastnictvím aktiva. **IFRS** poskytují určité ukazatele pro určení klasifikace leasingu. Tyto ukazatele jsou prezentovány v tabulce.



**LEASING (pokračování)****Indikátory finančního leasingu dle IFRS:**

UKAZATEL	IFRS
<b>Obvykle vede ke klasifikaci finančního leasingu</b>	
Na konci nájemního období je vlastnictví převedeno na nájemce	Ukazatel finančního leasingu
Existence možnosti výhodnější koupě ve srovnání s tržními podmínkami	Ukazatel finančního leasingu
Doba leasingu tvoří podstatnou část ekonomické životnosti aktiva	Ukazatel finančního leasingu
Současná hodnota minimálních leasingových splátek se rovná prakticky celé reálné hodnotě pronajatého aktiva	Ukazatel finančního leasingu
Pronajaté aktivum je tak zvláštní povahy, že pouze nájemce může toto aktivum používat bez větších úprav	Ukazatel finančního leasingu
<b>Může vést ke klasifikaci finančního leasingu</b>	
Při zrušení smlouvy jsou ztráty pronajímatele neseny nájemcem	Ukazatel finančního leasingu
Zisky a ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty ze zbytkové hodnoty aktiva připadají nájemci	Ukazatel finančního leasingu
Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné nižší než tržní nájemné	Ukazatel finančního leasingu

Dle **ČÚP** musí být u finančního leasingu sjednán převod vlastnictví na konci nájemní doby. Klasifikace leasingu není však důležitá pro účely finančního vykazání, protože v **ČÚP** jsou finanční i operativní leasingy účtovány stejně.

**Účtování o leasingové investici**

**IFRS:** Částka, kterou dluží nájemce z titulu finančního leasingu, je pronajímatelem účtována jako pohledávka ve výši čisté investice do leasingu. Tato částka bude vždy zahrnovat součet budoucích minimálních leasingových splátek, snížený o úrokový výnos budoucích období. Dle **IFRS** minimální leasingové splátky z hlediska pronajímatele zahrnují záruky třetích stran vztahující se k pronajatým aktivům. Současná hodnota minimálních leasingových splátek je obecně vypočítána dle **IFRS** pomocí implicitní úrokové sazby leasingu.

Hrubé příjmy pronajímatele se rozdělují mezi příjem kapitálové částky (jistina) a příjem finanční částky (úrok) tak, aby výsledkem byla konstantní míra návratnosti. **IFRS** předepisují při rozdělení hrubých příjmů využití tzv. metody čistých investic, což vylučuje dopad peněžních toků vyplývajících z daní a financování leasingových transakcí.

Podle **ČÚP** není zohledněna skutečnost, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou. Způsob účtování finančního a operativního leasingu je shodný. Aktivum je vykazáno v rozvaze pronajímatele jako dlouhodobý hmotný majetek.

**Operativní leasing**

Oba dva účetní systémy požadují, aby se majetek, který vlastní pronajímatel za účelem užívání v rámci operativního leasingu, účtoval jako dlouhodobý hmotný majetek a odpisoval se po celou dobu použitelnosti. Příjem z pronájmu se zpravidla vykazuje rovnoměrně po celou dobu trvání nájmu.

**LEASING (pokračování)****Pobídky**

**IFRS** požadují, aby pronajímatel účtoval o úhrnných nákladech na pobídky jako o snížení příjmu z pronájmu po dobu trvání leasingu, a to rovnoměrně, pokud by se nenašel jiný systematický způsob, který by lépe vypovídal o časovém průběhu snižování užiteků pronajatého aktiva.

Podle **ČÚP** není tato oblast specificky řešena, v praxi se postupuje dle **IFRS**.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 17. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 013.

**SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV****Účetní zachycení**

**IFRS** Podnik musí ke každému datu vykazání posoudit, zda existují jakékoliv náznaky, že by mohlo dojít ke snížení hodnoty aktiva. Pokud takovéto náznaky existují, aktivum musí být prověřeno z hlediska snížení hodnoty. Pokud zůstatková hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku, ztráta ze snížení hodnoty se vykáže ve výsledovce. Aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje jsou oceněna nižší z hodnot: účetní hodnota nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej.

**ČÚP** Existují obecné požadavky k zohlednění případného snížení hodnoty. Neexistují podrobné pokyny pro jeho vyčíslení. Rozlišováno je buď trvalé, nebo dočasné znehodnocení. Trvalé snížení hodnoty je řešeno odpisem hodnoty, pro dočasné snížení hodnoty jsou tvořeny opravné položky. V praxi se však většina znehodnocení řeší jako dočasné snížení hodnoty.

**Oceňování**

**IFRS** Ztráta v důsledku snížení hodnoty je rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou aktiva a jeho tzv. zpětně získatelnou částkou. Zpětně získatelná částka je buď reálná hodnota aktiva snížená o náklady na jeho prodej, nebo tzv. hodnota z užívání, je-li vyšší. Hodnota z užívání se počítá z budoucích peněžních toků, vztahujících se k danému aktivu, diskontovaných na současnou hodnotu tržní diskontní sazbou. Jako diskontní sazba by měla být použita sazba před zdaněním a měla by zohledňovat časovou hodnotu peněz a rizika specifická pro toto aktivum.

**ČÚP** Není řešeno.

**Zrušení ztráty ze snížení hodnoty**

**IFRS** Požadují zrušení ztrát ze snížení hodnoty, pokud by došlo ke změně ekonomických podmínek nebo předpokládaného využití aktiva.

**ČÚP** Není specificky řešeno – avšak zrušení opravné položky pro dočasné snížení hodnoty aktiva proti nákladům je přípustné (v podstatě srovnatelné s **IFRS**).

**ODKAZY: IFRS:** IAS 16, IAS 36. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 005.

## AKTIVACE VÝPŮJČNÍCH NÁKLADŮ

### Účetní zachycení

- IFRS** Výpůjční náklady, které jsou přímo vztaženy k pořízení, výstavbě nebo výrobě tzv. způsobilého aktiva, se aktivují do pořizovací ceny daného aktiva. Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej.
- ČÚP** Úrokové náklady v průběhu pořizování dlouhodobého majetku se aktivují nebo účtují přímo do nákladů v závislosti na účetních postupech zvolených účetní jednotkou. Po uvedení majetku do užívání vstoupí takto aktivované úrokové náklady do pořizovací ceny a jsou odpisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku.

### Oceňování

- IFRS** Výše úroku vhodného k aktivaci je buď skutečný náklad vynaložený na určitý úvěrový zdroj, nebo částka vypočítaná pomocí metody váženého průměru při zohlednění všech obecných úvěrů podniku během daného období. Výpůjční náklady mohou zahrnovat kurzové rozdíly, avšak jen při splnění přesně definovaných podmínek. Jakýkoliv přijatý úrok z dočasných úložek peněz vypůjčených na financování výstavby aktiva snižuje úroky určené k aktivaci. Aktivace úroků přestává v okamžiku připravenosti aktiva na předpokládané využití či prodej.
- ČÚP** Není specifikováno, aktivován může být pouze smluvní úrok, nikoliv ostatní výpůjční náklady (transakční náklady úvěrových nástrojů, diskonty apod.). Pokud jsou fondy vypůjčené na obecný účel, účetní jednotka nemusí aktivovat úrokový náklad z obecných fondů, ani když její účetní postupy stanovují postup aktivace přímo souvisejících úrokových nákladů.

**ODKAZY:** IFRS: IAS 23. ČÚP: Vyhláška 500/2002 Sb.

## INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

### Definice

- IFRS** Nemovitost (pozemky a stavby) držená za účelem příjmu z pronájmu nebo z jeho kapitálového zhodnocení. Nezahrnuje nemovitost určenou pro vlastní užívání nebo k prodeji.
- ČÚP** Není specificky definováno a postupuje se dle předpisů o dlouhodobém hmotném majetku.

### Výchozí oceňování

- IFRS** Pro investice do nemovitostí se požaduje ocenění na bázi pořizovacích nákladů, a to jak pro investici pořízenou, tak vytvořenou vlastní činností. Náklady na pořízenou investici zahrnují pořizovací cenu a přímo přiřaditelné náklady, jako je odměna za odborné služby právníků, daně z převodu majetku a ostatní transakční náklady. Investice vytvořená vlastní činností bude oceněna původní pořizovací cenou až do doby, kdy její reálná hodnota bude spolehlivě měřitelná, pokud účetní jednotka používá model reálné ceny (viz následné oceňování na další straně). Nemovitost užívaná na základě smlouvy o operativním leasingu může být také klasifikována jako investice do nemovitostí.
- ČÚP** Není specificky řešeno. Tento majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek (strana 44).

**INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ (pokračování)****Následné oceňování**

- IFRS** Podnik může zvolit pro oceňování všech investic do nemovitostí metodu reálné hodnoty nebo metodu pořizovací ceny. Pokud je použita metoda reálné hodnoty, zisk nebo ztráta ze změny v reálné hodnotě se účtují do výsledovky v období, ve kterém vzniknou a účetní zůstatková hodnota se neodpisuje.
- ČÚP** Není specificky řešeno – platí pravidla pro oceňování dlouhodobého hmotného majetku (pořizovací cena snižena o odpisy), ocenění reálnou hodnotou není přípustné.

**Převody z/do kategorie investice do nemovitostí**

- IFRS** Pokud by došlo ke změně v užití investice do nemovitostí, standard poskytuje detailní návod pro následnou klasifikaci. Investice určená k prodeji se překlasifikuje na zásoby a investice určená k vlastnímu užívání se překlasifikuje do kategorie dlouhodobého hmotného majetku.
- ČÚP** Není relevantní – nemohou vzniknout takovéto převody.

**Frekvence oceňování a základna pro přeceňování**

- IFRS** Reálná hodnota investice do nemovitostí musí odrážet skutečné tržní podmínky a okolnosti ke dni vykazání. Nezávislý a kvalifikovaný odhadce není standardem vyžadován, ale je doporučován. Reálná hodnota vychází z tzv. nejvýhodnějšího a nejlepšího užití. Přeceňování se musí provádět s dostatečnou pravidelností, aby se zůstatková hodnota významně nelišila od reálné hodnoty.
- ČÚP** Není relevantní.

**ODKAZY: IFRS: IAS 40.**

**ZÁSoby****Definice**

Oba dva účetní systémy definují zásoby jako aktiva, která jsou držena za účelem dalšího prodeje při běžném podnikání, v procesu výroby pro následný prodej, ve formě materiálu nebo dodávek ke spotřebě ve výrobním procesu či při poskytování služeb.

**Oceňování**

- IFRS** Zachycovány v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší (což je hodnota tržeb snižena o dodatečné náklady potřebné k dokončení a o odhadované odbytové náklady). Při následném zvýšení hodnoty zásob, které byly předtím odepsány, je požadováno zpětné navýšení účetní hodnoty (maximálně o výši původního odpisu).
- ČÚP** V podstatě srovnatelné s **IFRS**, ale neexistuje předepsaný postup pro vyčíslení případného snížení hodnoty.

**ZÁSoby (pokračování)****Metoda stanovení pořizovací hodnoty zásob**

Metoda	IFRS	ČÚP
LIFO	X	X
FIFO	✓	✓
Metoda váženého průměru	✓	✓

- ✓ Povoleno  
X Nepřípustné

**Konzistentnost stanovování pořizovací hodnoty pro podobné zásoby**

**IFRS** Vyžadují, aby podnik užíval stejnou oceňovací metodu pro všechny zásoby, které mají podobnou povahu a využití.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**.

**Alokace výrobní režie**

**IFRS** Jakékoliv rozdělení fixních výrobních režii je založeno na úrovni běžné výrobní kapacity a nealokované režie se odpisují přímo do nákladů.

**ČÚP** V zásadě srovnatelné s **IFRS**, ale bez podrobnějších požadavků. U hromadné výroby s krátkým výrobním cyklem se výrobní režie neaktivuje.

**ODKAZY: IAS:** IAS 2. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 015.

**BIOLOGICKÁ AKTIVA**

Podle **IFRS** musí být biologická aktiva oceněna při výchozím zachycení a ke každému dni vykazání reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na dokončení a odbytové náklady. Všechny změny v reálné hodnotě musí být vykazány ve výsledovce v období jejich vzniku. Dle **ČÚP** neexistuje specifická úprava pro ocenění, 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.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 41, **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb.

**FINANČNÍ AKTIVA**

**IFRS** Obsahují kritéria pro účtování a oceňování pro veškerá finanční aktiva včetně derivátů.

**ČÚP** Pravidla pro tuto oblast se výrazně přiblížila **IFRS**, 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**.

## FINANČNÍ AKTIVA (pokračování)

### Definice

**IFRS** a **ČÚP** definují finanční aktivum podobně: zahrnuje peněžní prostředky, smluvní nárok získat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum od jiné strany na základě smlouvy, smluvní nárok/příslib na výměnu finančních nástrojů s jinou stranou za potenciálně výhodných podmínek a majetkové cenné papíry (kapitálové nástroje) jiných stran. Finanční aktiva zahrnují deriváty s pozitivní reálnou hodnotou. Účtování o derivátech je popsáno na straně 66. **ČÚP** však nezahrnují mezi finanční aktiva příjmy příštích období a v řadě specifických ustanovení ani obchodní a jiné pohledávky.

### Účetní zachycení a výchozí ocenění

**IFRS** Požadují zachycení finančního aktiva právě v okamžiku, kdy se podnik stane smluvní stranou v ujednáních týkajících se finančního nástroje. Při prvotním zaúčtování se finanční aktivum ocení reálnou hodnotou (tj. běžně cena transakce), u finančních aktiv mimo kategorii finančních aktiv v reálné hodnotě přeceňovaných do výsledovky se navýší o transakční náklady, které lze přímo přiřadit pořízení daného aktiva.

**ČÚP** Podle **ČÚP** jsou finanční aktiva při prvotním zaúčtování oceněna pořizovací cenou včetně transakčních nákladů, což vede v mnoha případech ke stejnému řešení jako dle **IFRS**.

### Klasifikace a následné ocenění

**IFRS** definují čtyři kategorie finančních aktiv, **ČÚP** definují čtyři kategorie cenných papírů vykazovaných v aktivech. Kritéria pro klasifikaci a požadavky na následné ocenění jsou prezentovány v níže uvedené tabulce.

V **ČÚP** platí poněkud odlišná pravidla pro finanční instituce (bližší k **IFRS**) a pro podnikatelské subjekty (s většími odchylkami od **IFRS**).



## FINANČNÍ AKTIVA (POKRAČOVÁNÍ)

KLASIFIKACE	IFRS	ČÚP
<b>Finanční aktiva v reálné hodnotě přeceňovaná do výsledovky</b>		
Tato kategorie obsahuje dvě podkategorie: Finanční aktiva držena k obchodování (popis v následující kategorii) a aktiva zařazená do této kategorie při nákupu. Jakékoliv finanční aktivum může být při svém prvotním zachycení klasifikováno jako finanční aktivum v reálné hodnotě přeceňované do výsledovky.	Neměnné rozhodnutí klasifikovat finanční aktivum jako finanční aktivum v reálné hodnotě přeceňované do výsledovky, a to v případě, že taková klasifikace vede k relevantnějším informacím, protože: a) se eliminuje nebo výrazně snižuje nekonzistentnost v oceňování nebo výchozím zachycování, b) skupina finančních aktiv, finančních závazků, či jejich kombinace, je řízena a výkonnost těchto nástrojů je měřena na bázi reálných hodnot, c) smlouva obsahuje jeden nebo více podstatných vložených derivátů.	Omezení možnosti vykazovat v reálné hodnotě, tj. klasifikovat cenný papír v této podkategorii je odlišné podle <b>ČÚP</b> : 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.
<b>Finanční aktiva držena k obchodování</b>		
Tato kategorie obsahuje dlužné a majetkové cenné papíry držené za účelem prodeje v krátkém období. Zahrnuje povinně deriváty.	Jasným záměrem podniku musí být držení finančního majetku po relativně krátké období, nebo jako součást portfolia drženo za účelem krátkodobé realizace zisku.  Následné ocenění v reálné hodnotě. Nerealizované zisky a ztráty vykázány ve výsledovce.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
<b>Investice držené do splatnosti</b>		
Finanční majetek držení se záměrem a schopností držení do splatnosti. Zahrnuje majetek s pevnými a stanovitelnými platbami a splatnostmi. Nezahrnuje majetkové cenné papíry, neboť mají neomezenou životnost.	Podnik musí mít „jasný záměr a schopnost“ držet finanční majetek do splatnosti. Nestačí tedy současný záměr.  Pokud podnik prodá více než nevýznamnou část aktiv klasifikovaných jako „držena do splatnosti“, je použití této klasifikace zakázáno po dvě celá účetní období (známo jako „zkažení“). Podnik také musí překlasifikovat všechna svá finanční aktiva „držena do splatnosti“ na „realizovatelná finanční aktiva“.  Ocenění v zůstatkové hodnotě (naběhlé) pomocí metody efektivního výnosu.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .  Srovnatelné s <b>IFRS</b> .  Srovnatelné s <b>IFRS</b> . Metoda efektivního výnosu je požadována pouze pro finanční instituce. U pojišťoven ocenění reálnou hodnotou. Změny v reálné hodnotě se účtují do vlastního kapitálu očištěné o daňové efekty a účtují se do výsledovky při prodeji, znehodnocení nebo splatnosti.

## Finanční aktiva (pokračování)

KLASIFIKACE	IFRS	ČÚP
<b>Půjčky a pohledávky</b>		
Finanční majetek vytvořený poskytnutím peněz, zboží a služeb přímo dlužníkovi, např. obligace, půjčky zákazníkům a pohledávky z obchodního styku. Avšak nesmí obsahovat obchodovatelná finanční aktiva. Může obsahovat půjčky a pohledávky nabyté postoupením, pokud jsou nabyty se stejným záměrem.	Ocenění v zůstatkové hodnotě.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
<b>Realizovatelná finanční aktiva</b>		
Všechna dluhová/majetková finanční aktiva nepatřící do výše uvedených kategorií. Zahrnuje majetkové cenné papíry, kromě těch, které jsou klasifikovány jako držené za účelem obchodování, a může také obsahovat nakoupené pohledávky.	Ocenění v reálné hodnotě.  Všechny změny reálné hodnoty, očištěné o daň, jsou vykázány ve vlastním kapitálu a rozpuštěny do výkazu zisku a ztráty v okamžiku prodeje, snížení hodnoty nebo splacení.  Kurové zisky a ztráty z dluhových cenných papírů se účtují do výsledovky.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .  Změny reálné hodnoty se u pojišťoven promítají ve výkazu zisku a ztráty, u podnikatelů a regulovaných fondů jsou účtovány přímo do vlastním kapitálu.

**Změny klasifikace finančního majetku****IFRS**

Změny klasifikace finančního majetku mezi kategoriemi jsou podle **IFRS** relativně vzácné a v případě kategorie finanční aktiva v reálné hodnotě přečeňovaná do výsledovky byly až do vydání novelizovaného standardu IAS 39 v říjnu 2008 striktně zakázány. Podle novelizovaného standardu IAS 39, Finanční nástroje: účtování a oceňování, je možné za specifických okolností provést reklasifikaci z kategorií finanční aktiva v reálné hodnotě přečeňovaná do výsledovky (kromě finančních aktiv takto zařazených účetní jednotkou při prvotním zachycení) a realizovatelná finanční aktiva do jiné kategorie.

Změna klasifikace z kategorie aktiva držená do splatnosti jako důsledek změny záměru nebo schopnosti takto zařazená aktiva držet do splatnosti se účtuje jako prodej, přičemž dochází ke „zkažení“ této kategorie. Nejčastější důvod pro změnu klasifikace z této kategorie je tedy případ, kdy je celá kategorie „zkažena“ a musí být reklasifikována jako realizovatelná na dva roky (tři data sestavení finančních výkazů). V těchto případech jsou aktiva přeceněna na reálnou hodnotu a rozdíly jsou vykázány ve vlastním kapitálu.

Finanční nástroj může být reklasifikován do této kategorie v případě, kdy „zkažené“ portfolio „držené do splatnosti“ bylo „vyčištěno“. V tomto případě je účetní hodnota finančního aktiva (v praxi reálná hodnota) k datu změny klasifikace považována za pořizovací cenu. Nerealizované zisky a ztráty, které již byly vykázány, zůstávají ve vlastním kapitálu až do znehodnocení nebo vyřazení aktiva.

**ČÚP**

Přesuny z kategorie k obchodování do kategorie držené do splatnosti nebo realizovatelné nebyly také přípustné, ale pravidla reklasifikace podle novelizovaného IAS 39 se používají s odkazem na standard IAS 39 také pro reklasifikaci cenných papírů podle **ČÚP**. Tyto změny byly aplikovány v **ČÚP** v prosinci 2008. Přesuny z kategorie realizovatelné do kategorie k obchodování jsou uskutečňovány výjimečně. Přesuny z kategorie realizovatelné do kategorie držené do splatnosti jsou při splnění určitých podmínek povoleny. Oceňovací metody nejsou explicitně předepsány, v praxi se obvykle postupuje dle **IFRS**.

## FINANČNÍ AKTIVA (POKRAČOVÁNÍ)

### Snížení hodnoty

**IFRS** Podniky musí posoudit snížení hodnoty v případě, že existují indikátory snížení hodnoty jako například zhoršení důvěryhodnosti smluvního partnera, porušení smlouvy, vysoká pravděpodobnost bankrotu nebo zrušení aktivního trhu pro dané aktivum nebo v případě investice do kapitálového nástroje, kde nastal významný nebo dlouhodobý pokles reálné hodnoty pod jeho pořizovací cenu. Pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod jeho pořizovací cenu jako důsledek nárůstu bezrizikové úrokové sazby nemusí indikovat snížení hodnoty. Snížení hodnoty cenného papíru nezakládá nový cenový základ.

**IFRS** stanoví, že pro finanční aktiva oceněná zůstatkovou hodnotou je ztráta ze snížení hodnoty představována rozdílem mezi účetní hodnotou a odhadovanou zpětně získatelnou částkou (definovanou jako současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků diskontovaná původní efektivní úrokovou mírou aktiva). Pro finanční majetek oceněný reálnou hodnotou je zpětně získatelná hodnota obvykle založena na kótovaných cenách nebo, pokud nejsou k dispozici, na současné hodnotě očekávaných budoucích peněžních toků diskontovaných současnou tržní úrokovou mírou. V případě, kdy ztráta byla zaúčtována do vlastního kapitálu, musí být v okamžiku snížení hodnoty přeúčtována do zisku nebo ztráty.

**IFRS** požadují, aby změny hodnoty realizovatelných dlužných cenných papírů, identifikované jako zpětné zvýšení dříve zaúčtovaného snížení hodnoty na základě objektivní, určité události, bylo vykázáno ve výkazu zisku a ztráty. **IFRS** zakazují zpětné zvýšení hodnoty realizovatelných majetkových cenných papírů přes zisk nebo ztrátu.

**ČÚP** Neexistují specifická pravidla pro vyčíslení snížení hodnoty finančního majetku oceňovaného zůstatkovou hodnotou. Uplatňují se obecné požadavky k zohlednění snížení hodnoty aktiv. Regulované fondy jsou povinny zohlednit snížení hodnoty, původně zachycené ve vlastním kapitálu, přes výsledovku v plném rozsahu rozdílu mezi pořizovacími náklady a nižší reálnou hodnotou. Banky podléhají speciálním předpisům, které jim umožňují plně použít **IFRS** pravidla pro snížení hodnoty ve svém účetnictví vedeném podle **ČÚP**.

### Odúčtování finančních aktiv

Podle **IFRS** vykazuje podnik ve výkazu finanční pozice aktiva, která kontroluje, zatímco aktiva, která nejsou pod jeho kontrolou, jsou z výkazu finanční pozice vyňata. **ČÚP** v současné době neobsahují žádné konkrétní ustanovení, týkající se této problematiky, s výjimkou finančních institucí, kde je pro odúčtování používán odúčtovací test, který je založen na kontrolním testu namísto ohodnocení rizik a výnosů.

**IFRS** Finanční aktivum (nebo jeho část) je vyňato z výkazu finanční pozice, pokud:

- práva na peněžní toky z aktiva vyprší,
- práva na peněžní toky z aktiva a prakticky všechna rizika a užítky z vlastnictví jsou převedeny,
- povinnost převodu práv k peněžním tokům je považována za situaci, kdy jsou prakticky všechna rizika a užítky převedeny, pokud jsou splněny následující podmínky:
  - žádná povinnost placení, pokud nebyl příjem z převedeného majetku,
  - zákaz prodeje, zastavení majetku,
  - povinnost vrátit peněžní příjmy bez významného zpoždění, nebo
- prakticky všechna rizika a užítky nejsou ani převedeny, ani ponechány, avšak kontrola nad aktivem je převedena.

## FINANČNÍ AKTIVA (POKRAČOVÁNÍ)

### Odúčtování finančních aktiv (pokračování)

Účetní jednotka konsoliduje všechny dceřiné podniky včetně SPE před provedením odúčtovacího testu. Jestliže účetní jednotka převede veškerá rizika a užítky z vlastnictví aktiv (tj. nepodmíněný prodej finančního aktiva), účetní jednotka odúčtuje aktiva. Jestliže si účetní jednotka ponechá v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví aktiv, pokračuje v účtování o majetku (o transakci se účtuje jako o zastavené půjčce). Pokud účetní jednotka ani nepřevéde, ani si neponechá veškerá práva a užítky z vlastnictví aktiv, musí posoudit, zda si ponechala kontrolu nad aktivy. Kontrola je založena na praktické schopnosti strany, která aktivum přijala, jej prodat. Pokud účetní jednotka ztratí kontrolu, aktivum se odúčtuje. Pokud si účetní jednotka ponechá kontrolu, pokračuje v evidenci aktiva v rozsahu, v němž se na kontrole nadále podílí.

Pokud je majetek vyňat z výkazu finanční pozice po jeho prodeji tzv. jednotce zvláštního určení (SPE), může být přesto požadováno konsolidovat tuto SPE.

V okamžiku vynětí z výkazu finanční pozice je rozdíl mezi přijatou částkou a zůstatkovou hodnotou majetku vykázán v zisku nebo ztrátě. Jakékoliv úpravy reálné hodnoty aktiv, které byly dříve vykázány ve vlastním kapitálu, musí být převedeny do zisku nebo ztráty. Všechna nová aktiva a závazky vzniklé z takové transakce jsou vykazovány v reálné hodnotě.

### ČÚP

Koncept převodu kontroly nad finančními aktivy není podle **ČÚP** 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 srovnatelný s **IFRS**. Pro účtování prodejů 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. Účtování o repo a reverzních repo operacích je pro finanční instituce konzistentní s **IFRS**.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 32, IAS 39, SIC-12. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., Vyhláška 501/2002 Sb.

## ZÁVAZKY

### REZERVY

V IFRS existuje specifický standard, týkající se účtování rezerv. IFRS neumožňují vykazování rezerv na budoucí náklady, včetně nákladů spojených s navrhovanými, avšak dosud neplatnými právními normami. V ČÚP se v praxi používá stejný postup, ale postupy účtování pro podnikatele zatím umožňují širší výklad svým obecným požadavkem tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání, včetně rezerv na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku.

### Účetní zachycení

**IFRS** Rezervy by měly a mohou být vykazovány právě tehdy:

- když má podnik současný závazek (právní nebo mimosmluvní), vyplývající z minulých událostí (které nastaly před dnem jejich vykázání), a
- je pravděpodobné, že k úhradě závazku bude nutno použít prostředky podniku, a
- je možno provést spolehlivý odhad výše závazku.

Současný závazek vyplývající z události zakládající povinnost může mít formu právního nebo mimosmluvního závazku. Událost zakládající povinnost neponechává podniku žádnou jinou reálnou možnost, než splatit závazek způsobený událostí. Pokud se jednotka může vyhnout budoucímu výdaji, nemá současný závazek a rezerva nemůže být vykázána.

**ČÚP** 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 obecnou účetní definicí rezervy (tvorba těchto rezerv je daňově odčitatelným nákladem, odpovídající částka musí být držena na bankovním účtu pro případ krytí takové danově odčitatelné rezervy). Podobné rezervy nejsou v **IFRS** přípustné.

### Oceňování

**IFRS** Částka vykázaná jako rezerva musí být nejlepším odhadem minimálního výdaje požadovaného ke splacení závazku existujícího ke dni vykázání. Podnik musí diskontovat očekávané peněžní toky úrokovou mírou před zdaněním, která bere v úvahu tržní odhad časové hodnoty peněz a rizika spojená se závazkem, pokud je vliv diskontování významný. Pokud existuje více odhadů a žádný z odhadů není více pravděpodobný než ostatní, použije se pro ocenění závazku střední částka.

**ČÚP** Finanční instituce musí rezervy diskontovat, je-li tento efekt významný. U podnikatelů není tato oblast řešena, proto některé jednotky vykazují rezervy nediskontované.

### Rezervy na restrukturalizaci

**IFRS** V případě restrukturalizace současný závazek existuje, pouze pokud je podnik „prokazatelně zavázán“ k restrukturalizaci. Podnik je obvykle prokazatelně zavázán, pokud existuje závazná prodejní smlouva (právní závazek) nebo pokud má podnik podrobný formální plán restrukturalizace a není schopen od něj odstoupit, protože začal plán uskutečňovat nebo oznámil základní rysy plánu těm, kterých se týká (mimosmluvní závazek). Pokud však nastane zpoždění v zahájení restrukturalizace nebo pokud restrukturalizace trvá příliš dlouho, tvorba rezervy není opodstatněná.

**REZERVY (pokračování)****Rezervy na restrukturalizaci (pokračování)**

**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.

**Nevýhodné smlouvy**

**IFRS** Rezervy na budoucí provozní ztráty jsou obecně zakázány. Pokud je však podnik smluvní stranou v tzv. nevýhodné smlouvě (nevyhnutelné náklady pro zajištění splnění závazku ze smlouvy převyšují očekávané ekonomické užítky ze smlouvy), současný závazek dle smlouvy musí být vykázán jako rezerva. Jako častý příklad lze uvést najaté nemovitosti, které zůstaly nevyužité.

**ČÚP** Problematika tzv. nevýhodných smluv není specificky řešena, platí obecné požadavky na tvorbu rezerv v případě očekávaných rizik a ztrát.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 37. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, ČÚS 004.

**Dekontaminace, uvedení do původního stavu a podobné závazky (závazky z odstranění aktiv)**

**IFRS** Závazky vztahující se k současné hodnotě nákladů na demontáž, odstranění nebo uvedení do původního stavu vyplývající ze zákonných nebo smluvních povinností jsou vykázány a příslušná hodnota je zaúčtována do dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotce takový závazek vznikne jako důsledek instalace předmětu nebo jeho používání během daného období pro jiné účely než k produkci zásob během tohoto období.

Změny v ocenění závazků, související se změnami v odhadovaném časovém plánu, nebo částky budoucích peněžních toků nebo změny v diskontních sazbách jsou vykázány okamžitě s příslušnou úpravou účetní hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Jestliže je dlouhodobý hmotný majetek oceněn metodou pořizovacích nákladů, pokles závazku je zaúčtován proti účetní hodnotě aktiva až do nulové hodnoty. Použitá diskontní sazba je upravena ke každému dni vykázání. Změny v oceňování závazků jako důsledek běhu času (odúčtování diskontu) jsou zahrnuty v zisku nebo ztrátě.

**ČÚP** Problematika není řešena. V praxi existují rozmanité způsoby účtování o závazcích z odstranění aktiv. Účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku nemůže být zvýšena jako důsledek vzniku nebo změny v závazcích z odstranění aktiv.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 16, IAS 37, IFRIC 1. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 004.



**REZERVY (pokračování)****Závazky vyplývající z účasti na specifických trzích – likvidace elektrických a elektronických zařízení**

**IFRS** Výrobce účtuje o závazku k nákladům spojeným s likvidací zařízení prodaných domácnostem před 13. srpnem 2005 (tzv. historický odpad), pokud působí na trhu během rozhodného období. Stejný princip lze použít u tzv. nového odpadu (tj. zařízení prodaná domácnostem 13. srpna 2005 a později), pokud národní legislativa pohlíží na nový odpad podobně jako na historický odpad a výrobce nemá povinnost nést náklady spojené s likvidací vzniklé v období, kdy již na trhu nepůsobí. Výrobci a prodejci elektrických a elektronických zařízení do profesionálních provozů mohou použít stejný přístup, pokud je likvidace těchto zařízení řešena obdobným způsobem.

**ČÚP** Problematika není řešena, avšak obecné principy pro tvorbu rezerv by měly v těchto případech vést ke tvorbě rezerv. Oceňování rezerv se v praxi může lišit.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 37, IFRIC 6. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb, ČÚS 004.

**NEJISTÉ UDÁLOSTI****Podmíněné aktivum**

**IFRS** Je definováno jako pravděpodobné aktivum vzniklé z minulých událostí, závislé na tom, zda nastane nebo nenastane jedna nebo více nejistých událostí, ne zcela pod kontrolou podniku. Pokud je realizace souvisejícího užitku, jako např. pojistné plnění, prakticky jistá, položka je vykázána jako aktivum.

**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.

**Podmíněný závazek**

**IFRS** Je definován jako potenciální závazek závislý na tom, zda nastanou nebo nenastanou nejisté budoucí události, které jsou mimo kontrolu podniku. Dále také současný závazek, který není vykázán, pokud není pravděpodobné, že dojde k odlivu ekonomických užiteků, nebo částka nemůže být spolehlivě určena. Podmíněný závazek je uveden v účetní závěrce, pokud pravděpodobnost odlivu ekonomických užiteků není nízká.

**ČÚP** Podnik v příloze musí popsat významné potenciální ztráty, na které nebyla vytvořena rezerva a jejichž realizace závisí na výskytu nejistých budoucích událostí.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 37. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb.

## ODLOŽENÁ DAŇ

Ačkoli oba vykazovací rámce požadují výpočet odložené daně ze všech tzv. přechodných rozdílů, existují rozdíly v metodice, jak je uvedeno v níže uvedené tabulce. **ČÚP** vyžadují účtování odložené daně v individuálních účetních závěrkách pouze u těch podniků, na něž se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a ve všech konsolidovaných účetních závěrkách.

UKAZATEL	IFRS	ČÚP
<b>Obecné zásady</b>		
Obecný přístup	Ze všech přechodných rozdílů s omezeným počtem výjimek (viz níže).	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , neexistují výjimky.
Základ pro odloženou daňovou pohledávku a závazek	Přechodné rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou aktiv a závazků (výjimky viz níže).	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
Výjimky (tj. přechodný rozdíl není pro účely odložené daně brán v úvahu)	Goodwill, který není daňově uznatelný, není přechodným rozdílem, stejně jako záporný goodwill.	Výjimka neexistuje pro podnikatele (goodwill je brán v úvahu pro účely odložené daně). U finančních institucí srovnatelné s <b>IFRS</b> . V praxi některé účetní jednotky neúčtují o odložené dani z goodwillu obdobně jako v <b>IFRS</b> – tento přístup se akceptuje.
	Výchozí zachycení aktiva nebo závazku v transakci, která (i) není podnikovou kombinací a (ii) k datu transakce neovlivňuje ani daňový, ani účetní zisk.  Ostatní částky, které nemají daňový dopad (běžně nazývané jako trvalé rozdíly), existují a závisí na daňových zákonech a jurisdikci, ve které podnik působí.	Obdobná výjimka neexistuje.
<b>Specifické aplikace</b>		
Nerealizované vnitroskupinové zisky, např. na zásobách	Odložená daň vykázána pomocí daňové sazby kupujícího.	Nespecifikováno.
Přecenění hmotného a nehmotného majetku	Odložená daň vykázána ve vlastním kapitálu.	Nelze použít – přecenění takového aktiva není povoleno.
Přecenění finančních aktiv	Odložená daň je vykázána v zisku nebo ztrátě, pokud nejsou změny účetní hodnoty realizovatelných finančních aktiv zaúčtovány do vlastního kapitálu – v tomto případě je odložená daň účtována také do vlastního kapitálu.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
Kurzové rozdíly z účetních výkazů v cizí měně z aktivit v zahraničí, které jsou součástí operací mateřského podniku (např. pobočka v zahraničí)	Odložená daň se vykazuje z rozdílu mezi účetní hodnotou stanovenou na základě historického kurzu a daňovým základem stanoveným pomocí kurzu platného ke dni vykázání.	Specificky neřešeno.
Investice do dceřiných, společných a přidružených podniků – účtování o nerozdělených ziscích	Odložená daň se vykazuje, s výjimkou případu, kdy je vykazující podnik schopen kontrolovat časové rozdíly a je pravděpodobné, že přechodné rozdíly se v dohledné době nezruší.	Specificky neřešeno, neexistují výjimky.

## ODLOŽENÁ DAŇ (pokračování)

UKAZATEL	IFRS	ČÚP
<b>Oceňování odložené daně</b>		
Daňové sazby	Použijí se daňové sazby a daňové zákony, které byly přijaty nebo prakticky přijaty pro období očekávané realizace přechodných rozdílů.	Daňové sazby a daňové zákony, které byly přijaty pro období očekávané realizace přechodných rozdílů.
Vykazování odložené daňové pohledávky	Vyazuje se, je-li pravděpodobné, že podnik v budoucnosti dosáhne zdanitelných zisků, proti nimž bude možno odloženou daňovou pohledávku započítat.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
Diskontování	Není povoleno.	Není povoleno.
<b>Podnikové kombinace – akvizice</b>		
Přecenění získaných aktiv/závazků na reálnou hodnotu	Odložená daň je vykázána, pokud není daňový základ také zvýšen.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
V minulosti nevykázané daňové ztráty nabývacího	Odložená daň je vykázána, pokud jsou, jako důsledek akvizice, splněna kritéria pro vykazování odložené daně.	Specificky neřešeno, nicméně v praxi se používá přístup konzistentní s <b>IFRS</b>
Daňové ztráty nabývané jednotky	Podobné požadavky jako pro nabývacího, s výjimkou toho, že podvojný kreditní zápis je zaúčtován proti goodwillu.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
<b>Prezentace odložené daně</b>		
Kompensace odložené daňové pohledávky a závazku	Povoleno pouze v případě, kdy má podnik vynutitelné právo na kompenzaci nebo zamýšlí buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a vypořádat závazek.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> .
Krátkodobé/dlouhodobé	Odložené daňové pohledávky a závazky musí být vždy klasifikovány jako dlouhodobé s doplňující informací v příloze o: 1) složkách dočasných rozdílů a 2) částkách, které budou vyrovnány do 12 měsíců a déle než za 12 měsíců od data vykázání.	Srovnatelné s <b>IFRS</b> , žádné dodatečné členění na krátkodobé/dlouhodobé není vyžadováno.
Sesouhlasení skutečného a očekávaného daňového nákladu	Požadováno: počítá se za použití daňových sazeb aplikovaných na účetní zisk a zveřejní se také způsob kalkulace sazeb.	Není požadováno, často se uvádí jako nejlepší řešení.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 12. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 003.

**STÁTNÍ DOTACE**

**IFRS** Státní dotace (nebo příspěvky) přijaté jako kompenzace již vzniklých nákladů jsou vykazovány poté, co byly splněny podmínky pro jejich přijetí, a jestliže existuje přiměřená jistota, že dotace bude udělena. Dotace vztahující se k nákladům jsou zachyceny ve výkazu finanční pozice a rozpouštěny do zisku nebo ztráty tak, aby byly v souladu s výdaji, které mají být dotací pokryty. Dotace vztahující se k aktivům musí být časově rozlišeny a přiřazeny k odpisům aktiv, ke kterým se dotace vztahuje, nebo snižují pořizovací cenu dotovaného aktiva.

Dotace vztahující se k aktivům musí být ve výkazu finanční pozice prezentovány buď jako výnosy příštích období, nebo jako snížení účetní hodnoty aktiva – v tom případě je dotace zachycena ve výsledovce jako snížení odpisů. Pro biologická aktiva existují specifická pravidla.

**ČÚP** Dotace na úhradu nákladů se účtuje do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na účel, pro který byla dotace poskytnuta. Dotace na úhradu úroků neaktivovaných do účetní hodnoty dlouhodobého aktiva se účtuje do finančních výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku (včetně dotace na úrokové náklady aktivované) snižuje pořizovací cenu majetku nebo vlastní náklady na aktiva vytvořená vlastní činností. Při dotaci ve výši 100 % se majetek účtuje na podrozvahových účtech. Účtování investičních dotací jako výnosů příštích období není povoleno. Pro biologická aktiva neexistují specifická pravidla.

**Dotace – biologická aktiva**

**IFRS** Nepodmíněná státní dotace vztahující se k biologickému aktivu oceněnému v reálné hodnotě, musí být vykázána jako výnos v okamžiku přiznání dotace. Pokud je státní dotace vztahující se k biologickému aktivu oceněnému v reálné hodnotě podmíněná, musí být vykázána v okamžiku splnění podmínek. Pokud se dotace vztahuje k biologickému aktivu oceněnému v pořizovací ceně, aplikuje se obecná úprava účtování o dotacích.

**ČÚP** Není specifikováno (biologická aktiva se neoceňují reálnou hodnotou).

**ODKAZY: IFRS:** IAS 20, IAS 41. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 017.

**LEASING – ÚČTOVÁNÍ NÁJEMCE****Finanční leasing**

**IFRS** Finanční leasing se účtuje jako aktivum (viz klasifikace na str. 46) a jako závazek, plynoucí z budoucích splátek, v nižší z uvedených dvou částek: obvyklá cena daného aktiva, nebo současná hodnota minimálních leasingových splátek na počátku leasingu. Majetek se za normálních okolností odpisuje po dobu použitelnosti. Pokud neexistuje přiměřená jistota, že se nájemce stane vlastníkem majetku, vyžaduje se odpisování po dobu trvání leasingu, pokud je tato doba kratší než doba použitelnosti aktiva. Implicitní úroková míra leasingu se běžně použije pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek, nebo pokud není známá, lze použít přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce.

**ČÚP** Nájemce neaktivuje majetek ani neúčtuje související závazek. Účtování finančního leasingu je shodné s leasingem operativním (nájmem). Při následném převzetí je aktivum nájemcem zaúčtováno ve zbytkové hodnotě stanovené na počátku leasingu v leasingové smlouvě.

**Operativní leasing**

Podle **IFRS** a **ČÚP** je nájemné za operativní leasing účtováno rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu.

**LEASING – ÚČTOVÁNÍ NÁJEMCE (pokračování)****Pobídky**

Pronajímatel často poskytuje leasingové pobídky, aby motivoval nájemce k obnovení nájemní smlouvy. Podle **IFRS** musí nájemce vykázat celkový užitek z těchto pobídek jako snížení nájmu během doby leasingu. Pobídka musí být amortizována lineárně, pokud jiný způsob nevyjadřuje lépe vývoj užitků, které nájemce čerpá z používání pronajatého majetku.

Tato problematika není v **ČÚP** specificky řešena.

**PRODEJ A ZPĚTNÝ PRONÁJEM**

V této transakci prodávající-nájemce prodá aktivum kupujícímu-pronajímateli a pronajme si aktivum zpět. Existují určité rozdíly v pravidlech pro účtování o ziscích a ztrátách z prodeje a zpětného leasingu, které jsou uvedeny v níže uvedené tabulce:

KATEGORIE	IFRS	ČÚP
<b>Finanční leasing</b>		
Zisk a ztráta z prodeje	Časově se rozlišuje a rozpouští během doby leasingu.	Problematika není řešena. <b>ČÚP</b> nerozeznávají specifická pravidla pro finanční leasing a účtuje se dle právní formy.
<b>Operativní leasing</b>		
Prodej za reálnou hodnotu	Vykázat okamžitě.	Neřešeno specificky.
Prodej za nižší než reálnou hodnotu	Vykázat okamžitě. Pokud je rozdíl kompenzován nižším budoucím nájmem, rozdíl se časově rozlišuje po dobu očekávaného používání aktiva.	Neřešeno specificky.
Prodej za vyšší než reálnou hodnotu	Zisk se časově rozlišuje a odpisuje během doby očekávaného používání aktiva.	Neřešeno specificky.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 17, SIC-15. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb.

## FINANČNÍ ZÁVAZKY

### Definice

**IFRS** definují finanční závazky jako smluvní povinnost dodat peněžní prostředky nebo finanční aktivum jinému podniku nebo vyměnit finanční nástroje s jiným podnikem za podmínek, které jsou potenciálně nevýhodné. Finanční závazky zahrnují deriváty se zápornou reálnou hodnotou (podle **IFRS** deriváty zahrnují mnoho smluv, které mohou být vypořádány vlastními kapitálovými nástroji jednotky), viz strana 66.

### Klasifikace

**IFRS** Existuje-li smluvní povinnost (nebo ekonomická nutnost) toho, kdo nástroj vydal, dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum držiteli nástroje, pak tento nástroj splňuje definici finančního závazku, bez ohledu na způsob, jakým bude smluvní povinnost splněna.

Prioritní akcie, které nejsou zpětně odkoupitelné nebo které jsou odkoupitelné pouze z vůle emitenta a jejichž emise je závislá na vůli emitenta, jsou klasifikované jako vlastní kapitál. Avšak prioritní akcie odkoupitelné v pevném nebo určitém čase nebo kde má držitel právo na odkup, jsou klasifikovány jako závazek.

Pokud je vypořádání finančního nástroje, jako např. prioritních akcií, takové, že závisí na podmíněných budoucích událostech mimo kontrolu emitenta i držitele, musí být finanční nástroj emitentem klasifikován jako závazek. Nástroj, který je hrazen vlastními akciemi podniku, je klasifikován jako závazek, pokud počet akcií kolísá tak, že se reálná hodnota akcií rovná závazku.

Vyplatitelné finanční nástroje (finanční nástroje, které dávají držiteli právo vrátit je emitentovi proti vyplacení peněžní hodnoty nebo jiného aktiva – např. podílové listy otevřených podílových fondů) jsou klasifikovány jako závazek.

Pro konvertibilní dluh se používá tzv. „oddělené účtování“ – viz níže.

**ČÚP** Problematika není řešena na úrovni odpovídající **IFRS**. Podíly v otevřených podílových fondech, které jsou podle zákona vyplatitelné, se klasifikují jako vlastní kapitál.

### Konvertibilní dluh

**IFRS** Používá se tzv. „oddělené účtování“, při jehož aplikaci jsou příjmy při emisi dluhu alokovány na dva komponenty: právo na konverzi na kapitál (vykázáno ve vlastním kapitálu) a závazek, vykázaný v reálné hodnotě zjištěné diskontováním tržní úrokovou mírou pro nekonvertibilní dluhopisy (vykázáno v závazcích).

**ČÚP** Explicitní požadavek na „oddělené účtování“ neexistuje. V praxi jsou jenom výjimečně používány složené finanční nástroje.

### Oceňování

**IFRS** Existují pouze dvě kategorie finančních závazků: v reálné hodnotě přečtené do výsledovky (včetně závazků pořízených k obchodování) a všechny ostatní. Závazky v reálné hodnotě přečtené do výsledovky se prvotně ocení v reálné hodnotě, všechny ostatní finanční závazky se ocení v reálné hodnotě snížené o transakční náklady. Všechny deriváty, které jsou závazky, (kromě tzv. „uznaných zajišťovacích nástrojů“) jsou závazky pořízené k obchodování. Ostatní závazky pořízené k obchodování zahrnují vždy krátké pozice z cenných papírů. Po prvotním vykázaní jsou finanční závazky v reálné hodnotě přečtené do výsledovky oceňovány reálnou hodnotou (změna je účtována do výsledovky za dané období). Všechny ostatní finanční závazky jsou oceňovány zůstatkovou hodnotou.



## FINANČNÍ ZÁVAZKY (pokračování)

### Oceňování (pokračování)

**ČÚP** Účtování u finančních institucí podobné **IFRS**. U podnikatelů není účtování specificky předepsáno, 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 dle **ČÚP** nediskontují.

### Odúčtování finančních závazků

**IFRS** Finanční závazek musí být vyňat z rozvahy pokud závazek specifikovaný ve smlouvě je zrušen nebo promlčen nebo primární odpovědnost za závazek je právně převedena na třetí stranu. Čistý rozdíl mezi účetní hodnotou závazku (nebo jeho části), splaceného nebo převedeného, a částkou zaplacenou za vypořádání tohoto závazku musí být vykázán v zisku nebo ztrátě za období.

**ČÚP** Specificky řešeno pouze pro finanční instituce – srovnatelné s **IFRS**. Podnikatelé postupují podle právní formy smluvního ujednání.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 32, IAS 39. **ČÚP:** ČÚS 101.

## KAPITÁLOVÉ NÁSTROJE

### Vykazování a klasifikace

**IFRS** Nástroj je klasifikován jako vlastní kapitál, pokud neobsahuje závazek převést ekonomické zdroje. Prioritní akcie, které nejsou odkoupitelné nebo jsou odkoupitelné pouze z rozhodnutí emitenta, a jejichž platby jsou závislé na vůli emitenta, se klasifikují jako vlastní kapitál.

**ČÚP** Vlastní kapitál se dělí na základní kapitál, kapitálové fondy a ostatní kategorie vlastního kapitálu. „Mezaninová“ kategorie neexistuje. Prioritní akcie s prvky závazku v praxi neexistují. Rozhodující je právní forma. Podílové listy otevřených podílových fondů se proto považují za vlastní kapitál.

### Nákup vlastních akcií

**IFRS** Pokud jsou odkoupeny vlastní akcie podniku, jsou tyto akcie vykázány jako snížení vlastního kapitálu. Zisk nebo ztráta z následného prodeje akcií je vykázána jako změna vlastního kapitálu.

**ČÚP** Pro finanční instituce srovnatelné s **IFRS**. Pro podnikatele jsou vlastní akcie vykázány jako snížení základního jmění, ačkoliv postup provedení není v **ČÚP** specificky určen. V praxi akciové společnosti vykazují zisk nebo ztrátu z prodeje vlastních akcií ve výkazu zisku a ztráty podle obecných principů účtování akcií. Pořízení vlastních akcií se účtuje k datu sjednání obchodu.

### Dividendy z běžných akcií

**IFRS i ČÚP** Prezentováno jako snížení ve výkazu změn vlastního kapitálu v období, kdy došlo ke schválení akcionáři.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 32, IAS 39, SIC-16. **ČÚP:** ČÚS 012, 108.

### DERIVÁTY

Oba dva účetní systémy specifikují pravidla pro vykazování a oceňování derivátů.

#### Definice

**IFRS** definují derivát jako finanční nástroj, jehož hodnota se mění v závislosti na určité proměnné nebo podkladové sazbě, který požaduje malou nebo žádnou investici a bude vypořádán v budoucnosti.

Definice dle **ČÚP** je srovnatelná s **IFRS**.

#### Výchozí ocenění

Podle obou účetních systémů se všechny deriváty zachycují ve výkazu finanční pozice jako finanční aktiva nebo finanční závazky. Jejich výchozí ocenění je dle **IFRS** v reálné hodnotě k datu pořízení a dle **ČÚP** v pořizovací ceně. Podle **IFRS** pořizovací cena derivátů nezahrnuje přímé vnější transakční náklady na rozdíl od **ČÚP**, které tyto přímé vnější transakční náklady do ocenění zahrnují.

#### Následné ocenění

Oba dva účetní systémy požadují následné oceňování všech derivátů v reálné hodnotě, bez ohledu na případnou existenci zajišťovacího vztahu. Změny v reálné hodnotě derivátů se vykazují ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy vzniknou, s výjimkou případů, kdy splňují kritéria pro účtování o zajištění peněžních toků popsaná níže. Podle **IFRS** a **ČÚP** se derivát, jehož reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit, vykazuje v pořizovací ceně snížené o ztrátu ze znehodnocení nebo amortizaci až do doby splacení.

#### Vložené deriváty

Podle **IFRS** musí být deriváty vložené v hlavní smlouvě odděleny od této smlouvy, pokud není celý nástroj oceněn reálnou hodnotou nebo pokud jsou ekonomická charakteristika a rizika vloženého derivátu stejná jako v hlavní smlouvě. Podle **ČÚP** mají podnikatelé možnost neoddělovat deriváty od hlavní smlouvy, nebo se řídit postupem podle **IFRS**. Finanční instituce se musí řídit postupem blízkým **IFRS**, s výjimkou smluv o nefinančních nástrojích denominovaných v jiné měně než je funkční měna, které se nepokládají za vložené deriváty.

Podle **IFRS** a **ČÚP** reálná hodnota nezahrnuje transakční náklady.

### ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ

V obou účetních systémech existuje detailní úprava účtování o zajištění.

#### Kritéria pro zajišťovací účetnictví

Podle obou účetních systémů je účtování o zajištění povoleno (nikoliv požadováno), pokud podnik splňuje určitá kritéria dokumentace a účinnosti zajištění. Je požadována dokumentace cílů a strategií řízení rizik a způsobu hodnocení účinnosti zajištění. Zajištění musí být vysoce účinné v kompenzaci změn u zajištěné položky pro zajištění reálných hodnot nebo peněžních toků a účinnost zajištění musí být nepřetržitě spolehlivě měřena.

**IFRS** nepožadují pro použití zajišťovacího účetnictví absolutní účinnost zajištění. Zajišťovací účetnictví je možno použít, pokud se očekává, že změny reálných hodnot nebo peněžních toků zajišťovacího nástroje „téměř úplně“ kompenzují odpovídající změny zajišťované položky (tj. téměř 100 % - „prospektivní test“) a „skutečné“ výsledky jsou mezi 80 a 125 % („retrospektivní test“). Pravidla **ČÚP** odpovídají v zásadě **IFRS**, pro prospektivní test se však dle **ČÚP** používá rovněž rozmezí 80–125 %.

## ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ (pokračování)

### Zajišťované položky

K obecným kritériím pro zajišťovací účetnictví **IFRS** navíc stanoví pravidla pro určení specifických finančních aktiv a závazků jako zajištěné položky. Tato pravidla jsou popsána níže:

- Investice držené do splatnosti nemohou být zajištěnými položkami ve vztahu k úrokovému riziku, protože změny úrokových sazeb u investic držených do splatnosti neovlivňují výsledek.
- Pokud je zajištěná položka finančním aktivem nebo závazkem, může být zajištěnou položkou pouze ve vztahu k rizikům, u kterých lze zjistit účinnost zajištění.
- Pokud je zajištěná položka nefinančním aktivem nebo závazkem, může být zajištěnou položkou pouze ve vztahu k měnovému riziku nebo ke všem rizikům jako celku z důvodu obtížnosti oddělit od sebe jednotlivá rizika.
- Pokud jsou podobná aktiva nebo podobné závazky spojeny a zajištěny dohromady jako skupina, změna reálné hodnoty přiřaditelná zajištěnému riziku pro jednotlivé položky musí být proporcionální ke změně reálné hodnoty celé skupiny.

V **ČÚP** je k dispozici detailní výklad v Českých účetních standardech, který je srovnatelný s **IFRS**. 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.

### Zajišťovací nástroje

Ve většině případů dle obou rámců mohou být zajišťovacími nástroji pouze deriváty. **IFRS** a **ČÚP** však povolují, aby i jiné nástroje byly zajišťovacími nástroji (např. půjčky v cizích měnách) pro měnové riziko.

Podle **IFRS** nemůže být vypsaná opce považována za zajišťovací nástroj s výjimkou případu, kdy efektivně zajišťuje nakoupenou opci. Obdobný výklad je v praxi používán v **ČÚP**, jelikož vypisovatel opce nemá žádnou kontrolu nad použitím opce.

### Zajišťovací vztahy

Vystavení se riziku může vzniknout ze změn reálné hodnoty existujících aktiv a závazků, změny budoucích peněžních toků vyplývajících z existujícího aktiva nebo závazku, nebo změny budoucích peněžních toků z transakce, která ještě není vykázána.

**IFRS** Rozpoznávají několik typů zajišťovacích vztahů: zajištění reálné hodnoty, kde zajištěným rizikem je změna reálné hodnoty aktiva nebo závazku, zajištění peněžních toků, kde zajištěným rizikem je potenciální kolísání budoucích peněžních toků a zajištění čisté investice v zahraničním podniku, kde se zajišťovací nástroj používá pro zajištění kurzového rizika čisté investice v zahraničním podniku. Očekávaná transakce musí být vysoce pravděpodobná, aby mohla být kvalifikována jako zajištěná položka.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**.

### Zajištění reálné hodnoty

**IFRS** Zajišťovací nástroje se oceňují reálnou hodnotou. Ocenění zajištěné položky se upravuje o změny reálné hodnoty, ale pouze v důsledku zajištěných rizik po dobu trvání zajišťovacího vztahu. Zisky a ztráty ze zajištění reálné hodnoty pro zajišťovací nástroj i zajištěnou položku jsou vykazovány v zisku nebo ztrátě.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**.

**ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ (pokračování)****Zajištění peněžních toků**

**IFRS** Zajišťovací nástroje se oceňují reálnou hodnotou, zisky a ztráty ze zajišťovacího nástroje, pokud jsou efektivní, jsou nejdříve účtovány do vlastního kapitálu a následně rozpuštěny do zisku nebo ztráty konzistentně s účinky zajištěné položky. Zisky a ztráty z finančních nástrojů použitých pro zajištění očekávaných nákupů nefinančních aktiv nebo závazků mohou být součástí pořizovací ceny aktiva nebo závazku – tzv. „úprava oceňovacího základu“. Tento způsob účtování není povolen pro finanční aktiva a závazky, v jejichž případě je zůstatek vlastního kapitálu postupně přímo převáděn do zisku nebo ztráty proti výsledkovým efektům zajištěné položky.

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**, s výjimkou finančních aktiv a závazků, kde je též používána úprava oceňovacího základu.

**Zajištění čistých investic v zahraničních podnicích**

**IFRS** Podobná úprava jako pro zajištění peněžních toků. Zajišťovací nástroj se oceňuje reálnou hodnotou a zisky/ztráty se vykazují ve vlastním kapitálu v rozsahu, v jakém je zajištění účinné, společně s kurzovými rozdíly vznikajícími z investice do zahraničního podniku. Tyto zisky/ztráty se převádějí do zisku nebo ztráty v okamžiku prodeje zahraničního podniku. **IFRS** umožňují, aby se všechny zisky a ztráty ze zajištění čisté investice v zahraničním podniku vykazaly ve vlastním kapitálu (včetně neúčinnosti zajištění), pokud není zajišťovací nástroj derivát (např. zajištění půjčkou).

**ČÚP** Srovnatelné s **IFRS**.

**Zveřejnění**

Rozsáhlé požadavky na zveřejňování podle **IFRS** se vztahují na všechny podniky. Zveřejňované údaje zahrnují obecné informace o tom, jakým způsobem jednotka používá finanční nástroje, informace o reálných hodnotách, detailní informace o zajišťovacích aktivitách a informace o likviditě.

Požadavky **ČÚP** na zveřejňování informací o derivátech nejsou ve srovnání s **IFRS** tak přesné. Podrobnější a rozsáhlejší požadavky jsou kladeny na finanční instituce.

**IFRS** požadují větší rozsah zveřejnění o reálných hodnotách včetně rozsahu, v jakém jsou reálné hodnoty odvozeny od informací z veřejného trhu nebo jsou odhadovány s použitím oceňovacích technik. Pokud je reálná hodnota stanovena na základě oceňovacích technik a je citlivá na použité předpoklady, které nejsou založeny na ověřitelné tržní ceně, měl by být uveden popis této skutečnosti a její dopad na stanovení reálné hodnoty.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 32, 39. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., 501/2002 Sb., ČÚS.

## ZISK NA AKCII

V případě kótovaných společností a společností, které jsou v procesu kotace svých akcií, je podle **IFRS** nutné vykazovat zisk na akcii (EPS). **ČÚP** uvedení zisku na akcii v účetní závěrce nevyžadují. Výjimku tvoří investiční fondy a vzájemné fondy, které vykazují základní zisk na akcii v příloze k účetní závěrce. Kótované společnosti musí použít **IFRS** při sestavení konsolidované a individuální účetní závěrky.

### Základní EPS

**IFRS** Základní EPS se vypočítá jako zisk, který je k dispozici běžným akcionářům, dělený váženým průměrným počtem akcií emitovaných v daném období. Akcie vydané v rámci prémiové emise (tzv. bonus issue – emise hrazená vlastním kapitálem emitenta) jsou součástí celkové roční emise. Do výpočtu se musí zahrnout i prémiová emise vydaná po rozvahovém dni. U zvýhodněných emisí akcií (tzv. rights issue) se používá speciální teoretický vzorec („ex-rights“, bez upisovacího práva). Srovnatelný EPS za minulá období se upravuje tak, aby se v něm promítly prémiové a zvýhodněné emise s prémie a emise s právem.

### Zředěný EPS – základna

**IFRS** Neexistuje žádný „minimální“ práh zředění, pod nímž by se zředěný EPS již nemusel vykazovat. U zředěného EPS se zisk upravuje tak, aby zahrnul objem dividend po zdanění a úroky účtované v daném období v poměru k zředěným potenciálním běžným akciím a veškeré další změny v zisku nebo ztrátě, které by mohly vyplynout z konverze zředěných případných akcií. Předpokládá se, že tato konverze proběhla na počátku daného období, nebo v případě, že k ní došlo později, se tak stalo ke dni emise předmětných akcií.

### Zředěný EPS – akciová opce

**IFRS** Pro stanovení účinku akciových opcí a záruk se užívá metody „akcií ve vlastním držení“. Předpokládá se, že potenciální výnosy z emise zředěných potenciálních běžných akcií se použijí ke zpětnému nákupu akcií za reálnou hodnotu. Rozdíl mezi počtem emitovaných akcií a počtem akcií, které by byly emitovány v reálné hodnotě, se považuje za bezúplatnou emisi kmenových akcií a aplikuje se jako dělitel při výpočtu zředěného EPS. Hodnota zisku se neupravuje o vliv akciových opcí/záruk.

**ČÚP** Problematika zředěného EPS, prémiových a zvýhodněných emisí není řešena, ale kótované společnosti se řídí **IFRS**.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 33. **ČÚP:** Vyhláška 501/2002 Sb.

## ZVEŘEJNĚNÍ RIZIK PLYNOUCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ

**IFRS** Podnik zveřejní informace umožňující uživatelům účetní závěrky zhodnotit podstatu a rozsah rizik plynoucích z finančních nástrojů, kterým je podnik vystaven. Požaduje se rozsáhlé zveřejnění informací.

**ČÚP** Podnik, který používá kapitálové nebo podobné nástroje, musí zveřejnit informace, které umožní uživateli účetní závěrky posoudit finanční pozici a výsledek (i) ve vztahu k cílům a metodám řízení rizik, včetně metod použitých pro transakce s finančními nástroji, (ii) ve vztahu k cenovému, kreditnímu a likvidnímu riziku, kterému je podnik vystaven.

**ODKAZY: IFRS:** IFRS 7. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, odst. 21b.

## TRANSAKCE SE SPŘÍZNĚNÝMI STRANAMI

Cílem zveřejnění požadovaného **IFRS** pro vztahy a transakce se spřízněnými stranami je zajistit, aby uživatelé účetní závěrky byli obeznámeni s tím, v jakém rozsahu může být účetní závěrka ovlivněna existencí spřízněných stran.

Vztahy se spřízněnými stranami jsou v **IFRS** obecně definovány odkazem na kontrolu nebo nepřímou kontrolu jednoho podniku nad druhým nebo společnou kontrolu nebo na existenci významného vlivu jednoho podniku nad druhým.

Definice podle **ČÚP** odpovídá definici spřízněných stran podle **IFRS**.

Pokud je vztah založen na kontrole, **IFRS** vždy požadují vykazování určitých informací (bez ohledu na transakce skutečně realizované spřízněnými stranami). Jde o existenci vztahů mezi spřízněnými stranami, názvy spřízněných stran a název nejvyššího podniku ve skupině.

### Povinně vykazované informace a výjimky

**IFRS** Podle **IFRS** není nutné vykazovat název spřízněné strany (kromě názvu nejvyššího podniku ve skupině, mateřského podniku a v případě individuální účetní závěrky také dceřiných podniků) nebo částku jednotlivých transakcí. Je nutné vykazovat částky pro všechny hlavní kategorie spřízněných stran. Toto vykazování však může být v některých případech nezbytné pro smysluplnou prezentaci transakcí.

**IFRS** také požadují vykázat odměny klíčového managementu celkově i podle druhu odměn.

Výjimky z povinnosti vykazovat údaje o transakcích se spřízněnými stranami v účetní závěrce dceřiných podniků jsou omezené. Dceřiný podnik musí být ve 100% vlastnictví, jeho mateřský podnik musí mít sídlo ve stejném státě a sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Státem kontrolované podniky musí také vykazovat transakce ve skupině.

**ČÚP** Požadavky na zveřejnění jsou podobné jako požadavky **IFRS**. Definice spřízněných stran se odkazuje na definici v **IFRS**. Podniky musí zveřejňovat minimálně ty transakce, které mají významný dopad na účetní závěrku a nebyly uzavřeny za běžných obchodních podmínek.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 24. **ČÚP:** Vyhláška 500/2002 Sb., 501/2002 Sb.

### VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

**IFRS** mají specifické požadavky na identifikaci, vyčíslení a zveřejňování informací o segmentech. Podobnosti a rozdíly jsou uvedeny v následující tabulce. **ČÚP** vyžadují pouze analýzu výnosů z běžné činnosti (rozdělení podle druhu činnosti podniku a rozdělení na domácí a zahraniční prodeje), avšak definice segmentu podle **ČÚP** neexistuje. Finanční instituce jsou povinny členit majetek podle jednotlivých hlavních odvětví a zeměpisných sektorů, avšak bez bližší definice těchto pojmů. Podle **ČÚS** byl postup pro finanční instituce odvozen z IAS 14, který byl nahrazen novým standardem **IFRS** 8. České kótované společnosti musí použít **IFRS**, rozdíly se týkají pouze nekótovaných společností veřejného zájmu.



## VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ (POKRAČOVÁNÍ)

OBLAST	IFRS
<b>Obecné požadavky</b>	
Rozsah	Kótované podniky a podniky v procesu přípravy kotace. Nekótované podniky mohou dobrovolně zvolit plné použití pravidel standardu.
Formát	Založen na provozních segmentech a způsobu, kterým hlavní vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí hodnotí finanční informace za účelem alokace zdrojů a posuzování výkonů.
<b>Identifikace segmentu</b>	
Obecný přístup	Na základě interně vykazovaných provozních segmentů.
Spojení podobných provozních segmentů	Jsou dána specifická kritéria pro agregaci k určení, zda jsou dva a více provozních segmentů podobné.
Hranice pro povinně vykazovaný segment	Výnosy, výsledek nebo aktiva tvoří 10 % či více ze všech segmentů. Pokud jsou výnosy všech vykazovaných segmentů nižší než 75 % celku, požaduje se vykazování dalších segmentů do dosažení 75% hranice.
<b>Ocenění</b>	
Účetní pravidla pro segmenty	Pravidla přijatá pro interní vykazování hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí za účelem alokace zdrojů a posuzování výkonů.
<b>Hlavní zveřejnění</b>	
Faktory použité k identifikaci vykazovaného segmentu	Požadované zveřejnění zohledňuje základ organizace (např. organizace na základě výrobků a služeb, zeměpisných oblastí, regulačního prostředí) a typy výrobků a služeb, z nichž každý segment odvozuje své výnosy.
Zisk a aktiva pro každý vykazovaný segment	Požadováno.
Složky zisku každého vykazovaného segmentu	Požadováno, pokud jsou uvedené složky zahrnuty do vyčísleného zisku nebo ztráty segmentu a ověřované hlavní vedoucí osobou, nebo jsou jinak předkládány této osobě, přestože nejsou zahrnuty do vykázaného zisku nebo ztráty segmentu: <ul style="list-style-type: none"> <li>- výnosy od externích odběratelů</li> <li>- výnosy z transakcí s ostatními segmenty podniku</li> <li>- úrokové výnosy</li> <li>- úrokové náklady</li> <li>- odpisy a amortizace</li> <li>- významné položky příjmů a nákladů zveřejněné v souladu s IAS 1</li> <li>- podíly na výsledku přidružených a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou</li> <li>- daňový náklad</li> <li>- významné nepeněžní položky mimo odpisů a amortizace</li> </ul>
Závazky vykazovaného segmentu	Požadováno, pokud jsou pravidelně vykazovány hlavní vedoucí osobě.
Ostatní položky ke zveřejnění vykazovaného segmentu	Investice účtované ekvivalenční metodou a přírůstky dlouhodobých aktiv (dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek), jsou-li zahrnuty do aktiv ověřovaných hlavní vedoucí osobou nebo jinak pravidelně předkládány této osobě.
Hlavní odběratelé	Pokud výnosy z transakcí s jedním odběratelem činí 10 % a více celkových výnosů podniku, musí zveřejnit celkovou částku výnosů od takového odběratele a identifikaci segmentu, který vykázal tyto výnosy.
Informace o zeměpisných oblastech	Zveřejní se výnosy od třetích stran a určitá dlouhodobá aktiva (dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek) dle sídla vykazujícího podniku a z ostatních cizích zemí (celkem a pokud významné, dle jednotlivých zemí).
Výnosy od třetích stran	Zveřejní se pro každý produkt a službu, pokud již nebyly zveřejněny.
Odsouhlasení segmentu na příslušné celkové výsledky podniku.	Požaduje se odsouhlasení součtu výnosů, zisku nebo ztráty, aktiv, závazků a ostatních významných zůstatků vykazovaných segmentů s celkovými výsledky účetní jednotky.

ODKAZY: IFRS: IFRS 8. ČÚP: Vyhláška 500/2002 Sb.

**UKONČOVANÉ ČINNOSTI**

**ČÚP** ukončené činnosti specificky nedefinují.

OBLAST	IFRS
Definice ukončované činnosti	Složka účetní jednotky (činnosti a hotovostní toky, které lze jasně oddělit od zbytku jednotky z hlediska činnosti podniku i jeho účetního výkaznictví), která již byla vyřazena nebo je klasifikovaná jako držená za účelem dalšího prodeje a představuje samostatný a významný obor činnosti podniku nebo významnou geografickou oblast činnosti nebo je dceřinou společností pořízenou výhradně za účelem dalšího prodeje.
Předpokládané načasování	Dokončení do 1 roku, omezené výjimky.
Okamžik zahájení zveřejňování v účetní závěrce	Od okamžiku, který nastal dříve – datum vyřazení složky nebo datum rozhodnutí o plánovaném prodeji.
Oceňování	Hodnotou nižší z těchto hodnot: účetní hodnota nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej.
Ukončení zveřejňování	Při dokončení ukončovacího procesu.
Prezentace	Ve výkazu úplného výsledku hospodaření se vykáže jedna částka představující úhrnem hospodářský výsledek ukončených činností po zdanění. Zveřejnění analýzy této částky za běžné a předchozí účetní období v příloze nebo přímo ve výkazu.
Srovnatelné informace	Přepočítat výkaz úplného výsledku pro zohlednění efektu ukončovaných činností.

**ČÚP** neposkytují specifické instrukce pro ocenění (vyčíslení) ukončovaných činností a jejich zveřejňování. Pokud je ale dopad na finanční pozici účetní jednotky významný, měly by být informace uvedeny v příloze účetní závěrky.

**ODKAZY:** IFRS: IFRS 5.

**UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI****Události po rozvahovém dni upravující částky v účetní závěrce**

**IFRS** Události po rozvahovém dni, které upravují částky v účetní závěrce, jsou definovány jako události, které poskytují dodatečné informace ke skutečnostem, které existovaly k rozvahovému dni a významně ovlivňují částky v účetní závěrce. Částky zahrnuté v účetní závěrce musí být upraveny, aby došlo k zohlednění těchto událostí.

**ČÚP** Za období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny uvést v příloze informace o skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne, a o skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

## UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI (POKRAČOVÁNÍ)

### Události po rozvahovém dni neupravující částky v účetní závěrce

**IFRS** Události po rozvahovém dni neupravující částky v účetní závěrce jsou definovány jako významné události, ke kterým došlo po rozvahovém dni, a které se týkají skutečností, jež k rozvahovému dni neexistovaly. Povaha a očekávaný finanční dopad těchto událostí se zveřejňuje v příloze, aby nedošlo k poskytnutí mylného obrazu účetní závěrkou.

**ČÚP** Viz výše.

### Oznámení dividend vztahujících se k právě uplynulému účetnímu období

**IFRS** Tato událost je považována za událost neupravující částky v účetní závěrce.

**ČÚP** Shodné s **IFRS**.

**ODKAZY:** **IFRS:** IAS 10. **ČÚP:** Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb.

## MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

### Požadavky burzy

**IFRS** IASB neukládá podnikům, jejichž akcie jsou kótovány, povinnost sestavovat mezitímní účetní závěrky, nicméně k jejich sestavování vyzývá – viz „Další zásady“ níže.

**ČÚP** Požadují sestavení mezitímní účetní závěrky ve specifických a mimořádných situacích. Podniky s obchodovanými cennými papíry na pražské burze vykazují podle **IFRS**.

### Další zásady (IFRS)

Další zásady v **IFRS** se týkají těchto aspektů:

- Základní zásady pro sestavení mezitímních výkazů musí být konzistentní a návazné na údaje roční účetní závěrky minulého účetního období a rovněž mezi jednotlivými účetními obdobími.
- Uplatnění účetních metod návazných na roční účetní závěrku minulého účetního období, včetně zohlednění všech změn v účetních metodách, o nichž je známo, že budou uplatněny v účetní závěrce sestavované na konci roku (například použití nového standardu).
- Sestavení mezitímní účetní závěrky na základě „odděleného přístupu“ k vykazování výnosů a nákladů. Tj. přístup k mezitímnímu období nikoli jako k součásti ročního cyklu, ale jako ke zvláštnímu účetnímu období. Nedokončené transakce by tedy měly být pojímány stejným způsobem jako ke konci účetního roku. Daňové náklady pro mezitímní výsledky jsou však vykazovány z odhadu efektivní roční daňové sazby. Ztráty ze snížení hodnoty identifikované v mezitímním období v souvislosti s goodwillem, investice do kapitálových nástrojů nebo prvotně zaúčtované finanční aktivum, nemohou být později odúčtovány.
- Souhrnné údaje z výkazu úplného výsledku, výkazu finanční pozice, výkazu změn ve vlastním kapitálu, výkazu peněžních toků a vybrané údaje z přílohy účetní závěrky.
- Vysvětlující komentář.

## MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY (POKRAČOVÁNÍ)

V **IFRS** se srovnatelné informace pro výkaz finanční pozice v mezitímní závěrce používají z poslední roční účetní závěrky (tj. v podstatě počáteční výkaz finanční pozice běžného období). Podle **IFRS** by čtvrtletní mezitímní výkazy měly obsahovat srovnatelné informace (kromě výkazu finanční pozice) pro kumulativní období do daného dne a odpovídající období předchozího roku do stejného dne. Podle **ČÚP** 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.

**ODKAZY: IFRS:** IAS 34. **ČÚP:** Zákon o podnikání na kapitálovém trhu, Zákon o účetnictví.

<b>Téma</b>	<b>Strana</b>	<b>Téma</b>	<b>Strana</b>
Akvizice	30	Peněžní ekvivalenty	21
Biologická aktiva	51	Podmíněná úhrada	30
Dceřiné podniky	22	Podnikové kombinace	30
Deriváty	66	Podnikové kombinace – zveřejnění	34
Dividendy	65	Podnikové kombinace – následné úpravy	33
Dlouhodobý hmotný majetek	44	Poměrná konsolidace	27
Dlužné cenné papíry	53	Priorita věrného zobrazení skutečnosti	15
Ekvivalenční metoda	25	Prioritní akcie	64
Finanční aktiva	50	První použití vykazovacího rámce	15
Finanční nástroje	66	Přepoččet cizí měny	28
Finanční závazky	64	Přidružené podniky	25
Goodwill	32	Rezervy	57
Historické ceny	15	Rezervy na restrukturalizaci	57
Hyperinflace	29	Rozvaha	17
Investice do nemovitostí	49	Směnné obchody	36
Jednotky zvláštního určení	24	Snížení hodnoty aktiv	48
Kapitálové nástroje	65	Společné podniky	26
Koncepční rámec	14	Srovnatelné informace	17
Konsolidace dceřiných podniků	23	Státní dotace	62
Konsolidační rozdíl	32	Stavební smlouvy	36
Konvertibilní dluh	64	Transakce mezi podniky pod společnou kontrolou	34
Leasing – klasifikace	46	Transakce se spřízněnými stranami	70
Leasing – prodej a zpětný pronájem	63	Události po rozvahovém dni	72
Leasing – účtování nájemce	62	Úhrada akciemi	40
Leasing – účtování pronajímatele	47	Ukončované činnosti	72
Menšinové podíly	32	Účetní odhady, změny	22
Metoda koupě	30	Účetní postupy, změny	22
Měna použitá při vykazování	16	Účetní závěrka – součásti	17
Mezitímní účetní závěrky	73	Vlastní akcie	65
Mimořádné položky	20	Výjimečné položky	20
Náklady	38	Vykazování podle segmentů	70
Náklady na výzkum a vývoj	42	Výkaz finanční pozice	17
Nákladové úroky	38	Výkaz peněžních toků	20
Nákup vlastních akcií	65	Výkaz úplného výsledku	19
Nehmotný majetek	42	Výkaz zisku a ztráty / výsledovka	19
Nehmotný majetek – internetové stránky	42	Výkaz změn vlastního kapitálu	20
Nejisté události	59	Výnosy	35
Odložená daň	60	Výpůjční náklady, aktivace	49
Odpisy	43, 45	Zajišťovací účetnictví	66
Odúčtování finančních aktiv/závazků	55, 65	Zaměstnanecké požitky – odstupné	41
Opravy chyb	22	Zaměstnanecké požitky – penze	38
		Zaměstnanecké požitky – placené volno	41
		Záporný goodwill	33
		Zásoby	50
		Zisk na akcii	69

**GLOSÁŘ ODKAZŮ A ZKRATEK**

ČÚS	České účetní standardy vydané Ministerstvem financí ČR
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o přeměnách	Zákon č. 128/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
SIC	Interpretační komise
Vyhláška 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 469/2008 Sb.
Vyhláška 501/2002 Sb.	Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění vyhlášky č. 470/2008 Sb.
Vyhláška 502/2002 Sb.	Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění vyhlášky č. 351/2007 Sb.
Zákon o cenných papírech	Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o podnikání na kapitálovém trhu	Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

**OSTATNÍ PUBLIKACE S TÉMATIKOU IFRS**

Společnosti mezinárodní sítě PricewaterhouseCoopers vydaly následující publikace zabývající se problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (publikace jsou pouze v anglickém jazyce; uváděny jsou jejich originální názvy publikací):

International Accounting Standards - Illustrative Corporate Financial Statements

International Accounting Standards – Illustrative Bank Financial Statements

International Accounting Standards – Disclosure Checklist

Aktuální informace a publikace můžete nalézt na internetové stránce [www.pwc.com/cz](http://www.pwc.com/cz)



**Máte-li zájem podrobněji se informovat o této analýze a další pomoci při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, obraťte se, prosím, na jednoho z autorů této analýzy:**

### **Vedoucí projektu**

**Petr Kříž, partner**  
petr.kriz@cz.pwc.com

### **Experti týmu**

**Milan Zelený, ředitel**  
milan.zeleny@cz.pwc.com

**Pavel Kulhavý, ředitel**  
pavel.kulhavy@cz.pwc.com

**PricewaterhouseCoopers, Audit, s.r.o., Kateřinská 40, 120 00 Praha 2**  
Tel. 251 151 111, Fax 251 156 111

**PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., náměstí Svobody 20, 602 00 Brno**  
Tel. 542 520 111, Fax 542 214 796

**PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., Zámecká 20, 702 00 Ostrava**  
Tel. 595 137 111, Fax 595 137 611

**[www.pwc.com/cz](http://www.pwc.com/cz)**

Publikace IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly je určena k poskytnutí informací čtenářům. Přesnosti uváděných informací byla při přípravě věnována velká pozornost, ale přesto nemůže být zaručena naprostá úplnost informací, a některé údaje, důležité pro určité uživatele, mohou chybět. Tato publikace není zamýšlena jako studie všech aspektů účetní praxe podle IFRS a českých účetních předpisů ani jako náhrada úplných znění účetních standardů a předpisů. Uživatelé by před konáním nebo zdržením se konání na základě informací obsažených v tomto materiálu měli zvážit využití příslušných odborných služeb. Nemůžeme akceptovat jakékoli nároky na odškodnění kroků podniknutých na základě tohoto dokumentu.

© 2009 PricewaterhouseCoopers  
PricewaterhouseCoopers obsahuje síť členských firem PricewaterhouseCoopers International Limited, z nichž každá je individuální a nezávislá právní entita.

