

**Deloitte.**

IFRS do kapsy  
2010





# Předmluva

V Praze, dne 1. října 2010

Vážená čtenářko, vážený čtenáři,

předkládáme Vám aktualizované vydání publikace, která přináší klíčové informace z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Vychází z anglického originálu brožury „IFRSs in your pocket 2010“ vydané londýnskou kanceláří Deloitte v květnu 2010. Obsah, který anglickému originálu přinesl celosvětovou oblibu, zůstává stejný jako v předešlých vydáních – základní informace o struktuře a činnosti rady IASB, analýza používání IFRS ve světě, přehledy a shrnutí všech platných standardů a interpretací.

Toto české vydání je navíc doplněno o popis základních rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou.

Význam IFRS neustále roste, a to nejen v celosvětovém měřítku, ale i v České republice. Připravovaná novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která by měla nabýt účinnosti 1. ledna 2011, rozšiřuje možnost používání IFRS i pro účtování a sestavení individuální účetní závěrky konsolidovaných účetních jednotek, pokud jejich konsolidující společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Předpokládá se, že by této změny mohlo využít více než 1 tisíc konsolidovaných účetních jednotek.

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

Za celý tým, který pro Vás tuto příručku připravil, a za společnost Deloitte Vám přeji příjemnou práci jak s touto příručkou, tak s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.



Martin Tesař  
Partner, poradenství v oblasti IFRS  
Deloitte Česká republika

# Obsah

	<b>Strana</b>
Zkratky použité v této publikaci	5
Internetové stránky IAS PLUS	7
Publikace společnosti Deloitte o IFRS	8
Elektronické výukové materiály o IFRS	10
Zaregistrujte se k zasílání našich IFRS zpravodajů	11
Struktura rady IASB	12
Historie rady IASB	16
Používání IFRS ve světě	21
Dodržování IFRS v Evropě	28
IFRS v České republice	31
Používání IFRS ve Spojených Státech	32
Novelizované a nové standardy a interpretace	35
Přehled aktuálních standardů a interpretací a srovnání s českou účetní legislativou	41
Seznam interpretací	139
Internetové adresy	141
Kontakty	143

# Zkratky použité v této publikaci

<b>CESR</b>	Výbor evropských regulátorů cenných papírů (Committee of European Securities Regulators)
<b>ČÚL</b>	Česká účetní legislativa
<b>DP</b>	Diskuzní materiál (Discussion paper)
<b>EC</b>	Evropská komise (European Commission)
<b>ED</b>	Zveřejněný návrh (Exposure draft)
<b>EEA (EHP)</b>	Evropský hospodářský prostor (European Economic Area) (27 členských zemí EU + 3 nečlenské země)
<b>EFRAG</b>	Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group)
<b>EU</b>	Evropská unie (27 zemí)
<b>FASB</b>	Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board, USA)
<b>FEE</b>	Federace evropských účetních (Federation of European Accountants)
<b>GAAP</b>	Obecně uznávané účetní postupy (Generally Accepted Accounting Principle(s))
<b>IAS(s)</b>	Mezinárodní účetní standard(y) (International Accounting Standard(s))
<b>IASB</b>	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
<b>IASC</b>	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee) (předchůdce IASB)
<b>IASCF</b>	Nadace IASC (mateřský orgán IASB) (IASC Foundation) - od 1. března 2010 nese název Nadace IFRS (IFRS Foundation) – viz níže
<b>IFRIC</b>	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví rady IASB a interpretace vydané Výborem (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB and interpretations issued by that committee) – od 1. března 2010 nese název Výbor pro IFRS interpretace (IFRS Interpretations Committee)

<b>IFRS(s)</b>	Mezinárodní standard(y) účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standard(s)) - v užším pojetí pouze standard(y) IFRS, v širším pojetí všechny standardy IAS, IFRS, interpretace SIC a IFRIC.
<b>IFRSF</b>	Nadace IFRS (IFRS Foundation)
<b>IOSCO</b>	Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (International Organisation of Securities Commissions)
<b>NCI</b>	Nekontrolní podíl (non-controlling interest), dříve menšinový podíl (minority interest)
<b>SAC</b>	Poradní výbor pro standardy (poradce rady IASB) (Standards Advisory Council) - od 1. března 2010 Poradní výbor pro IFRS (IFRS Advisory Council)
<b>SEC</b>	Komise pro cenné papíry (USA) (Securities and Exchange Commission, USA)
<b>SIC</b>	Stálý interpretační výbor Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) a interpretace vydané tímto výborem (Standing Interpretations Committee of the IASB, and interpretations issued by that committee)
<b>SME</b>	Malé a střední podniky (Small and medium-sized entities)

# Internetové stránky IAS Plus

**Deloitte** **IAS PLUS**

Home Sitemap Standards Interpretations Agendas Structure Newsletter Resources Jurisdictions Links Search Print

Thursday, 16 Sept 2010

**The #1 Website for Global Accounting News**  
**Beyond the Standard.**

**Deloitte Publications**  
IFRS Publications  
Non-IFRS Publications  
IFRSs in your Pocket  
Model IFRS Statements and Disclosure/Compliance  
Checklists  
Deloitte Comment Letters  
Compare IFRSs-Local GAAP

**Deloitte IFRS e-Learning**

**Resources**  
Past News by Month  
Reference Materials  
Credit Crunch  
Use of IFRSs  
First-time Adoption  
IFRSs in Europe  
Recursos en Español  
IASB Auditing Standards  
IFRS Public Sector Standards  
IVSC Valuation Standards  
Statistics Database

**Tools**

**IASB Structure**  
What is the IASB?  
Structure Diagram  
Monitoring Board  
IFRS Foundation  
IASB Members  
IASB Photos  
IASB Due Process  
IASB Contact Details  
Advisory Council  
Interpretations Committee  
Constitution  
IASB Chronology

**IASB Projects and Meetings**  
Projects and Timetable  
Meeting Notes  
Effective Dates  
Next Meeting Agenda  
Future Meeting Dates  
Comment Deadlines

**IFRS Projects and Meetings**  
Projects  
Meeting Notes  
Effective Dates  
Issues Not Added  
Future Meeting Dates  
Comment Deadlines

**IASB Links**  
Go to IFRS/IASB Website  
eIFRS

**16 September 2010: Edition 2 of 'Tracking IFRS' from Deloitte India issued, discussing first-time adoption**

Deloitte (India) has published Tracking IFRS - Issue 2 (PDF 701k).

The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) has issued a number of exposure drafts of the converged accounting standards including Exposure Draft of Indian Accounting Standard 41 First-time adoption of Indian Accounting Standards (ED Ind-AS 41), which is based on IFRS 1 First-time adoption of International Financial Reporting Standards as revised and issued in 2008.

ED Ind-AS 41 would be required to be applied by companies at the time of transition to the IFRS converged Indian Accounting Standards. This edition of Tracking IFRS compares the exposure draft with IFRS 1 issued by IASB. The key difference between IFRS 1 and the exposure draft is the requirement with respect to presentation of comparative information. The ED does not require a first-time adopter to present comparative information of profit and loss for the reporting period, but provides an option to companies for voluntarily disclosure of such information.

Click for:

- Tracking IFRS - Issue 2 First-time adoption: IFRS 1 vs. Indian IFRS 1 - Convergence made easy (PDF 701k)
- Our India country page
- Our IFRS 1 page.

**15 September 2010: Notes from Day 2 of the September IASB meeting**

The IASB met in London on Wednesday 15 September for the second day of its regular monthly meeting, much of it a joint meeting with the FASB. The topics discussed were as follows (click through to detailed Deloitte observer notes for that topic):

- Liabilities: IAS 37 Amendments (IASB only)
- Asset and liability offsetting

Internetové stránky společnosti Deloitte [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), které jsou připravovány v anglickém jazyce, poskytují podrobné informace o mezinárodním účetním výkaznictví, zejména pak o aktivitách rady IASB. Na těchto stránkách najdete:

- denní aktuality z oblasti účetního výkaznictví,
- souhrnné přehledy všech standardů, interpretací a jejich návrhů,
- řadu publikací souvisejících s IFRS, které je možno stáhnout,
- vzorovou účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS a související dotazníky,
- elektronickou knihovnu s několika stovkami zdrojů týkajících se IFRS,
- všechny dopisy společnosti Deloitte s připomínkami adresovanými radě IASB,
- odkazy na téměř dvě stovky mezinárodních internetových stránek z oblasti IFRS,
- elektronickou výukovou pomůcku pro seznámení se s IFRS a samostatné moduly pro každý standard IAS a IFRS,
- úplnou historii přijímání IFRS ve světě,
- aktuální informace o národních účetních standardech,
- srovnání IFRS s místními účetními postupy.

# Publikace společnosti Deloitte o IFRS

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

Předkládáme Vám alespoň několik příkladů:

---

## **IFRS in Focus Newsletter (dříve IAS Plus Update Newsletter)**

Zpravodaje, v kterých podrobně informujeme o důležitých novinkách a návrzích a dalších významných událostech v oblasti IFRS. Bezplatné zasílání je možno zajistit na internetových stránkách IAS Plus.

## **IFRIC Review Newsletter**

---

## **IFRS Alerts**

### **e-Learning, elektronická pomůcka k seznámení s IFRS**

Na adrese [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) jsou zdarma k dispozici studijní materiály o IFRS, samostatný modul pro každý standard IAS a IFRS spolu s Koncepčním rámcem i testy.

---

### **Vzorová účetní závěrka podle IFRS**

Vzorová účetní závěrka ilustrující požadavky IFRS na sestavování a zveřejňování.

---

### **Kontrolní dotazník pro zajištění souladu s IFRS (Compliance Questionnaire)**

Dotazník shrnuje požadavky všech standardů a interpretací na vykazování a oceňování.

---

### **Kontrolní dotazník pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky (Presentation and Disclosure Checklist)**

Dotazník shrnuje požadavky všech standardů a interpretací na zveřejňování informací v účetní závěrce.

---

### **Základní rozdíly mezi standardsy IFRS a místními účetními zásadami (GAAP)**

Austrálie, Kanada, Čína, Dánsko, Indie, Německo, Nový Zéland, Singapur, Spojené státy a další.

---



<b>IFRS do kapsy</b>	Brožura v angličtině a její překlady do jiných jazyků.
<b>IFRS pro malé střední podniky do kapsy</b>	Brožura v angličtině a její překlady do jiných jazyků.
<b>První použití IFRS: průvodce standardem IFRS 1</b>	Druhé vydání (listopad 2010) publikace určené pro prvouživatele IFRS. Obsahuje řadu praktických příkladů a doporučení.
<b>Úhrady vázané na akcie - pokyny k aplikaci standardu IFRS 2</b>	Pokyny k používání standardu IFRS 2 ve vztahu k řadě běžných transakcí spojených s úhradami vázanými na akcie.
<b>Podnikové kombinace a změny ve vlastnických podílech – pokyny k aplikaci novelizovaných standardů IFRS 3 a IAS 27</b>	Účtování podnikových kombinací dle nového IFRS 3 (novelizovaného v roce 2008) a související požadavky novelizovaného IAS 27.
<b>Aktiva držaná k prodeji a ukončené činnosti – pokyny k aplikaci standardu IFRS 5</b>	Podrobný přehled a vysvětlení požadavků standardu včetně příkladů.
<b>iGAAP 2010 Finanční nástroje: IAS 32, 39, IFRS 7 a IFRS 9 s výkladem</b>	Šesté vydání (červen 2009) příručky o používání těchto komplexních standardů včetně názorných příkladů a interpretací.
<b>Mezitimní výkaznictví: průvodce standardem IAS 34</b>	Součástí je vzorová účetní závěrka za mezitimní období a kontrolní dotazník týkající se souladu se standardem IAS 34.

Na internetových stránkách [www.deloitte.cz](http://www.deloitte.cz) naleznete Účetní zpravodaje vydávané českou kanceláří Deloitte (v češtině i angličtině), vzorovou účetní závěrku sestavenou podle IFRS (v českém jazyce), Kontrolní dotazník pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky (v českém jazyce), informace o veřejných seminářích a další informace související s IFRS.

# Elektronické výukové materiály o IFRS



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

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

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

Máte-li zájem o stažení souboru, otevřete si stránky na adrese [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) a klikněte na ikonku v podobě malé žárovky na domovské stránce.

# Zaregistrujte se k zasílání našich IFRS zpravodajů

## Zpravodaje vycházející v češtině i angličtině:

### Účetní zpravodaj

Česká kancelář Deloitte vydává Účetní zpravodaj, který přináší novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP v kontextu potřeb společností v České republice. Zpravodaj vychází v češtině a angličtině.

Elektronická verze Účetního zpravodaje je k dispozici na internetových stránkách [www.deloitte.cz](http://www.deloitte.cz), kde je možné si objednat její bezplatné zasílání elektronickou poštou.

## Zpravodaje vycházející pouze v angličtině:

### IFRS in Focus Newsletter

Zpravodaj IFRS in Focus Newsletter vychází u příležitosti vydání nových či revidovaných standardů a interpretací, zveřejněných návrhů a diskusních materiálů, včetně souhrnu dokumentů a úvah o zásadních úpravách nebo návrzích. Až do června 2010 zpravodaj vycházel pod názvem IAS Plus Update.

### IFRIC Review

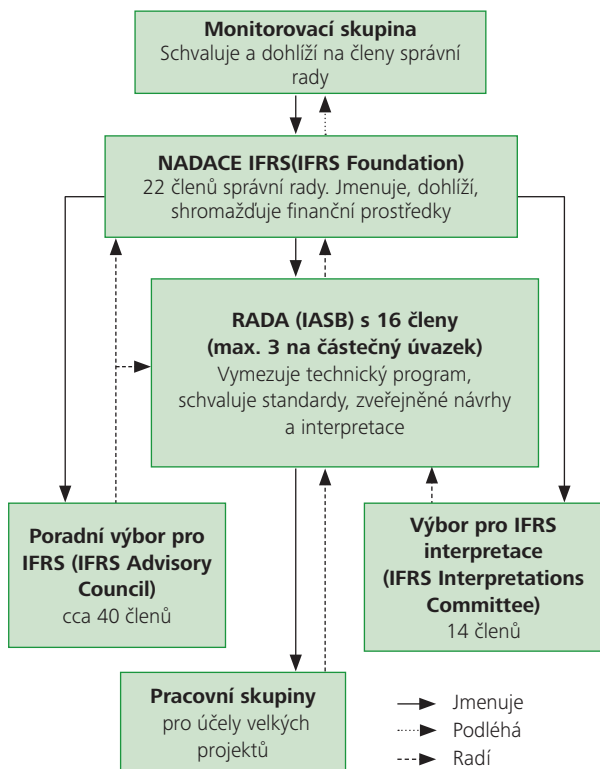
IFRIC Review je nový zpravodaj (vychází od července 2010), který se zabývá otázkami projednávanými Výborem pro IFRS interpretace (dříve výbor IFRIC) Rady pro Mezinárodní účetní standardy.

### IFRS Alert

IFRS Alert upozorňuje na důležité novinky v účtování podle IFRS, které vyžadují okamžitou pozornost.

Na internetových stránkách [www.iasplus.com/iasplus/iasplus.htm](http://www.iasplus.com/iasplus/iasplus.htm) si můžete objednat zasílání těchto tří zpravodajů zdarma nebo stahovat jejich elektronická vydání. Naše služba také obsahuje upozornění na důležité novinky, které se objeví mezi jednotlivými vydáními zpravodajů, jako jsou například oznámení o nových zveřejněných návrzích a standardech rady IASB či návrzích a konečných verzích interpretací Výboru pro IFRS interpretace (IFRIC). Tato oznámení můžete dostávat zdarma prostřednictvím emailu nebo RSS.

# Struktura rady IASB



## Přehodnocení struktury 2008 – 2010

V lednu 2010 dokončila Nadace IASC (nyní nazývaná Nadace IFRS) druhou fázi přehodnocení struktury 2008 – 2010. Přehodnocení bylo zahájeno v lednu 2008 s cílem zlepšit řízení a správu organizace a skládalo se ze dvou částí. První část se zaměřila na řízení a správu a odpovědnost vůči veřejnosti Nadace IFRS (v jejímž rámci byla zejména vytvořena Monitorovací skupina) a na velikost a složení rady IASB (rozšíření počtu členů ze 14 na 16 s maximálně třemi členy na částečný úvazek a specifickým územním vyvážením členů). Tyto změny nabývaly účinnosti k 1. únoru 2009.

Druhá část se zabývala rozšířením odpovědnosti vůči veřejnosti, zapojením dotčených stran a provozní efektivitou. Mezi hlavní změny struktury patřila optimalizace názvů v rámci organizace<sup>1</sup> a vytvoření pozic místopředsedů správní rady i IASB. Změny struktury vyplývající z druhé části revize nabyly účinnosti k 1. březnu 2010.

### Monitorovací skupina

Prvořadým cílem Monitorovací skupiny je sloužit jako nástroj oficiální spolupráce mezi veřejnými orgány, které mají rozhodující slovo na kapitálových trzích, a Nadací IFRS (dříve Nadace IASC). Účelem je usnadnit těmto orgánům, které povolují či vyžadují dodržování IFRS ve svých zemích, efektivněji plnit jejich povinnosti a úkoly spojené s ochranou investorů, zajištěním integrity trhů a kapitálu.

K povinnostem Monitorovací skupiny patří:

- zapojení do procesu jmenování členů správní rady a schvalování jejich jmenování v souladu s postupy vymezenými ve stanovách Nadace IFRS,
- kontrola plnění povinností, které jsou vymezeny ve stanovách Nadace IFRS, ze strany členů správní rady a předkládání doporučení členům správní rady, kteří Monitorovací skupině jednou ročně odevzdávají písemnou zprávu.

K 1. březnu 2010 tvořil Monitorovací skupinu příslušný člen Evropské komise, předsedové Japonské agentury pro finanční služby, americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), Výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) pro rozvíjející se trhy a Technického výboru IOSCO. Pozorovatelem Monitorovací skupiny bez hlasovacích práv je Basilejský výbor pro bankovní dohled.

### Nadace IFRS (dříve Nadace IASC)

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

---

<sup>1</sup> Nadace IASC nyní nese název Nadace IFRS, Poradní výbor pro standardy se jmenuje Poradní výbor pro IFRS a Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví se nazývá Výbor pro IFRS interpretace. V této publikaci jsou pro zjednodušení používány nové názvy (staré názvy jsou uvedeny v závorkách).

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

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

### **Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)**

**Složení:** 14 členů rady (do 1. července 2012 se jejich počet zvýší na 16), jeden z nich je jmenován předsedou, jeden nebo dva místopředsedou. Až tři členové mohou pracovat na částečný úvazek. Po 2. červenci 2009 jsou členové IASB jmenováni nejprve na období pěti let, jejich mandát může být obnoven na další tři roky. Předseda a místopředsedové mohou být znovuzvoleni na období pěti let, maximální doba působení v radě je 10 let.

**Územní vyváženost:** musí být zajištěno co nejširší mezinárodní zastoupení; do července 2012 bude mít rada čtyři členy z regionu Asie a Tichomoří, čtyři členy z Evropy, čtyři ze Severní Ameriky, po jednom z Afriky a Jižní Ameriky a dva členové z jakékoli oblasti budou zvoleni tak, aby byla zachována celková zeměpisná vyváženost.

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

### **Pracovní postupy rady IASB**

Rada IASB přísně dodržuje pravidlo, aby její pracovní postupy byly přístupné veřejnosti. Všechna jednání rady IASB a Výboru pro IFRS interpretace (dříve IFRIC) a jeho formálních pracovních skupin jsou veřejná a obvykle jsou vysílána na internetu. Formalizovaná pravidla práce na projektech zpravidla zahrnují následující kroky (kroky požadované stanovami Nadace IFRS jsou označeny hvězdičkou\*):

- členové jsou požádáni, aby identifikovali a posoudili veškeré otázky spojené s potenciálním tématem a zvážili způsob aplikace Koncepčního rámce IASB na daný problém,
- jsou prostudovány národní legislativní úpravy a praktické postupy a dochází k výměně názorů na daný problém s tvůrci národních standardů,
- členové se radí s členy správní rady Nadace IFRS a Poradním výborem pro IFRS o tématech a prioritách agendy IASB,\*

- je vytvořena poradní skupina (obecně nazývaná „pracovní skupina“), která bude radě IASB a jejím pracovníkům poskytovat rady a doporučení týkající se projektu,
- k veřejnému připomínkování je zveřejněn diskuzní materiál (discussion paper), který často obsahuje předběžné názory IASB na některé ze záležitostí spojených s projektem,
- k veřejnému připomínkování je publikován zveřejněný návrh (exposure draft) schválený nejméně devíti hlasy IASB (deseti hlasy, jakmile bude mít rada 16 členů), včetně všech případných nesouhlasných připomínek členů IASB (ve zveřejněném návrhu se těmto připomínkám říká „alternativní názory“)\*,
- v rámci zveřejněného návrhu je publikováno zdůvodnění závěrů,
- jsou posouzeny a veřejně projednány všechny připomínky k diskuzním materiálům a ke zveřejněným návrhům přijatým během připomínkového období,\*
- je posouzena vhodnost uspořádání veřejného slyšení a ověřování v praxi a v případě, že jsou považovány za vhodné, jsou tato slyšení a ověřování v praxi zorganizována,
- proběhne schválení standardu nejméně devíti hlasy IASB (deseti hlasy, jakmile bude mít rada 16 členů) a zahrnutí všech případných nesouhlasných názorů do zveřejněného standardu,\*
- do standardu je začleněno zdůvodnění závěrů s vysvětlením, mimo jiného, kroků IASB v rámci tvorby standardu a způsobu, jakým IASB naložila s připomínkami veřejnosti ke zveřejněnému návrhu.

### **Možnosti získání materiálů a publikací rady IASB**

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

# Historie IASB

- 1973** Zástupci profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států podepsali dohodu o založení IASC. Pro první tři projekty IASC byly založeny řídicí výbory.
- 1975** Byly zveřejněny první finální verze IAS: IAS 1 (1975) Zveřejňování účetních pravidel, a IAS 2 (1975) Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických pořizovacích cen.
- 1982** Rada IASC byla rozšířena na 17 členů, z toho 13 členů jmenovaných Radou Mezinárodní federace účetních (IFAC) a 4 zástupci organizací, které se zabývaly účetním výkaznictvím. IFAC považuje IASC za instituci vydávající účetní standardy s globální platností.
- 1989** Federace evropských účetních (FEE) podporuje mezinárodní harmonizaci a větší evropské zapojení do činnosti IASC. IFAC přijala směrnice pro veřejný sektor, podle nichž mají podniky veřejného sektoru dodržovat standardy IAS.
- 1994** Byl založen Poradní výbor IASC odpovědný za dohled a financování.
- 1995** Evropská komise podpořila dohodu mezi IASC a Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (IOSCO) o dokončení zásadních standardů a rozhodla, že IAS mají být dodržovány nadnárodními společnostmi Evropské unie.
- 1996** Americká komise pro cenné papíry (SEC) oznámila, že podporuje cíl IASC, kterým je co nejrychlejší navrzení účetních standardů, které by mohly být použity při sestavování účetních závěrek pro účely kotace cenných papírů na mezinárodních trzích.
- 1997** Je založen Stálý interpretační výbor (SIC). Má 12 hlasujících členů. Jeho úkolem je tvorba interpretací k IAS k závěrečnému schválení IASC. Je ustavena Strategická pracovní skupina, která má předkládat doporučení týkající se budoucí struktury a fungování IASC.



- 1998** Počet členů IFAC/IASC se rozšiřuje na 140 účetních orgánů ze 101 zemí. IASC dokončil přípravu zásadních standardů a schválil IAS 39.
- 1999** Ministři financí zemí skupiny G7 a Mezinárodní měnový fond požadují podporu pro IAS, které by „posílily mezinárodní finanční architekturu“. Rada IASC jednohlasně schválila změnu struktury na 14 členů (12 z nich na plný úvazek) s nezávislou správní radou.
- 2000** IOSCO doporučila, aby její členové povolili nadnárodním emitentům používat standardy IASC v případě kotace cenných papírů na mezinárodních trzích.
- Byla založena zvláštní komise pro nominace v čele s předsedou Komise SEC (US) Arthurem Levitem, která měla nominovat členy správní rady, kteří by dohlíželi na novou strukturu IASB.
- Členské organizace IASC schválily restrukturalizaci IASC a nové stanovy IASC. Komise pro nominace oznámila jména prvních členů správní rady.
- Správní rada jmenovala Sira Davida Tweedieho (předsedu britské Rady pro účetní standardy) prvním předsedou restrukturalizované Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB).
- 2001** Bylo oznámeno nové pojmenování a složení IASB. Byla založena Nadace IASC. 1. dubna 2001 převzala nová IASB od IASC své povinnosti spojené s přípravou standardů. IASB přijala stávající standardy IAS a interpretace SIC. IASB se přestěhovala do nových kanceláří na adrese 30 Cannon St., London. IASB se sešla s předsedy svých osmi styčných orgánů pro přípravu národních účetních standardů, aby zahájila koordinaci vymezování a plnění cílů týkajících se sblížení norem.
- 2002** SIC byl přejmenován na Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) s odpovědností nejen za interpretaci stávajících IAS a IFRS, ale také za včasné poskytování pokynů v souvislosti s problematikami, kterým není v IAS ani IFRS věnována pozornost.
- Evropa požaduje, aby kotované společnosti dodržovaly od roku 2005 IFRS.
- Rady IASB a FASB vydaly společnou konvergenční smlouvu.

- 2003** Byla vydána první finální verze standardu IFRS a první návrh interpretace IFRIC. Byl dokončen projekt zdokonalování standardů - největší revize 14 mezinárodních účetních standardů IAS.
- 2004** Rozsáhlá diskuse o standardu IAS 39 po celé Evropě vedla Evropskou komisi k tomu, že ve dvou z jeho oddílů jsou schváleny výjimky.
- Uskutečnily se první přenosy jednání IASB po internetu. Jsou zveřejněny standardy IFRS 2 až 6 a interpretace IFRIC 1 až 5.
- 2005** Člen rady IASB se stává předsedou IFRIC. Jsou provedeny konstituční změny.
- Je vydána podrobná „cestovní mapa“ americké Komise pro cenné papíry (SEC) na zrušení rozdílů mezi IFRS a US GAAP.
- Evropská komise eliminuje výjimku z IAS 39 týkající se možnosti ocenění reálnou hodnotou.
- Setkání pracovních skupin je přístupné veřejnosti.
- Je vydán standard IFRS 7. Jsou zveřejněny interpretace IFRIC 6 a 7 (IFRIC 3 je stažen).
- 2006** Probíhá aktualizace konvergenční smlouvy IASB/FASB.
- Rada IASB vydává prohlášení o pracovních vztazích s ostatními subjekty zapojenými do přípravy standardů.
- IASB oznamuje, že žádné nové významné standardy nebudou účinné před rokem 2009.
- Je zveřejněn standard IFRS 8 a interpretace IFRIC 8 až 12.
- 2007** Počet členů rady IFRIC byl zvýšen ze 12 na 14. Americká Komise pro cenné papíry (SEC) zrušila požadavek na odsouhlasování výkazů zahraničních subjektů dodržujících IFRS na postupy US GAAP a vyzvala k předkládání názorů na používání IFRS domácími subjekty registrovanými u komise.
- Jsou zveřejněny novely standardů IAS 1 a IAS 23 a interpretace IFRIC 13 a 14.
- Rada navrhuje samostatný standard IFRS pro malé a střední podniky (SMEs).

**2008** Organizace IOSCO vydala stanovisko, v němž vybízí účetní jednotky k jasnému uvedení toho, zda v plné míře dodržují IFRS v podobě, v jaké byly přijaty radou IASB.

Rady IASB a FASB urychlují (vzhledem k očekávanému zahájení používání IFRS v dalších zemích, včetně USA, kolem roku 2014) realizaci společných projektů, které mají být dokončeny v polovině roku 2011.

Americký institut certifikovaných veřejných účetních znalců (AICPA) prohlašuje radu IASB oficiálně uznávanou a respektovanou organizací vydávající standardy v souladu s etickými pravidly institutu.

Komise SEC navrhuje „cestovní mapu“ pro účely používání IFRS domácími podniky registrovanými v USA.

Jsou provedeny úpravy ve standardech IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, IAS 1, IAS 27, IAS 32 a IAS 39.

Je vydán první standard v rámci procesu ročního zdokonalování.

Jsou zveřejněny interpretace IFRIC 16 a 17.

Ke krokům, které rada IASB podnikla v reakci na celosvětovou finanční krizi, patří vydání nových pokynů k určování reálné hodnoty, úpravy standardu IAS 39, urychlení realizace projektů týkajících se určování reálné hodnoty a konsolidace, rozšíření požadavků na zveřejňování údajů o finančních nástrojích v účetních závěrkách a ustavení dvou expertních poradních skupin.

**2009** Počet členů rady IASB se zvyšuje na 16 (včetně maximálně tří členů na částečný úvazek) a je vymezeno zeměpisné zastoupení. Jedno místo není obsazené.

Nadace IASCF zakládá Monitorovací skupinu.

Jsou provedeny úpravy ve standardech IFRS 1, IFRS 2, IAS 24, 32 a interpretace IFRIC 14.

Je vydán standard IFRS 9 (klasifikace a oceňování finančních aktiv) jako první fáze nahrazení standardu IAS 39.

Je vydán druhý standard v rámci procesu ročního zdokonalování.

Jsou vydány interpretace IFRIC 18 a 19.

Rada pokračuje v podnikání kroků v reakci na finanční krizi včetně projektů pro nahrazení standardu IAS 39, včetně ocenění snížení hodnoty úvěrů.

**2010** Jsou provedeny úpravy ve standardu IFRS 1.

Rada IASB publikuje dva druhy ročního knižního vydání IFRS – jeden zahrnuje pouze standardy a interpretace, které jsou v současnosti účinné, druhý obsahuje všechny vydané standardy a interpretace.

Dochází ke změně názvů na Nadaci IFRS (dříve Nadace IASC), Výbor pro IFRS interpretace (dříve IFRIC) a Poradní výbor pro IFRS (dříve SAC).

# Používání IFRS ve světě

Používání IFRS kotovanými společnostmi pro účely národního výkaznictví v konsolidovaných účetních závěrkách k březnu 2010. Tuto tabulku průběžně aktualizujeme a na adrese [www.iasplus.com/country/useias.thm](http://www.iasplus.com/country/useias.thm) jsou k dispozici informace o používání IFRS nekotovanými společnostmi.

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
<b>Abu Dhabi (SAE)</b>				X
<b>Albánie</b>	Nemá burzu. Společnosti používají albánská účetní pravidla.			
<b>Alžírsko</b>	Nemá burzu. IFRS nejsou povoleny.			
<b>Americká Samoa</b>	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
<b>Anguilla</b>				X
<b>Antigua a Barbuda</b>				X
<b>Argentina</b>	X(e)			
<b>Arménie</b>				X
<b>Aru ba</b>		X		
<b>Austrálie</b>				X(b)
<b>Azerbájdžán</b>			X	
<b>Bahamy</b>				X
<b>Bahrajn</b>				X
<b>Bangladéš</b>	X			
<b>Barbados</b>				X
<b>Belgie</b>				X(a)
<b>Belize</b>	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
<b>Bělorusko</b>			banky od roku 2008	
<b>Benin</b>	X			
<b>Bermudy</b>		X		
<b>Bhútán</b>	X			
<b>Bolívie</b>		X		

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
<b>Bosna a Hercegovina</b>				Všechny velké a střední podniky
<b>Botswana</b>				X
<b>Brazílie</b>	X			Od roku 2010
<b>Brunei Darussalam</b>			Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.	
<b>Bulharsko</b>				X(a)
<b>Burkina Faso</b>	X			
<b>Burundi</b>			Nemá burzu.	
<b>Černá Hora</b>				X
<b>Česká republika</b>				X(a)
<b>Čína</b>	X			
<b>Dánsko</b>				X(a)
<b>Dominika</b>		X		
<b>Dominikánská republika</b>				X
<b>Dubai (SAE)</b>				X
<b>Egypt</b>				X
<b>Ekvádor</b>				postupně 2010-2012
<b>El Salvador</b>		X		
<b>Eritrea</b>			Nemá burzu. IFRS musejí používat státní a některé soukromé subjekty.	
<b>Estonsko</b>				X(a)
<b>Fidži</b>				X
<b>Filipíny</b>	X(f)			
<b>Finsko</b>				X(a)
<b>Francie</b>				X(a)
<b>Gambie</b>			Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.	
<b>Ghana</b>				X
<b>Gibraltar</b>		X		
<b>Grenada</b>				X

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
<b>Grónsko</b>		Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.		
<b>Gruzie</b>				X
<b>Guam</b>		Nemá burzu. Společnosti používají US GAAP.		
<b>Guatemala</b>				X
<b>Guyana</b>				X
<b>Haiti</b>		X		
<b>Honduras</b>				X
<b>Hongkong</b>				X(d)
<b>Chile</b>				X
<b>Chorvatsko</b>				X
<b>Indie</b>	X(j)			
<b>Indonésie</b>	X			
<b>Irák</b>				X
<b>Írán</b>	X			
<b>Irsko</b>				X(a)
<b>Island</b>				X(a)
<b>Itálie</b>				X(a)
<b>Izrael</b>		Všechny společnosti kromě bank		
<b>Jamajka</b>				X
<b>Japonsko</b>		X		
<b>JAR</b>				X
<b>Jemen</b>		Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.		
<b>Jordánsko</b>				X
<b>Kajmanské ostrovy</b>		X		
<b>Kambodža</b>		Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.		
<b>Kanada</b>				Od roku 2011
<b>Katar</b>				X
<b>Kazachstán</b>				X
<b>Keňa</b>				X
<b>Kolumbie</b>	X			Navrhováno
<b>Korea (Jižní)</b>		Korejský ekvivalent IFRS je dovolen od roku 2009 pro kotované společnosti. Povinně od roku 2011.		

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
Kostarika				X
Kyrgyzstán				X
Kuba	X			
Kuvajt				X
Kypr				X(a)
Laos		X		
Lesotho		X		
Libanon				X
Libye	X			
Lichtenštejnsko				X(a)
Litva				X(a)
Lotyšsko				X(a)
Lucembursko				X(a)
Macao	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
Madagaskar	Nemá burzu. Pro některé společnosti jsou IFRS povinné.			
Maďarsko				X(a)
Makedonie				X
Malajsie	X			
Malawi				X
Maledivy		X		
Mali	X			
Malta				X(a)
Maroko		Kromě bank	Banky	
Mauretánie	Nemá burzu. IFRS nejsou povoleny.			
Mauritius				X
Mexiko	X (e)			
Moldávie	X			
Mongolsko				X
Mosambik		X		
Myanmar		X		
Namibie				X
Německo				X(a)
Nepál				X



Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
<b>Niger</b>	X			
<b>Nigérie</b>	X			
<b>Nikaragua</b>				X
<b>Nizozemí</b>				X(a)
<b>Nizozemské Antily</b>		X		
<b>Norsko</b>				X(a)
<b>Nový Zéland</b>				X(b)
<b>Omán</b>				X
<b>Pákistán</b>	X			
<b>Panama</b>				X
<b>Panenské ostrovy (Británie)</b>		X		
<b>Panenské ostrovy (USA)</b>	Nemá burzu. Společnosti používají US GAAP.			
<b>Papua Nová Guinea</b>				X
<b>Paraguay</b>		X		
<b>Peru</b>				X
<b>Pobřeží slonoviny</b>	X			
<b>Polsko</b>				X(a)
<b>Portugalsko</b>				X(a)
<b>Rakousko</b>				X(a)
<b>Réunion</b>	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
<b>Rumunsko</b>				X(a)
<b>Rusko</b>	X			
<b>Řecko</b>				X(a)
<b>Samoa</b>	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
<b>Saudská Arábie</b>			X(k)	
<b>Senegal</b>	X			
<b>Sierra Leone</b>				X
<b>Singapur</b>	X(e) (f)			

Země	Používání IFRS není dovoleno	Používání IFRS je dovoleno	Vyžadováno u některých domácích kotovaných společností	Vyžadováno u všech domácích kotovaných společností
Slovenská republika				X(a)
Slovinsko				X(a)
Spojené státy americké	X (h)			
Srbsko				X
Srí Lanka		X		
Surinam		X		
Svazijsko		X		
Sv. Kryštof a Nevis				X
Sýrie	X			
Španělsko				X(a)
Švédsko				X(a)
Švýcarsko		X		
Tádžikistán				X
Taiwan	X(i)			
Tanzanie				X
Thajsko	X			
Togo	X			
Trinidad a Tobago				X
Tunisko	X			
Turecko		X(g)		
Uganda		X		
Ukrajina				X
Uruguay	X(c)			
Uzbekistán	X			
Vanuatu	Nemá burzu. Společnosti mohou používat IFRS.			
Velká Británie				X(a)
Venezuela	X(c)			
Vietnam	X			
Zambie		X		
Západní břeh/ Gaza				X
Zimbabwe		X		

- a) Auditorské zprávy a východisko pro sestavení účetní závěrky odkazují na IFRS ve znění přijatém EU.
- b) Dodržování IFRS je uvedeno v příloze k účetní závěrce a ve zprávě auditora.
- c) Ze zákona musejí všechny společnosti dodržovat IFRS schválené místní vládou a schválené znění není aktuální ve vztahu ke standardům a interpretacím vydaným radou IASB.
- d) Místní standardy jsou shodné s IFRS, liší se však některá data účinnosti a přechodná ustanovení.
- e) Byl vyhlášen plán, podle kterého mají být IFRS plně dodržovány od roku 2012.
- f) Většina IFRS je v podstatě přijata, ale bylo provedeno několik výrazných úprav.
- g) Turecké společnosti mohou dodržovat anglickou verzi IFRS nebo turecký překlad. Ve druhém případě odkazují auditorská zpráva a východisko pro sestavení účetní závěrky, vzhledem k prodlevě s překladem, na IFRS ve znění přijatém v Turecku.
- h) Komise SEC povoluje zahraničním soukromým emitentům předkládat účetní závěrku sestavenou podle IFRS vydaných radou IASB bez toho, že by museli hodnoty připravené podle IFRS sesouhlasovat s postupy US GAAP.
- i) Byl vyhlášen plán, podle kterého mají být IFRS plně dodržovány od roku 2013.
- j) Postupné zavádění IFRS u kotovaných společností v letech 2012 až 2014.
- k) Všechny kotované banky a pojišťovny musí používat IFRS.

# Dodržování IFRS v Evropě

## Evropská Účetní směrnice platná od roku 2005

### Kotované společnosti

Aby bylo možné realizovat „strategii finančního výkaznictví“ přijatou Evropskou komisí v červnu 2000, schválila Evropská unie v roce 2002 Účetní směrnici, která požaduje, aby všechny kotované společnosti Evropské unie (celkem kolem 8 000 společností) dodržovaly od roku 2005 při sestavování konsolidovaných účetních závěrek IFRS. Požadavek dodržování IFRS se vztahuje nejen na 27 členských zemí EU, ale také na 3 členské státy Evropského hospodářského prostoru. Řada velkých společností ve Švýcarsku, které není členem ani EU ani EHP, také IFRS používá.

Evropská komise v prosinci 2008 rozhodla, že pro účely předkládání účetních závěrek společnostmi ze zemí mimo EU, které jsou kotovány na regulovaném trhu EU, budou za ekvivalent IFRS v podobě, v jaké byly přijaty Evropskou unií, považovány obecně dodržované účetní postupy Spojených států amerických, Japonska, Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie. (Statut Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie bude do konce roku 2011 znovu prověřen.) Společnosti z jiných zemí musejí od roku 2009 používat buď IFRS v podobě přijaté Evropskou unií, nebo IFRS v podobě přijaté radou IASB.

### Nekotované společnosti a individuální účetní závěrky

Členské státy EU mohou rozšířit požadavek na používání IFRS rovněž na nekotované společnosti a na individuální účetní závěrky. Téměř všechny členské státy povolují některým nebo všem nekotovaným společnostem používat IFRS při přípravě konsolidovaných účetních závěrek a většina států povoluje jejich používání i při sestavování individuálních účetních závěrek. Bližší informace jsou k dispozici na stránkách [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

## Schvalování IFRS pro používání v Evropě

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

- EU zajistí přeložení IFRS do všech evropských jazyků,
- Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) zaměřující se na soukromý sektor předá Evropské komisi své stanovisko,

- Skupina Evropské komise pro novelizaci standardů (SARG) předloží Evropské komisi své názory na doporučení Evropské poradenské skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG),
- Účetní regulační výbor Evropské komise (ARC) doporučí schválení,
- Evropská komise předloží návrh na schválení Kontrolnímu výboru Evropského parlamentu a 27 členům Rady EU. Doporučení musí schválit Kontrolní výbor i Rada EU. V opačném případě je návrh zaslán zpět Evropské komisi k dalšímu posouzení.

Do konce září 2010 hlasovala Evropská komise pro schválení všech novel standardů a interpretací s výjimkou Zdokonalení IFRS 2010. Schválení standardu IFRS 9 bylo odloženo.

### **Dohled nad dodržováním IFRS v Evropě**

Evropské trhy s cennými papíry jsou regulovány jednotlivými členskými státy, které se řídí příslušnými předpisy přijatými na úrovni EU. Mezi předpisy s platností pro celou Unii patří:

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

V březnu 2009 doporučila studijní skupina Evropské unie, aby byly stávající skupiny regulátorů z oblasti bankovníctví, pojišťovnictví a cenných papírů, které působí v EU, přetransformovány do tří nových evropských úřadů (Evropský úřad pro bankovníctví, Evropský úřad pro cenné papíry a Evropský úřad pro pojišťovnictví), které by měly silnější pravomoci spojené s výkonem dohledu a, v některých případech, též pravomoci zákonné. Tyto návrhy schválila v prosinci 2009 Rada Evropské unie složená z ministrů hospodářství a financí. Konečné přijetí se očekává v roce 2010.

V září 2009 schválil Parlament a Rada Evropské unie financování pro Nadaci IFRS (dříve Nadaci IASC) ve výši 4 miliony eur ročně. Evropská komise rozhoduje o skutečných a maximálních částkách.

# IFRS v České republice

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh).

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

Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS, či podle českých účetních předpisů.

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

# Používání IFRS ve Spojených státech

## Uznávání IFRS americkou Komisí pro cenné papíry (SEC)

Z přibližného počtu 13 000 společností, jejichž akcie jsou registrovány u Komise pro cenné papíry (SEC) v USA, je více než 1 000 zahraničních společností. Jestliže tito zahraniční soukromí emitenti sestavovali do listopadu 2007 své účetní závěrky dle IFRS nebo místních účetních pravidel a postupů, musely odsouhlasit výsledek hospodaření a čistá aktiva na hodnoty podle účetních postupů US GAAP.

V listopadu 2007 odhlasovala komise SEC pravidlo, podle něhož mohou zahraniční soukromí emitenti předkládat účetní závěrky sestavené dle IFRS v podobě přijaté radou IASB, bez nutnosti sesouhlasování údajů s postupy US GAAP. Toto pravidlo se vztahuje na účetní závěrky za období končící po 15. listopadu 2007.

V srpnu 2007 předložila komise SEC k veřejnému připomínkování „Návrh koncepce“ s cílem podnítit debatu o tom, zda má být domácím emitentům z USA povoleno předkládat účetní závěrky dle IFRS za účelem dodržení pravidel a požadavků komise SEC.

V listopadu 2008 zveřejnila komise SEC k veřejnému připomínkování navrhovanou „cestovní mapu“ pro používání IFRS. V této mapě jsou vytyčeny milníky, jejichž dosažení by mohlo vést k povinnému přechodu na IFRS ve vztahu k finančním rokům končícím 15. prosince 2014 nebo po tomto datu. Navrhovaná cestovní mapa by rovněž umožnila některým účetním jednotkám dodržovat IFRS před tímto datem. Očekává se, že komise SEC cestovní mapu přijme v roce 2010.

V únoru 2010 vydala komise SEC prohlášení na podporu konvergence a globálních účetních standardů, v němž dává pokyn svým členům, aby připravili a realizovali „pracovní plán“, který by pomohl zvýšit pochopení záměrů komise a veřejnou transparentnost této oblasti tak, aby komise SEC po dokončení pracovního plánu a konvergenčních projektů FASB a IASB mohla přijmout rozhodnutí o začlenění IFRS do systému účetního výkaznictví pro americké emitenty. Komise ve svém prohlášení vyjadřuje názor, že američtí emitenti budou poprvé používat IFRS přibližně v letech 2015 až 2016. V pracovním plánu bude tento časový rozvrh dále upraven.



## Sbližování IFRS a US GAAP

### Dohoda z Norwalku

V říjnu 2002 formalizovaly rady FASB a IASB svůj závazek zajistit sblížení amerických účetních pravidel a postupů a IFRS a vydaly Konvergenční smlouvu (obvykle nazývanou „Dohoda z Norwalku“).

Obě strany se zavázaly vykonat maximum pro to, aby:

- zajistily co nejdříve naprostou kompatibilitu svých stávajících standardů účetního výkaznictví,
- zkoordinovaly své budoucí pracovní programy a zajistily kompatibilitu standardů i v budoucnu.

„Kompatibilní“ standardy neznamení předpisy, které se shodují do „posledního písmenka“. Jde spíše o to, že mezi takovými standardy neexistují žádné výrazné rozdílnosti.

### Konvergenční smlouva na období 2006-2009

V únoru 2006 vydaly rady FASB a IASB Konvergenční smlouvu, v níž jsou popsány krátkodobé a dlouhodobé projekty týkající se sblížení účetních standardů spolu s jednotlivými kroky, které mají postupně sblížení zajistit. Tato smlouva byla aktualizována v roce 2008. V listopadu 2009 obě rady znovu potvrdily svou snahu o sblížení a vydaly další prohlášení, v němž vymezily kroky pro dokončení procesu sblížení popsaného v Konvergenční smlouvě do roku 2011.

### Krátkodobé projekty

Rady FASB a IASB si daly za úkol formulovat do konce roku 2008 závěr týkající se otázky, zda by měly být zásadní odlišnosti v několika vybraných oblastech eliminovány prostřednictvím jednoho či více krátkodobých projektů, a pokud ano, dokončit či z valné části dokončit práce v těchto oblastech. Současný stav těchto krátkodobých projektů je následující:

#### • dokončené projekty

společné: podnikové kombinace

FASB: možnost ocenění reálnou hodnotou

aktiva související s výzkumem a vývojem pořízená v rámci podnikové kombinace

IASB: výpůjční náklady

provozní segmenty

#### • pokračující krátkodobé projekty sblížení standardů

FASB: události po rozvahovém dni

investice do nemovitostí

výzkum a vývoj

IASB: ujednání o společném podnikání (nahrazení standardu

IAS 31 se očekává v první polovině roku 2010)

- **odložené krátkodobé projekty sblížení standardů**

- vládní dotace
- snížení hodnoty
- daně ze zisku

### **Dlouhodobé projekty**

U níže uvedených projektů je cílem zajistit v roce 2010 významný pokrok v oblastech, v nichž má dojít ke zlepšení (v závorkách je uveden stav z pohledu IASB):

- koncepční rámec (v roce 2008 byl vydán zveřejněný návrh s cíly, zveřejněný návrh o vykazující účetní jednotce byl vydán v roce 2010; diskuzní materiál o oceňování a o základních prvcích účetní závěrky a jejich rozpoznání je plánován na rok 2010)
- pokyny k oceňování reálnou hodnotou (konečný standard je plánován na druhou polovinu roku 2010)
- zveřejňování účetní závěrky – fáze B (zveřejněné návrhy mají být vydány v roce 2010)
- zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru – definované plány požitků (zveřejněný návrh je plánován na první polovinu roku 2010)
- účtování výnosů (zveřejněný návrh je plánován na rok 2010)
- závazky a vlastní kapitál (zveřejněný návrh je plánován na první polovinu roku 2010)
- finanční nástroje – nahrazení standardu IAS 39 (konečná podoba standardu o klasifikaci a oceňování finančních aktiv vydána v listopadu 2009; zveřejněný návrh o snížení hodnoty vydán v listopadu 2009; dva zveřejněné návrhy o zajišťovacím účetnictví a odúčtování jsou plánovány na rok 2010)
- konsolidace a jednotky zakládáné pro zvláštní účely (konečný standard je plánován na rok 2010)
- nehmotná aktiva (téma není součástí aktuálního programu rady)
- leasingy (zveřejněný návrh je plánován na rok 2010).

Pro jednotlivé projekty bylo stanoveno více přesnějších záměrů.

# Novelizované a nové standardy a interpretace

(stav k 30. září 2010)

## Platné pro účetní závěrky k 31. prosinci 2009

Nový standard	
<b>IFRS 8</b>	Provozní segmenty

Úpravy standardů	
<b>IFRS 1</b>	Oceňování investic při prvním použití IFRS
<b>IFRS 2</b>	Rozhodné podmínky a rušení poskytnutých nástrojů
<b>IFRS 7</b>	Zkvalitnění informací zveřejňovaných o finančních nástrojích
<b>IAS 1</b>	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
<b>IAS 19</b>	Krácení a záporné náklady po skončení pracovního poměru
<b>IAS 23</b>	Aktivace výpůjčních nákladů
<b>IAS 27</b>	Zrušení definice metody pořizovací ceny
<b>IAS 32/IAS 1</b>	Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci
<b>IAS 39</b>	Hodnocení vložených derivátů
<b>Různé</b>	Zdokonalení IFRS vydané v květnu 2008 (viz předchozí vydání)

Nové interpretace	
<b>IFRIC 13</b>	Zákaznické věrnostní programy
<b>IFRIC 15</b>	Smlouvy o výstavbě nemovitostí
<b>IFRIC 16</b>	Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce
<b>IFRIC 18</b>	Převody aktiv od zákazníků

## Možné použití pro účetní závěrky k 31. prosinci 2009

Poznámka: přechodná ustanovení jsou složitá a mezi jednotlivými standardy existuje vzájemná propojenost. Podrobnosti viz konkrétní standardy a interpretace.

Nové standardy		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
----------------	--	---

<b>IFRS 9</b>	Finanční nástroje: klasifikace a oceňování	1. ledna 2013
---------------	--	---------------

Novely standardů		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
------------------	--	---

<b>IFRS 1 (2008)</b>	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (restrukturalizace listopad 2008)	1. července 2009
----------------------	--	------------------

<b>IFRS 3 (2008)</b>	Podnikové kombinace	Prospektivně pro podnikové kombinace v období začínající dnem 1. července 2009 nebo po tomto datu. Dřívější použití je povoleno, ale ne pro účetní období začínající před 30. červnem 2007
----------------------	---------------------	--

<b>IAS 24 (2009)</b>	Zveřejnění spřízněných stran - zjednodušuje požadavky na zveřejňování informací v účetních závěrkách subjektů, ve kterých uplatňuje určitý vliv stát a objasňuje definici spřízněné strany.	1. ledna 2011
----------------------	---	---------------

<b>IAS 27 (2008)</b>	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	1. července 2009
----------------------	---	------------------

Úpravy standardů		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRS 1</b>	Další výjimky pro subjekty, které poprvé sestavují svou účetní závěrku podle IFRS	1. ledna 2010
	Omezená výjimka ze zveřejňování srovnávacích informací požadovaných standardem IFRS 7	1. července 2010
<b>IFRS 2</b>	Úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti v rámci skupiny	1. ledna 2010
<b>IAS 32</b>	Klasifikace předkupních práv při emisi	1. února 2010
<b>IAS 39</b>	Přípustné zajištěné položky	1. července 2009
Zdokonalení IFRS (duben 2009)*		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRS 2</b>	Rozsah standardu IFRS 2 a novelizovaný standard IFRS 3	1. července 2009
<b>IFRS 5</b>	Zveřejňování informací o dlouhodobých aktivech (nebo vyřazovaných skupinách) klasifikovaných jako držené k prodeji nebo ukončené činnosti	1. ledna 2010
<b>IFRS 8</b>	Zveřejňování informací o aktivech segmentu	1. ledna 2010
<b>IAS 1</b>	Rozdělení konvertibilních nástrojů na dlouhodobé a krátkodobé	1. ledna 2010
<b>IAS 7</b>	Klasifikace výdajů na nezaúčtovaná aktiva	1. ledna 2010
<b>IAS 17</b>	Klasifikace leasingů pozemků a budov	1. ledna 2010

<b>IAS 18</b>	Určování, zda účetní jednotka vystupuje jako mandant nebo zástupce mandanta	Není relevantní
<b>IAS 36</b>	Určení jednotky pro testování snížení hodnoty goodwillu	1. ledna 2010
<b>IAS 38</b>	Další následné úpravy vyplývající ze standardu IFRS 3 (2008)	1. července 2010
	Určování reálné hodnoty nehmotného aktiva pořízeného v rámci podnikové kombinace	1. července 2010
<b>IAS 39</b>	Nakládání se sankcemi za předčasné splacení úvěru jako s úzce souvisejícími deriváty	1. ledna 2010
	Výjimka z rozsahu u smluv o podnikových kombinacích	1. ledna 2010
	Účtování zajištění peněžních toků	1. ledna 2010
	Zajištění pomocí interních smluv	1. ledna 2009
<b>IFRIC 9</b>	Rozsah působnosti IFRIC 9 a IFRS 3 (2008)	1. července 2009
<b>IFRIC 16</b>	Úprava omezení u účetní jednotky, která smí držet zajišťovací nástroje	1. července 2009
<b>Zdokonalení IFRS (květen 2008)*</b>		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRS 5</b>	Plánovaný prodej kontrolního podílu v dceřiné společnosti	1. července 2009

Zdokonalení IFRS (květen 2010)*		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRS 1**</b>	Změny účetních pravidel v roce prvního přijetí IFRS	1. ledna 2011
	Základ přecenění jako domnělá pořizovací cena	1. ledna 2011
	Použití domnělé pořizovací ceny pro činnosti s regulačními sazbami	1. ledna 2011
<b>IFRS 3 (2008)**</b>	Ocenění nekontrolních podílů	1. července 2010
	Nenahrazené a dobrovolně nahrazené přísliby úhrad vázaných na akcie	1. července 2010
	Přechodné požadavky na podmíněné úhrady při podnikových kombinacích, ke kterým došlo před datem účinnosti standardu IFRS 3 (2008)	1. července 2010
<b>IFRS 7**</b>	Objasnění zveřejňování	1. ledna 2011
<b>IAS 1**</b>	Výkaz změn vlastního kapitálu	1. ledna 2011
<b>IAS 27**</b>	Přechodné požadavky pro následné úpravy v důsledku standardu IAS 27 (2008)	1. července 2010
<b>IAS 34**</b>	Významné události a transakce	1. ledna 2011
<b>IFRIC 13**</b>	Reálná hodnota věrovních kreditů	1. ledna 2011

Nové interpretace		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRIC 17</b>	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníků	1. července 2009
<b>IFRIC 19</b>	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	1. července 2010
Úpravy interpretací		Účinné pro období začínající dnem, nebo po tomto datu
<b>IFRIC 14</b>	Zálohy na minimální požadavky financování	1. ledna 2011

\* V tabulce jsou uvedeny úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009 , květen 2008 a květen 2010), které dle zjištění rady IASB vedou k účetním změnám pro účely vykazování, zachycení a oceňování. V přehledu chybějí úpravy týkající se terminologie či edičních změn, které dle názoru rady IASB budou mít nulový, případně jen minimální dopad na účetnictví. Více informací viz jednotlivé standardy a interpretace a stránky [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

\*\* Není obsaženo v další části této publikace.



# Přehled aktuálních standardů a interpretací a srovnání s českou účetní legislativou

Na následujících stránkách přinášíme **shrnutí požadavků všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které byly vydány do 31. března 2010**, spolu s Úvodem k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví a Koncepčním rámcem pro sestavování a předkládání účetní závěrky.

Účelem tohoto přehledu je podat obecné informace a pomoci při obeznámení se s IFRS, nemůže tudíž nahradit prostudování úplného znění jednotlivých standardů či interpretací.

Text standardů je aktualizován tak, aby zohledňoval nejnovější úpravy standardů a interpretací, a to i v případech, kdy jsou tyto úpravy účinné pro rok 2010 a následná účetní období. Informace o předchozích verzích standardů jsou uvedeny v předcházejícím vydání publikace IFRS do kapsy.

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

Zároveň uvádíme i některé **klíčové rozdíly mezi požadavky jednotlivých standardů IAS/IFRS a požadavky české účetní legislativy (ČÚL)** podle stavu k 1. lednu 2010. ČÚL je v této publikaci v zásadě použita ve znění předepsaném pro podnikatele, výraznější odchylky pro banky a ostatní finanční instituce s výjimkou pojišťoven (dále jen „finanční instituce“) jsou explicitně vyznačeny v textu. Výčet rozdílů však není v žádném případě vyčerpávající a je třeba ho chápat pouze jako orientační.

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

## Úvod k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví

**Datum přijetí** Přijato radou IASB v květnu 2002.

**Hlavní rysy** Úvod popisuje, mimo jiné:

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

## Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky

- Datum přijetí** Koncepční rámec byl schválen Radou výboru IASC v dubnu 1989 a radou IASB přijat v dubnu 2001. Všechny požadavky vymezené v Koncepčním rámci jsou v současnosti předmětem přehodnocování v rámci společného projektu rad IASB a FASB týkajícího se Koncepčního rámce.
- Hlavní rysy** Koncepční rámec:
- vymezuje cíl účetní závěrky, kterým je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí,
  - popisuje kvalitativní prvky, díky kterým jsou informace zveřejňované v účetní závěrce užitečné; Koncepční rámec vymezuje čtyři základní kvalitativní prvky - srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost,
  - vymezuje základní prvky účetní závěrky a postupy používané při jejich zachycování a oceňování v účetní závěrce; mezi prvky přímo související s finanční pozicí patří aktiva, závazky a vlastní kapitál. Prvky přímo spojenými s výkonností jsou výnosy a náklady.
- Porovnání s ČÚL** Zákon o účetnictví stanoví základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Uceleně zpracovaný koncepční rámec však neexistuje. ČÚL odkazuje na stejné složky účetního výkaznictví (aktiva, závazky a jiná pasiva, vlastní kapitál, náklady a výnosy), nejsou však k dispozici definice těchto základních pojmů a kritéria pro jejich uznání.

## IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

<b>Datum účinnosti</b>	<p>První účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS za období začínající 1. lednem 2004 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy z ledna 2008 týkající se oceňování investic při prvním přijetí IFRS jsou účinné k 1. lednu 2009, povoleno je jejich dřívější dodržování.</p> <p>Restrukturalizované znění standardu z listopadu 2008 je účinné k 1. červenci 2009 (nedošlo ke změnám odborného obsahu).</p> <p>Úpravy z července 2009 poskytující další výjimky pro účetní jednotky, které poprvé sestavují účetní závěrku podle IFRS, jsou účinné od 1. ledna 2010, dřívější dodržování je povoleno.</p> <p>Úpravy z ledna 2010 poskytující omezenou výjimku ze zveřejňování srovnávacích informací požadovaných standardem IFRS 7 jsou účinné od 1. července 2010, dřívější dodržování je povoleno.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit postupy, které budou dodržovány účetními jednotkami, které začínají používat IFRS, při sestavování účetních závěrek pro všeobecné účely.</p>
<b>Shrnutí</b>	<p>Přehled požadavků pro účetní jednotky, které poprvé použijí IFRS při sestavování své účetní závěrky pro rok končící 31. 12. 2009 (na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS):</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Použít účetní pravidla na základě IFRS účinných k 31. 12. 2009.</li><li>• Připravit účetní závěrky minimálně za rok 2009 a 2008 a retrospektivně upravit počáteční výkaz o finanční situaci za použití IFRS účinných k 31. 12. 2009, s výjimkou záležitostí, na něž se vztahují zvláštní výjimky obsažené ve standardu IFRS 1:</li></ul>

- počáteční výkaz o finanční situaci je sestaven nejpozději k 1. lednu 2008 (ale může být sestaven dříve, pokud se účetní jednotka rozhodne zveřejnit srovnatelné informace dle IFRS za více než jedno období),
- počáteční výkaz o finanční situaci je zveřejněn v první účetní závěrce účetní jednotky sestavené dle IFRS (tedy výkaz o finanční situaci za 3 období),
- pokud účetní jednotka, která začíná používat IFRS k 31. 12. 2009, vykazuje kromě úplné účetní závěrky za rok 2008 a 2009 i vybrané finanční údaje (avšak nesestavuje úplnou účetní závěrku) v souladu s IFRS za období dřívější (před rokem 2008), nemění to nic na skutečnosti, že počáteční výkaz o finanční situaci této účetní jednotky je sestaven k 1. 1. 2008.

**Interpretace** Žádné.

**Porovnání s ČÚL** Přechod na IFRS není specificky upraven.

## IFRS 2 - Úhrady vázané na akcie

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

Cílem úprav provedených v lednu 2008 bylo upřesnit definici rozhodných podmínek a účtování o zrušení smlouvy o úhradě vázané na akcie protistranou. Úpravy vstupují v účinnost 1. ledna 2009, dřívější dodržování je povoleno.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009) o rozsahu působnosti standardu jsou účinné k 1. červenci 2009, dřívější dodržování je povoleno.

Úpravy z června 2009 poskytující další vodítka při účtování transakcí spojených s úhradami vázanými na akcie mezi subjekty ve skupině jsou účinné od 1. ledna 2010, dřívější dodržování je povoleno.

## Cíl

Stanovit způsob účtování o transakcích, v jejichž rámci účetní jednotka přijímá zboží nebo služby jako protiplnění za své kapitálové nástroje nebo kdy účetní jednotce vznikají závazky, které vyplývají z částek vycházejících z ceny akcií účetní jednotky nebo jiných jejích kapitálových nástrojů.

## Shrnutí

- Všechny transakce spojené s úhradami vázanými na akcie jsou v účetní závěrce zachyceny v reálné hodnotě.
- Náklady jsou zaúčtovány v okamžiku, kdy dojde ke spotřebě přijatého zboží nebo přijatých služeb.
- Standard IFRS 2 se rovněž vztahuje na všechny transakce spojené s úhradami vázanými na akcie, v jejichž rámci účetní jednotka není schopna konkrétně identifikovat některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby.
- Standard IFRS 2 se vztahuje na všechny účetní jednotky. Pokud ovšem není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu kapitálových nástrojů účetních jednotek, jejichž kapitálové nástroje nejsou veřejně obchodované, použije se ocenění vnitřní hodnotou.
- V zásadě platí, že transakce, v rámci kterých dochází k přijímání zboží nebo služeb od osob, které nejsou zaměstnanci, jako protihodnoty za kapitálové nástroje účetní jednotky, jsou oceněny reálnou hodnotou přijatého zboží nebo přijatých služeb. V případě, že reálnou hodnotu zboží nebo služeb není možné spolehlivě stanovit, je použita reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů.
- U transakcí se zaměstnanci a ostatními osobami poskytujícími obdobné služby určí účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, neboť obvykle není možné spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu služeb přijatých od zaměstnanců.
- U transakcí, které jsou oceněny reálnou hodnotou poskytnutých kapitálových nástrojů (např. transakce se zaměstnanci), je reálná hodnota stanovena k datu jejich poskytnutí.

- U transakcí, které jsou oceněny reálnou hodnotou přijatého zboží nebo přijatých služeb, je reálná hodnota odhadnuta k datu přijetí tohoto zboží nebo těchto služeb.
- Ve vztahu ke zboží nebo ke službám oceněným odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů platí, že při stanovování odhadu reálné hodnoty akcií nebo opcí k příslušnému datu ocenění (jak je upřesněno výše) nejsou brány v úvahu rozhodné podmínky, s výjimkou tržních podmínek. Avšak v úvahu se rozhodné podmínky berou při stanovení počtu kapitálových nástrojů zahrnutých do ocenění objemu transakce tak, aby částka vykázaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota poskytnutých kapitálových nástrojů odpovídala počtu kapitálových nástrojů, které budou skutečně převedeny.
- Po úpravách standardu z ledna 2008 obsahuje definice rozhodných podmínek pouze podmínky setrvání v pracovním poměru a výkonnostní podmínky a v definici výkonnostních podmínek je kromě přesně vymezených výkonnostních cílů požadováno dokončení období poskytování služeb.
- Reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů vychází z tržní ceny, je-li k dispozici, a bere v potaz podmínky, za nichž byly tyto kapitálové nástroje poskytnuty. Pokud není tržní cena k dispozici, použije se oceňovací metoda, pomocí níž je odhadnuta cena kapitálových nástrojů, která by platila k datu ocenění pro transakce prováděné za běžnou cenu mezi znalými a ochotnými stranami. IFRS 2 neupřesňuje, která konkrétní oceňovací metoda má být použita.

<b>Interpretace</b>	Žádné. Interpretace IFRIC 8 a IFRIC 11 byly zapracovány do standardu IFRS 2, a proto byly zrušeny v červnu 2009 v souvislosti s vydáním úpravy IFRS 2 týkající se transakcí spojených s úhradami vázanými na akcie vypořádanými v hotovosti v rámci skupiny.
<b>Porovnání s ČÚL</b>	Problematika úhrad vázaných na akcie není v ČÚL specificky řešena.



- Datum účinnosti** Standard IFRS 3 (2008) vydaný v lednu 2008 nahrazuje standard IFRS 3 (2004) a je účinný pro podnikové kombinace uskutečněné v obdobích začínajících 1. července 2009 nebo po tomto datu. Dřívější dodržování je povoleno, nikoli však ve vztahu k obdobím začínajícím před 30. červnem 2007. Přehled požadavků standardu IFRS 3 (2004) je uveden v předchozích vydáních publikace IFRS do kapsy.
- Hlavní zásada** Nabyvatel podniku zaúčtuje nabytá aktiva a převzaté závazky v jejich reálné hodnotě k datu akvizice a zveřejňuje informace, které uživateli umožňují posoudit povahu a finanční dopad akvizice.
- Shrnutí**
- Podnikovou kombinací se rozumí transakce nebo událost, v rámci níž nabyvatel získává kontrolu nad jedním či více podniky. Podnik je definován jako ucelený soubor činností a aktiv, který může být provozován a řízen za účelem dosažení návratnosti investic investorů nebo jiných vlastníků, členů nebo účastníků.
  - Standard IFRS 3 se nevztahuje na podnikové kombinace, při nichž dochází ke vzniku společného podniku (joint venture), na podnikové kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou ani na nabytí aktiva nebo skupiny aktiv, která netvoří podnik.
  - U všech podnikových kombinací je použita metoda akvizice.
  - Postup při aplikaci metody akvizice:
    1. identifikace nabyvatele - kombinující účetní jednotka, která získává kontrolu nad nabývaným podnikem,
    2. stanovení data akvizice, tedy data, k němuž nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem,
    3. vykazání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku,
    4. vykazání a ocenění goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě.

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

- Předaná protihodnota zahrnuje reálnou hodnotu podmíněné protihodnoty k datu akvizice. Změny podmíněné protihodnoty klasifikované jako závazek vyplývající z událostí po datu akvizice jsou obecně účtovány do hospodářského výsledku.
- Veškeré náklady spojené s akvizicí (např. odměny zprostředkovatelům, za odborné nebo poradenské služby, náklady na provoz interního akvizičního oddělení) jsou záúčtovány do hospodářského výsledku, s výjimkou nákladů na emisi dluhopisů nebo kapitálových nástrojů, které jsou účtovány v souladu se standardy IAS 39 a IAS 32.
- Rozšířené pokyny týkající se určitých konkrétních aspektů podnikových kombinací včetně:
  - podnikových kombinací uskutečněných bez převodu protihodnoty,
  - zpětných akvizic,
  - identifikování nabytých nehmotných aktiv,
  - dříve existujících vztahů mezi nabyvatelem a nabyvaným podnikem (např. znovu nabytá práva),
  - přehodnocení smluvních ujednání nabyvaného podniku k datu akvizice.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

Zásadně odlišná úprava v ČÚL. Podnikové kombinace nejsou řešeny jako celek, zvlášť jsou řešeny koupě a prodej podniku, zvlášť přeměny společností. Převažuje formální pohled na podnikové kombinace. Odlišností je celá řada, např.:

- transakce pod společnou kontrolou nejsou podle IFRS 3 považovány za podnikovou kombinaci, nespádají do působnosti tohoto standardu, dle ČÚL za podnikovou kombinaci (přeměnu) považovány jsou;
- nabyvatel není dle ČÚL definován z hlediska věcné podstaty, ale formálně,
- dle ČÚL je důležitý rozhodný den, který nemusí být shodný se dnem nabytí kontroly,
- rozdílný pohled na uznávání nově nabytých nehmotných aktiv,

- dle ČÚL je nutno přecenit (kromě situace, kdy při sloučení nejsou vydávány nové podíly) nabývaný podnik jako celek (přeceňovací rozdíl odepisovaný do nákladů/výnosů po dobu 180 měsíců) nebo po jednotlivých položkách (goodwill je odepisován nebo rozpouštěn do nákladů/ výnosů po dobu 60 měsíců) a toto přecenění ve formě goodwillu či přeceňovacího rozdílu vykázat přímo v samostatné účetní závěrce nabývané společnosti k datu předcházejícímu rozhodný den přeměny;
- pokud společnost nakupuje podíl ve společnosti, aniž by došlo k přeměně, rozdíl mezi pořizovací cenou a hodnotou nabývaného podílu tvoří tzv. konsolidační rozdíl, který je odepisován v rámci konsolidované účetní závěrky po dobu maximálně 20 let.

Tento výčet rozdílů není vyčerpávající.

## IFRS 4 - Pojistné smlouvy

<b>Datum účinnosti</b>	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
<b>Cíl</b>	Vymezit požadavky na účetní výkaznictví pojistných smluv do doby, kdy IASB dokončí druhou fázi svého projektu týkajícího se pojistných smluv.
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pojistitelé nemusejí dodržovat Koncepční rámec rady IASB a některé stávající IFRS.</li><li>• Zakázáno je používání rezerv na katastrofy a vyrovnávacích rezerv.</li><li>• Standard vyžaduje ověření přiměřenosti účtovaných pojistných závazků a ověřování snížení hodnoty u zajistných aktiv.</li><li>• Pojistné závazky nesmějí být vzájemně započítávány se souvisejícími zajistnými aktivy.</li><li>• Omezení změn účetních pravidel a postupů.</li><li>• Nové požadavky na zveřejňování údajů v účetní závěrce.</li><li>• Smlouvy o finančních zárukách spadají pod standard IAS 39, pokud výstavce výslovně nestanovil (před zahájením dodržování standardu IFRS 4), že takováto smlouva je pojistnou smlouvou a neuplatnil účetní postupy vztahující se na pojistné smlouvy. V takovém případě si výstavce může zvolit, zda použije standard IAS 39 nebo IFRS 4.</li></ul>
<b>Interpretace</b>	Žádné.
<b>Porovnání s ČÚL</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Standard IFRS 4 se vztahuje na všechny komerční společnosti, bez ohledu na typ jejich podnikání. V rámci ČÚL pro podnikatele není problematika pojistných smluv řešena. Účetnictvím pojišťoven se zabývá Vyhláška 502/2002 Sb. a České účetní standardy pro pojišťovny. Hlavní rozdíly:<ul style="list-style-type: none"><li>- rezervy pro případ katastrofy a vyrovnávací rezervy jsou povoleny,</li><li>- pojistné závazky smějí být započítávány proti souvisejícím zajišťovacím aktivům.</li></ul></li></ul>

## IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008), které se týkají situací, kdy se účetní jednotka chystá prodat svůj rozhodující podíl v dceřiném podniku, jsou účinné k 1. červenci 2009. Dřívější dodržování je povoleno za předpokladu, že od stejného data bude používán také standard IAS 27 (novelizovaný v roce 2008).</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009), které se týkají zveřejňování informací o dlouhodobých aktivech (nebo vyřazovaných skupinách) klasifikovaných jako aktiva držená k prodeji nebo ukončené činnosti, jsou účinné k 1. lednu 2010, dřívější dodržování je povoleno.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Vymezit požadavky na účtování o dlouhodobých aktivech držených k prodeji a na vykazování a zveřejňování ukončených činností v účetní závěrce.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Standard zavádí klasifikaci dlouhodobých aktiv „držených k prodeji“ (Je vysoce pravděpodobné, že jsou k dispozici k okamžitému prodeji a vyřazení do 12 měsíců) a pojem „vyřazovaná skupina“ (skupina aktiv, která mají být vyřazena v rámci jedné transakce včetně veškerých souvisejících závazků, které jsou též převáděny).</li><li>• Dlouhodobá aktiva nebo vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji jsou oceněny v nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.</li><li>• Tato dlouhodobá aktiva držená k prodeji (ať už jednotlivě nebo jako součást vyřazované skupiny) nejsou odepisována.</li><li>• Dlouhodobá aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držené k prodeji musí být ve výkazu o finanční situaci vykázány na samostatném řádku.</li></ul>

- Úpravy provedené v květnu 2008 vyžadují, aby aktiva a závazky dceřiného podniku byly klasifikovány jako držené k prodeji, jestliže je mateřský podnik zavázán k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, a to bez ohledu na to, zda si účetní jednotka po prodeji ponechá nekontrolní podíl.
- Ukončená činnost je součástí účetní jednotky, která byla buď vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji, a a) představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, b) je částí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo c) je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.
- Účetní jednotka vykazuje ve výkazu o úplném výsledku za období jako jednu částku součet zisku nebo ztráty z ukončených činností za období a zisk nebo ztrátu z prodeje ukončených činností (nebo z reklasifikace aktiv a závazků ukončených činností jako držených k prodeji). Výkaz o úplném výsledku za období je tak rozdělen na dvě části - na činnosti pokračující a činnosti ukončené.
- Úpravy z dubna 2009 potvrzují, že standard IFRS 5 vyžaduje zveřejňování informací o dlouhodobých aktivech (nebo vyřazovaných skupinách) klasifikovaných jako aktiva držená k prodeji nebo ukončené činnosti. Zveřejňování informací v jiných IFRS se na taková aktiva (nebo vyřazované skupiny) nevztahuje, pokud tyto IFRS zveřejňování informací konkrétně nepožadují nebo pokud se zveřejňování informací nevztahuje k oceňování aktiv nebo závazků v rámci vyřazované skupiny, které přesahuje rámec požadavků na ocenění uvedených v tomto standardu.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

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

## IFRS 6 - Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

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



<b>Interpretace</b>	Žádné.
<b>Porovnání s ČÚL</b>	ČÚL oblast pokrytou standardem IFRS 6 specificky neřeší.

## IFRS 7 - Finanční nástroje: zveřejňování

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2007 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy z října 2008 týkající se zveřejňování informací o reklasifikaci finančních aktiv vstupují v účinnost k 1. červenci 2008.</p> <p>Úpravy z března 2009, kterými se pro účely zveřejňování údajů o reálné hodnotě zavádí třístupňový postup určování reálné hodnoty a rozšiřují informace zveřejňované o likvidním riziku, jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější používání.</p>
<b>Cíl</b>	Vymezit požadavky na zveřejňování informací, které uživatelům účetních závěrek umožní vyhodnotit význam finančních nástrojů pro účetní jednotku a zjistit povahu a rozsah rizik spojených s finančními nástroji a způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standard IFRS 7 vyžaduje zveřejnění informací o významu finančních nástrojů pro finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky. Mezi informace, které mají být zveřejněny, patří: <ul style="list-style-type: none"> <li>- údaje týkající se finanční situace účetní jednotky včetně informací o finančních aktivech a finančních závazcích podle jednotlivých kategorií, zvláštní informace o případech, kdy je využita možnost ocenění reálnou hodnotou, o reklasifikacích, odúčtování, zastavených aktivech, vložených derivátech a porušených smluvních ujednáních,</li> <li>- údaje týkající se výkonnosti účetní jednotky za období, včetně informací o vykázaných výnosech, nákladech, ziscích a ztrátách, o úrokových nákladech a výnosech, výnosech z poplatků a ztrátách ze snížení hodnoty,</li> </ul> </li> </ul>

- další informace včetně údajů o účetních pravidlech a postupech, o zajišťovacím účetnictví a o reálných hodnotách všech tříd finančních aktiv a závazků.
- Standard IFRS 7 vyžaduje zveřejnění informací o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů:
  - kvalitativní informace o možnosti výskytu každé ze skupiny rizik a o způsobu, jakým jsou tato rizika řízena,
  - kvantitativní údaje o možnosti výskytu každé ze skupiny rizik s rozdělením na rizika úvěrová, likvidní a tržní (včetně analýzy citlivosti).

### Interpretace

Žádné.

### Porovnání s ČÚL

ČÚL vyžaduje pouze omezené zveřejňování informací o finančních nástrojích. Informace o řízení rizik jsou vyžadovány pouze u finančních institucí.

## IFRS 8 - Provozní segmenty

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009 nebo po tomto datu. Povoleno je dřívější dodržování. Od data použití nahrazuje standard IAS 14 – Vykazování podle segmentů.

Shrnutí požadavků standardu IAS 14 viz předchozí vydání publikace IFRS do kapsy.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS z dubna 2009, které objasňují požadavky na zveřejňování informací pro aktiva segmentů, jsou účinná k 1. lednu 2010, dřívější používání je povoleno.

### Cíl

Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit účetní jednotky a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

## Shrnutí

- Standard IFRS 8 uplatňují při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny s mateřským podnikem (a individuální účetní závěrky účetní jednotky):
  - jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou obchodovány na veřejném trhu nebo
  - které předkládají nebo jsou v procesu předkládání (konsolidované) účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu.
- Provozní segment je část účetní jednotky:
  - která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou částí téže účetní jednotky);
  - jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s pravomocí rozhodovat o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posuzovat jeho výkonnost; a
  - pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.
- Standard poskytuje pokyny pro určení povinně vykazovaného segmentu - většinou 10% hranice.
- Alespoň 75 % výnosů účetní jednotky musí být zahrnuto ve vykazovaných segmentech.
- IFRS 8 nedefinuje výnosy segmentu, náklady segmentu, výsledek segmentu, aktiva či závazky segmentu, ani nevyžaduje přípravu informací o segmentech v souladu s účetními pravidly použitými v účetní závěrce účetní jednotky.
- Zveřejnění některých informací o celé účetní jednotce je požadováno i v případech, kdy má účetní jednotka jen jeden povinně vykazovaný segment. Tato zveřejnění zahrnují informace pro každý výrobek a službu nebo skupinu výrobků a služeb.

- Vykazování informací o výnosech z výrobků a služeb (nebo skupin podobných výrobků a služeb), o státech, v nichž účetní jednotka generuje výnosy a kde vlastní aktiva, je vyžadováno u všech účetních jednotek, s rozšířeným požadavkem zveřejnit výnosy, resp. aktiva po jednotlivých státech (pokud jsou významné) bez ohledu na organizační strukturu účetní jednotky.
- IFRS 8 dále udává požadavek na zveřejnění informací o transakcích s významnými externími odběrateli (10% a více výnosů účetní jednotky).

### Interpretace

Žádné.

### Porovnání s ČÚL

ČÚL vykazování podle segmentů neupravuje, pouze požaduje, aby v příloze k účetní závěrce byly tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb rozvrženy podle druhů činnosti a podle zeměpisného umístění trhů, pokud se tyto druhy činností a trhy od sebe významně liší.

## IFRS 9 – Finanční nástroje: klasifikace a oceňování (zatím dokončeno pouze částečně)

### Datum

#### účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. Dřívější použití je povoleno. Ode dne použití nahrazuje a upravuje určité části standardu IAS 39.

### Cíl

Část standardu IFRS 9, která je dokončena k 12. 11. 2009, stanovuje požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv. IFRS 9 bude komplexní standard upravující účtování finančních nástrojů.

### Shrnutí

- Vykázaná finanční aktiva (která se nyní řídí standardem IAS 39) budou oceňována buď zůstatkovou cenou, nebo reálnou hodnotou.

- Dluhový nástroj, který (1) je držen v rámci podnikatelského modelu, jehož cílem je získat smluvní peněžní toky, a (2) u nějž vznikají na základě smluvních podmínek peněžní toky, které jsou výhradně splátkami jistiny a úroků z nesplacené jistiny, musí být oceňován zůstatkovou cenou, pokud není označen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty (viz níže).
- Všechny další dluhové nástroje musí být oceňovány reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty (FVTPL).
- Možnost ocenění reálnou hodnotu lze také použít pro dluhové nástroje jako alternativu k oceňování zůstatkovou cenou (za předpokladu splnění určitých podmínek). Tyto dluhové nástroje mohou být zařazeny jako finanční aktiva oceňované reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty (FVTPL).
- Všechny kapitálové nástroje (např. akcie) musí být oceňovány reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou účtovány do hospodářského výsledku. Pouze pokud kapitálový nástroj není určen k obchodování, může se účetní jednotka při prvotním zachycení neodvolatelně rozhodnout, že změny reálné hodnoty kapitálového nástroje vykáže v ostatním úplném výsledku a do hospodářského výsledku zaúčtuje pouze výnosy z dividend.
- Všechny deriváty v rozsahu působnosti tohoto standardu musí být oceňovány reálnou hodnotou.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

ČÚL je v oblasti finančních nástrojů velmi blízká stávající úpravě obsažené ve standardu IAS 39, zejména pokud jde o finanční instituce. Pro srovnání mezi IFRS 9 a ČÚL je tedy platná většina rozdílů mezi IAS 39 a ČÚL (viz str. 133).

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

## IAS 1 (2007) - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009 nebo po tomto datu, povoleno je dřívější dodržování. Od data zahájení dodržování nahrazuje standard IAS 1 (2003).</p> <p>Shrnutí požadavků standardu IAS 1 (2003) viz předchozí vydání publikace IFRS do kapsy.</p> <p>Úpravy z února 2008 týkající se zveřejňování informací o finančních nástrojích s prodejní opcí a o závazcích vznikajících při likvidaci jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je dřívější používání.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se rozdělování derivátů na krátkodobé a dlouhodobé jsou účinné k 1. lednu 2009. I u nich je povoleno dřívější použití.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009) a týkající se rozdělení konvertibilních nástrojů na dlouhodobé a krátkodobé jsou účinné k 1. lednu 2010. Dřívější použití je povoleno.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit všeobecnou základnu pro předkládání účetní závěrky pro všeobecné použití, včetně pokynů týkajících se její struktury a minimálního obsahu.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Základní zásady stanovené pro účely přípravy účetní závěrky, včetně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, konzistence při prezentaci a klasifikaci, účtování ve věcné a časové souvislosti a zásady významnosti.</li><li>• Aktiva a závazky, výnosy a náklady se vzájemně nekompenzují, pouze v případě, kdy je vzájemná kompenzace dovolena nebo vyžadována jiným standardem IAS nebo IFRS.</li><li>• U hodnot zveřejněných v účetní závěrce a v komentáři k ní jsou požadovány také srovnatelné informace za předchozí období.</li></ul>

- Kompletní účetní závěrka obsahuje:
  - výkaz o finanční situaci,
  - výkaz o úplném výsledku za období,
  - výkaz změn vlastního kapitálu,
  - výkaz o peněžních tocích,
  - komentář,
  - (pouze v případě retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo retrospektivní úpravy položek nebo změny klasifikace položek účetní závěrky) výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnatelného období. (V těchto omezených případech tedy tři výkazy o finanční situaci.)
- Účetní jednotky mohou používat jiné názvy jednotlivých finančních výkazů, než jsou názvy uvedené výše.
- Standard IAS 1 upřesňuje minimální požadavky na zveřejnění položek ve výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku za období a výkazu změn vlastního kapitálu a obsahuje pokyny k určování dalších položek. Pokyny k vykazování položek ve výkazu o peněžních tocích jsou uvedeny ve standardu IAS 7.
- Ve výkazu o finanční situaci jsou aktiva a závazky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé, pokud vykazování podle likvidity neposkytuje spolehlivější a relevantnější informace.
- Podle úprav z května 2008 nemusejí být finanční nástroje klasifikované jako určené k obchodování v souladu se standardem IAS 39 vždy vykazovány jako krátkodobá aktiva/krátkodobé závazky.

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



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

## Interpretace

### *SIC 29 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb - zveřejňování*

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

## Porovnání s ČÚL

- Účetní závěrka dle ČÚL pro podnikatele zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.
- Účetní závěrka dle ČÚL pro finanční instituce zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách vlastního kapitálu a přílohu.
- Formát, pořadí a označení řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty je předepsáno, mohou vznikat rozdíly oproti výkazům dle IFRS, např. v ČÚL není požadavek na rozdělení výkazu zisku a ztrát na pokračující a ukončené činnosti, uvádění investic do nemovitostí, biologických aktiv a aktiv držených k prodeji na samostatných řádcích rozvahy atd.
- Dle ČÚL se u všech výkazů uvádějí údaje za 2 roky (běžné a srovnatelné období).
- V rozvaze není možné řadit aktiva a závazky dle jejich likvidity, není možné rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé položky na základě obvyklého provozního cyklu účetní jednotky.

- ČÚL na rozdíl od IFRS povoluje účtování mimořádných nákladů a výnosů, např. náklady na změnu metody, opravy minulých účetních období, mimořádné škody na majetku, náklady a výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti.
- Komponenty odpovídající „ostatnímu úplnému výsledku“ jsou součástí výkazu o změnách vlastního kapitálu.
- ČÚL nevyžaduje uvádět samostatně zisk (ztrátu) přiřaditelné většinovým a menšinovým vlastníkům.
- Požadavky na zveřejňování informací v příloze nejsou tak rozsáhlé jako dle IFRS.

## IAS 2 - Zásoby

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

- Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je uznáno jako náklad v období, kdy se snížení ocenění projeví. Storna sníženého ocenění vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty jsou uznána jako snížení nákladů v období, v němž ke stornu dojde.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 1994 nebo po tomto datu. Název upravený standardem IAS 1 (2007) je účinný od 1. ledna 2009.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se peněžních toků z prodeje aktiv určených k pronájmu jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je dřívější používání (viz IAS 16).

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009) a týkající se klasifikace výdajů na nezaúctovaná aktiva jsou účinné k 1. lednu 2010. Dřívější používání je povoleno.

### Cíl

Požadovat poskytování informací o uskutečněných změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu o peněžních tocích, který třídí peněžní toky za období na peněžní toky z provozních činností, investičních činností a z financování.

### Shrnutí

- Výkaz o peněžních tocích analyzuje změny peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v průběhu období.
- Peněžní ekvivalenty představují krátkodobé (méně než 3 měsíce od data pořízení) vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné. Obecně mezi ně nepatří majetkové účasti.
- Peněžní toky jsou odděleně členěny na provozní činnost, investiční činnost a financování.
- Peněžní toky z provozní činnosti jsou vykázány pomocí přímé metody (doporučený postup), nebo nepřímé metody.
- Pokud není možné přiřadit peněžní toky plynoucí z daně ze zisku k investiční činnosti nebo k financování, jsou klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti.

- Transakce vyjádřené v cizí měně a peněžní toky zahraničního dceřiného podniku by měly být převedeny pomocí kurzu platného k datu peněžních toků.
- Souhrnné peněžní toky ze získání nebo ztráty kontroly nad dceřiným podnikem nebo jinou podnikatelskou jednotkou jsou vykázány odděleně a klasifikovány jako investiční činnost; k těmto peněžním tokům jsou zveřejněny další přesně určené informace.
- Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z výkazu o peněžních tocích a zveřejněny samostatně.
- Úpravy z dubna 2009 vyžadují, aby jako investiční činnost byly klasifikovány pouze výdaje, které vedou k zachycení aktiva ve výkazu o finanční situaci.
- V dodatcích ke standardu IAS 7 jsou uvedeny příklady výkazů o peněžních tocích.

### Interpretace

Žádné.

### Porovnání s ČÚL

Výkaz peněžních toků ČÚL striktně nepožaduje, většina společností jej však sestavuje a předkládá, aby poskytly uživatelům účetní závěrky kompletní informace. Finanční instituce výkaz peněžních toků nesestavují.

## IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

<b>Datum účinnosti</b>	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
<b>Cíl</b>	Stanovit kritéria pro výběr a změnu účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb.
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hierarchie pro výběr účetních postupů:<ul style="list-style-type: none"><li>- standardy a interpretace rady IASB s přihlédnutím k případným implementačním příručkám vydaným radou IASB,</li><li>- v případě, že vhodný IFRS není k dispozici, vyhledat požadavky a pokyny uvedené v IFRS, které se věnují podobným a souvisejícím záležitostem, a definice, kritéria vykazování a koncepce oceňování aktiv, závazků, nákladů a výnosů v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky,</li><li>- vedení může rovněž vycházet z nejnovějších dokumentů vydaných jinými orgány pověřenými přípravou standardů, které při navrhování účetních standardů používají podobný koncepční rámec, z další účetní literatury a z osvědčených postupů používaných v daném odvětví.</li></ul></li><li>• Účetní pravidla jsou používána u podobných transakcí konzistentně.</li><li>• Změny v účetních pravidlech jsou prováděny pouze v případě, že jsou vyžadovány IFRS, případně pokud vedou k relevantnějším a spolehlivějším výsledkům.</li></ul>

- Pokud je nutné provést změnu v účetním pravidle na základě požadavku určitého IFRS, je třeba řídit se přechodnými ustanoveními předpisu. Pokud daný předpis neobsahuje žádné přechodné požadavky nebo je-li změna prováděna z vlastního rozhodnutí účetní jednotky, je nové účetní pravidlo uplatněno retrospektivně a údaje za předchozí období jsou přepracovány. Není-li přepracování proveditelné, uplatní se nový účetní postup prospektivně od začátku nejstaršího možného období.
- Změny v účetních odhadech (např. změna doby použitelnosti aktiva) mají být zaúčtovány v běžném období nebo v obdobích budoucích, případně v obou (bez přepracování minulých období).
- Všechny významné chyby jsou opraveny retrospektivně tak, že se přepočtou srovnatelné hodnoty za předchozí období a v případě, že se chyba vyskytla před nejstarším vykazovaným obdobím, je přepočten počáteční výkaz o finanční situaci.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

- Dle ČÚL jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy. IFRS problematiku účtování jako takovou neřeší, jsou zaměřeny především na sestavení účetní závěrky.
- Dopady změn účetních metod a opravy chyb za minulá období se podle ČÚL ve významných případech vykazují jako mimořádné položky běžného účetního období, s výjimkou změny metody u odložené daně. Srovnatelné hodnotové údaje se nepřepřacovávají. Pouze v případě překlasifikací se upravuje i minulé účetní období. Finanční instituce účtují zásadní opravy proti nerozdělenému zisku/ztrátě předchozích let.
- Používání mimořádných položek není dle IAS 1 možné.
- Změny v účetních odhadech jsou účtovány stejně jako dle IFRS, ale změna v metodě odepisování není explicitně řešena.

## IAS 10 - Události po skončení účetního období

<b>Datum účinnosti</b>	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu. Název upravený standardem IAS 1 (2007) je účinný od 1. ledna 2009.
<b>Cíl</b>	<p>Cílem tohoto standardu je:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• určit, kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události po konci účetního období,</li><li>• stanovit informace, které musí účetní jednotka zveřejnit o datu, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a o událostech po konci účetního období.</li></ul>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Události po konci účetního období jsou jak příznivé, tak nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění.</li><li>• Události po konci účetního období upravující účetní závěrku - účetní závěrka je upravena tak, aby odrážela události prokazující okolnosti, které existovaly již ke konci účetního období (např. vyřešení soudního případu po konci účetního období).</li><li>• Události po konci účetního období neupravující účetní závěrku - účetní závěrka se neupravuje tak, aby odrážela události, které vznikly až po konci účetního období (např. pokles tržní hodnoty investic po konci roku, kterým se nemění hodnota investic ke konci účetního období). Zveřejněna je povaha a dopad takových událostí.</li><li>• Dividendy držitelům kapitálových nástrojů navržené nebo ohlášené po konci účetního období nejsou ke konci účetního období vykazovány jako závazek. Tato skutečnost musí být zveřejněna.</li></ul>



- Účetní závěrka není sestavována na základě předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky v případě, že události po konci účetního období naznačují, že předpoklad trvání účetní jednotky není nadále vhodný.
- Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 11 - Smlouvy o zhotovení

### Datum účinnosti

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

### Cíl

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

### Shrnutí

- Výnos ze smlouvy zahrnuje původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě společně s odchylkami ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možné je spolehlivě měřit.
- Náklady smlouvy zahrnují náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě, a jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.

- Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnosy a náklady spojené se smlouvou uznány s ohledem na stupeň dokončení činnosti (metoda procenta rozpracovanosti).
- Jestliže výsledek smlouvy o zhotovení nelze spolehlivě odhadnout, není zaúčtován žádný zisk. Místo toho je výnos uznán v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost, a náklady smlouvy jsou uznány jako náklady v období, ve kterém vzniknou.
- Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, je očekávaná ztráta okamžitě uznána jako náklad.

## Interpretace

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

## Porovnání s ČÚL

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

<b>Datum účinnosti</b>	Účetní období začínající dnem 1. ledna 1998 nebo po tomto datu. Některé úpravy jsou účinné od 1. ledna 2001 nebo po tomto datu.
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit přístup k účetnímu řešení daní ze zisku.</p> <p>Stanovit zásady a poskytnout pokyny pro účtování běžných a budoucích daňových důsledků ve vztahu k:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• budoucím úhradám (vyrovnáním) účetních hodnot aktiv (závazků) zaúčtovaných ve výkazu o finanční situaci účetní jednotky a</li><li>• transakcím a dalším událostem běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky.</li></ul>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Splatné daňové závazky a pohledávky z daní za běžné a předchozí období jsou vykázány pro dané a předchozí daňové období, jejich výše je určena pomocí sazeb platných v daném období.</li><li>• Přechodným rozdílem se rozumí rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku a jeho daňovou základnou.</li><li>• Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů s následujícími třemi výjimkami:<ul style="list-style-type: none"><li>- závazky plynoucí z prvotního zachycení goodwillu,</li><li>- závazky plynoucí z výchozího uznání aktiva/ závazku u transakce, která není podnikovou kombinací a která v okamžiku transakce nemá vliv ani na účetní ani na zdanitelný zisk,</li><li>- závazky z investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna načasovat zrušení přechodných rozdílů a je pravděpodobné, že tyto rozdíly nebudou v dohledné budoucnosti zrušeny.</li></ul></li></ul>

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

## Interpretace

### ***SIC 21 - Daně ze zisku - Zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv***

Ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vyplývající z přecenění neodepisovatelného aktiva je založeno na daňových dopadech prodeje aktiva, nikoliv jeho užívání.

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

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

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se účtování prodejů aktiv určených k pronájmu a definice zpětně získatelné částky jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je dřívější použití.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Popsat přístup k výchozímu a následnému účtování pozemků, budov a zařízení.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Položky pozemků, budov a zařízení se vykazují jako aktiva, jestliže je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek, a pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být spolehlivě určeny.</li><li>• Položky pozemků, budov a zařízení se na počátku oceňují pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady nutné k tomu, aby byly položky připraveny k zamýšlenému využití. V případě odložené úhrady jsou zaúčtovány úroky.</li><li>• Při oceňování navazujícím na výchozí uznání povoluje standard IAS 16 dvě možnosti:<ul style="list-style-type: none"><li>- nákladový model - aktivum je zachyceno ve výši svých pořizovacích nákladů snížených o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva,</li><li>- přeceňovací model - aktivum je zaúčtováno v přeceněné hodnotě, která odpovídá jeho reálné hodnotě v den přecenění po odečtení následných opravěk a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.</li></ul></li><li>• Používá-li účetní jednotka přeceňovací model, je přecenění prováděno pravidelně a u celé třídy aktiv.<ul style="list-style-type: none"><li>- Případná zvýšení účetní hodnoty aktiv jsou zaúčtována ve prospěch vlastního kapitálu (fond z přecenění).</li><li>- Snížení hodnoty v důsledku přecenění by se mělo nejprve účtovat do vlastního kapitálu proti fondu z přecenění a případný rozdíl pak do hospodářského výsledku.</li></ul></li></ul>

- Při vyřazení přeceněného aktiva zůstává přebytek z přecenění ve vlastním kapitálu a není přeúčtován do výsledku hospodaření.
- Komponenty aktiva s odlišnou strukturou ekonomických užitků (např. různá doba použitelnosti) jsou odepisovány odděleně.
- Částka odpisů je systematicky alokována na celou dobu použitelnosti aktiva. Použitá odpisová metoda odráží způsob, jakým jsou ekonomické užitky z aktiva využívány. Zbytková hodnota (tj. odhadovaná částka, kterou by v současnosti účetní jednotka získala z vyřazení aktiva, pokud by aktivum dosáhlo stáří a stavu, které jsou předpokládány na konci jeho doby použitelnosti) je nejméně jednou ročně prověřena. Doba použitelnosti je také každoročně prověřována. Pokud fungování položky pozemků, budov a zařízení (např. letadla) vyžaduje pravidelné generální kontroly, jsou náklady na provedení každé významné kontroly promítnuty do účetní hodnoty příslušného aktiva jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání aktiv. Obdobné pravidlo platí i pro významné opravy a výměny částí aktiva v pravidelných intervalech.
- Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení je posuzováno podle požadavků standardu IAS 36.
- Všechny směny pozemků, budov a zařízení jsou oceněny reálnou hodnotou, včetně směn podobných položek, s výjimkou případů, kdy směna nemá komerční povahu nebo kdy není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu ani jedné z položek.
- Úpravy provedené v květnu 2008 vyžadují, aby účetní jednotky, které v rámci své obvyklé činnosti prodávají pozemky, budovy a zařízení vlastněné dříve za účelem pronájmu jiným osobám, převedly tato aktiva do zásob v účetní hodnotě těchto aktiv v okamžiku, kdy už nejsou pronajímána. Výtěžek z prodeje těchto aktiv je uznán jako výnos v souladu se standardem IAS 18. Peněžní úhrady za výrobu nebo pořízení těchto aktiv a peněžní příjmy z pronájmu či prodeje těchto aktiv jsou peněžními toky z provozní činnosti.

## Interpretace

Souhrn interpretace IFRIC 18 – *Převody aktiv od zákazníků* viz standard IAS 18.

## Porovnání s ČÚL

- V rámci standardu IAS 16 jsou řešeny otázky, které v terminologii ČÚL spadají do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.
- ČÚL pro podnikatele neumožňuje použití přeceňovacího modelu. Vybrané finanční instituce (penzijní fondy, investiční a podílové fondy) přeceňují neprovozní dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu a neodepisují ho.
- Dle požadavků ČÚL nejsou v pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu.
- Naopak zůstatková cena vyřazených staveb, jež byly vyřazeny v důsledku nové výstavby, je v ČÚL zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.
- V rámci dlouhodobého hmotného majetku existuje kategorie opravné položky k nabytému majetku, která v IFRS není možná (nutnost individuálního přecenění aktiv a pasiv).
- Podle ČÚL odepisují dlouhodobý majetek účetní jednotky, které k němu mají vlastnické nebo jiné právo, podle IFRS není určujícím kritériem právní forma, ale ekonomická podstata (schopnost společnosti aktivum kontrolovat ve smyslu ovládat).
- ČÚL od 1. 1. 2009 nově také výslovně umožňuje stanovit při kalkulaci odpisů zbytkovou hodnotu.
- ČÚL od 1. 1. 2009 nově také umožňuje použití komponentního odpisování majetku, záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Komponentou se (stejně jako v IFRS) rozumí určená část majetku nebo určená kontrola výskytu závad. Postup účtování při výměně komponenty odpovídá IFRS.
- V případě, že účetní jednotka nepoužívá metodu komponentního odpisování, výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva jsou účtovány jako oprava nebo technické zhodnocení. Technické zhodnocení není samostatným aktivem s vlastními odpisy, ale zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva. Technické zhodnocení je účtováno, pokud náklady na něj překročí částku stanovenou v zákoně o daních z příjmů.



- ČÚL na rozdíl od IFRS připouští vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.
- Dotace na pořízení dlouhodobého majetku jsou účtovány pouze jako snížení účetní hodnoty daného dlouhodobého majetku.
- V případě odložené platby se pořizovací cena majetku nediskontuje.
- Náhradní díly jsou dle ČÚL považovány za zásoby, dle IFRS se hlavní náhradní díly a přídatná zařízení za určitých podmínek klasifikují jako pozemky, budovy a zařízení.
- Drobný dlouhodobý majetek je možné dle ČÚL vykázat jako náklady příštích období.

## IAS 17 - Leasingy

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009) zrušily konkrétní pokyny pro klasifikaci leasingu pozemků, aby odstranily nejednotnost s obecnými pokyny pro klasifikaci leasingu. Leasing pozemků se klasifikuje buď jako finanční, nebo operativní za použití obecných zásad uvedených ve standardu IAS 17.</p> <p>Úpravy jsou účinné k 1. lednu 2010, dřívější používání je povoleno.</p>
<b>Cíl</b>	Stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění týkající se finančního a operativního leasingu.
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví aktiva.</li> </ul> <p>Příklady:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- doba leasingu pokrývá převážnou část doby životnosti aktiva,</li> <li>- současná hodnota splátek pronájmu se v podstatě rovná reálné hodnotě daného aktiva.</li> </ul>

- Všechny ostatní leasingy jsou klasifikovány jako operativní leasing.
- Leasing pozemků a budov je rozdělen na dvě složky - pronájem pozemků a pronájem budovy (budov). Oddělené sledování budov a pozemků není ovšem vyžadováno, pokud je podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikován ve smyslu IAS 40 jako investice do nemovitostí a pokud je použit model oceňování reálnou hodnotou.
- Finanční leasing - účetní závěrka nájemců:
  - aktiva a závazky jsou vykázány v nižší ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva,
  - postup při odepisování je stejný jako u vlastních aktiv,
  - leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku.
- Finanční leasing - účetní závěrka pronajímatelů:
  - pohledávka je zaúčtována v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu,
  - uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté nesplacené investice,
  - pronajímatelé, kteří jsou výrobci či obchodníci, vykážou zisk nebo ztrátu z prodeje v souladu s pravidly pro přímý prodej.
- Operativní leasing - účetní závěrka nájemců:
  - leasingové platby jsou vykázány jako náklad v hospodářském výsledku rovnoměrně po dobu leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele.
- Operativní leasing - účetní závěrka pronajímatelů:
  - pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých výkazech o finanční situaci podle povahy aktiva; tato aktiva jsou odepisována v souladu s postupy odepisování pronajímatele platnými pro podobná aktiva,

- výnos z operativního leasingu je uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů z pronajímaného aktiva.
- Pronajímatelé navýší o počáteční přímé náklady účetní hodnotu pronajímaného aktiva a rozdělí je rovnoměrně po celou dobu leasingu (jednorázové zaúčtování do nákladů je zakázáno).
- Způsob účtování o operacích prodeje a zpětného leasingu závisí na tom, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní.

## Interpretace

### ***SIC 15 - Operativní leasingy - pobídky***

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

### ***SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu***

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

### ***IFRIC 4 - Určení, zda smlouva obsahuje leasing***

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

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

## Porovnání s ČÚL

- ČÚL upřednostňuje právní formu před ekonomickou podstatou leasingových smluv.
- Finančním leasingem se rozumí pořízení dlouhodobého hmotného majetku způsobem, při kterém se po uplynutí nebo v průběhu sjednané doby úplatného užívání majetku uživatelem převádí vlastnictví majetku z vlastníka na uživatele a uživatel do převodu vlastnictví hradí splátky, které jsou lineárně účtovány do nákladů.
- Během doby leasingu je majetek vykázan v rozvaze pronajímatele, který jej také odepisuje. Přijaté splátky, včetně mimořádných, pronajímatel účtuje lineárně do výnosů po dobu trvání nájmu za použití časového rozlišení nebo záloh. Výnos z prodeje majetku při ukončení leasingu zaúčtuje jednorázově do výnosů.
- Nájemce obvykle účtuje pouze o pravidelných splátkách a mimořádné splátce, která má formu akontace (časově rozlišována během doby leasingu) nebo zálohy (rozpouštěna během doby leasingu), nebo celkovou hodnotu finančního leasingu zachytí na účtech časového rozlišení spolu s celkovým závazkem z leasingu a obě položky postupně snižuje v souladu s úhradami leasingových splátek.
- Pokud nájemce provede technické zhodnocení pronajatého majetku a je dle smlouvy oprávněn o něm účtovat, je toto technické zhodnocení odepisováno nájemcem po dobu užívání. Po převzetí najatého majetku do vlastnictví nájemce se pořizovací cena majetku převzatého nájemcem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované nájemcem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.
- Vykazování operativního leasingu je obdobné jako podle IFRS.
- Způsob účtování o operacích prodeje a zpětného leasingu, ani o leasingových pobídkách není v ČÚL explicitně řešen.

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 1995 nebo po tomto datu.</p> <p>Zdokonalení IFRS (duben 2009) přineslo další pokyny v dodatku ke standardu k určování toho, zda účetní jednotka vystupuje jako mandant, nebo zástupce mandanta.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit postup při účtování výnosů vznikajících z prodeje zboží, poskytování služeb a z úroků, licenčních poplatků a dividend.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty.</li><li>• Výnosy jsou obecně uznávány ve chvíli, kdy je pravděpodobné, že účetní jednotce plynou ekonomické užítky, kdy je možno spolehlivě ocenit částku výnosů a kdy jsou splněny následující podmínky:<ul style="list-style-type: none"><li>- při prodeji zboží: účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží, prodávající si neponechal skutečnou kontrolu nad zbožím a vzniklé náklady mohou být spolehlivě oceněny,</li><li>- při poskytování služeb: metoda procenta rozpracovanosti (viz IAS 11),</li><li>- pro úroky, licenční poplatky a dividendy:<ul style="list-style-type: none"><li>- úroky jsou určeny pomocí metody efektivní úrokové sazby popsané ve standardu IAS 39,</li><li>- licenční poplatky mají být zachycovány na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy,</li><li>- dividendy mají být vykázány poté, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí platby.</li></ul></li></ul></li><li>• Má-li transakce více složek (např. prodej zboží s identifikovatelnou částkou za následný servis), aplikují se kritéria pro uznání výnosů na jednotlivé samostatně identifikovatelné složky transakce zvlášť.</li></ul>

***SIC 31 - Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby***

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

***IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy (interpretace účinná od 1. července 2008)***

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

***IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí (interpretace účinná od 1. ledna 2009)***

Smlouva o výstavbě nemovitosti je smlouvou o zhotovení spadající do rozsahu standardu IAS 11 pouze v případě, že kupující je schopen před zahájením výstavby specifikovat hlavní stavební prvky návrhu, případně vymežit v průběhu výstavby hlavní stavební změny. Není-li tato podmínka splněna, musí být výnosy zaúčtovány v souladu se standardem IAS 18. V interpretaci IFRIC 15 jsou uvedeny další pokyny k určení toho, zda účetní jednotka poskytuje zboží nebo služby v souladu se standardem IAS 18.

***IFRIC 18 – Převody aktiv od zákazníků (interpretace účinná ve vztahu k převodům provedeným dne 1. července 2009 a po tomto datu)***

Interpretace IFRIC 18 se zabývá okolnostmi, za nichž účetní jednotka přebírá od zákazníka položku pozemků, budov a zařízení, kterou poté musí používat k připojení zákazníka do sítě nebo k zajištění jeho trvalého přístupu k dodávce zboží či služeb. Interpretace IFRIC 18 přináší pokyny k určení toho, kdy má příjemce vykázat tato aktiva ve své účetní závěrce. Pokud má tato aktiva vykázat, je za reálnou hodnotu aktiv k datu převodu považována domnělá pořizovací cena.

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

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 19 - Zaměstnanecké požitky

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 1999 nebo po tomto datu. Pozdější úpravy jsou platné pro různá období od 1. ledna 2001 do 1. ledna 2006.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) týkající se nákladů na správu plánu, nahrazení pojmu „splatný“ a pokynů vztahujících se na podmíněné závazky jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější používání.

Úpravy týkající se krácení plánu definovaných požitků a záporných nákladů na minulé služby jsou účinné ve vztahu ke změnám v požitcích, k nimž dojde k 1. lednu 2009 nebo po tomto datu.

### Cíl

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

## Shrnutí

- Standard vymezuje zásadu, podle níž jsou náklady na poskytování zaměstnaneckých požitků uznány v období, ve kterém zaměstnanec poskytoval své služby, nikoli v němž je požitek poskytnut nebo v němž je splatný.
- Krátkodobé zaměstnanecké požitky (splatné do 12 měsíců) jsou uznány jako náklady v období, v němž zaměstnanec poskytl příslušnou službu. Nevypálený závazek z požitků je oceněn nediskontovanou částkou.
- Náklady na výplatu podílů na zisku a odměn jsou vykázány pouze tehdy, pokud má účetní jednotka povinnost takové výplaty provést a jestliže je možné tyto náklady spolehlivě odhadnout.
- Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru (např. penze a zdravotní péče) se dělí na dvě skupiny - plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků.
- V rámci plánů definovaných příspěvků jsou náklady zaúčtovány v období, v němž jsou příspěvky splatné.
- V případě plánů definovaných požitků představuje částka závazku vykázaná ve výkazu o finanční situaci:
  - současnou hodnotu závazku z definovaných požitků (současnou hodnotu odhadovaných budoucích plateb potřebných k vypořádání závazku vyplývajícího ze služby poskytnuté zaměstnancem v běžném období a v minulých obdobích),
  - odložené pojistně-matematické zisky a ztráty a odložené náklady na minulé služby, a
  - reálnou hodnotu všech aktiv plánu ke konci účetního období.
- Pojistně-matematické zisky a ztráty mohou být a) zaúčtovány okamžitě do hospodářského výsledku, b) časově rozlišeny v plné výši s tím, že rozdíl je odepisován do hospodářského výsledku (tzv. „koridorový přístup“), nebo c) zaúčtovány okamžitě do ostatního úplného výsledku.



- Aktiva plánu zahrnují aktiva držaná fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a oprávněné pojistné smlouvy.
- V případě skupinových plánů jsou náklady zaúčtovány v individuální účetní závěrce účetní jednotky, která je z právního pohledu financujícím zaměstnavatelem, s výjimkou případů, kdy existuje smluvní ujednání nebo oficiální postup pro rozdělování nákladů.
- Dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou vykazovány a oceňovány stejným způsobem jako požitky po ukončení pracovního poměru dle plánu definovaných požitků. Pojistně-matematické zisky a ztráty a náklady na minulé služby jsou však zaúčtovány okamžitě do hospodářského výsledku.
- Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou uznány v případě, že účetní jednotka je prokazatelně zavázána ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich standardním odchodem do důchodu nebo poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.

## Interpretace

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

Interpretace IFRIC 14 se věnuje následujícím třem záležitostem:

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

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

## Porovnání s ČÚL

- Problematika zaměstnaneckých požitků není v ČÚL specificky řešena.
- V České republice se zatím v praxi penzijní plány s definovanými požitky nepoužívají a nejsou upraveny ČÚL. Plány definovaných příspěvků se účtují obdobně jako podle IFRS.

## IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 1984 nebo po tomto datu.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) jsou účinné prospektivně ve vztahu ke státním úvěrům přijatým v obdobích začínajících 1. ledna 2009 nebo později. Povoleno je jejich dřívější používání.

### Cíl

Vymezit způsob účtování a vykazování státních dotací a zveřejňování jiných forem státní podpory.

### Shrnutí

- Státní dotace se nevykazuje, dokud neexistuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata. Nepeněžní dotace se vykazují obvykle ve výši jejich reálné hodnoty, ale je povoleno také vykázání v hodnotě nominální.
- Dotace se účtují do hospodářského výsledku během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům.
- Dotace na úhradu nákladů se vykazují samostatně jako výnos, nebo jako snížení příslušných nákladů.
- Státní dotace vztahující se k aktivům se vykazují ve výkazu o finanční situaci buď jako výnosy příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

- Vrácení státní dotace se vyúčtuje jako oprava účetního odhadu. U dotací na úhradu nákladů a dotací vztahujících se k aktivům se používají jiné postupy účtování.
- Úpravy provedené v květnu 2008 vyžadují, aby prospěch z poskytnutí státního úvěru s úrokovou sazbou pod tržní úrovní byl zaúčtován jako státní dotace ve výši rozdílu mezi počáteční účetní hodnotou úvěru určenou v souladu se standardem IAS 39 a přijatým výtěžkem.

## Interpretace

### *SIC 10 - Státní podpora bez specifické vazby na provozní činnosti*

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

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 21 - Dopady změn měnových kurzů

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

- Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou do jiné měny (měny vykazování) následujícími způsoby:
  - aktiva a závazky každého prezentovaného výkazu o finanční situaci (včetně srovnávacích období) se převedou závěrkovým kurzem k datu každého výkazu o finanční situaci,
  - výnosy a náklady jednotlivých výkazů o úplném výsledku nebo samostatně prezentovaných výsledovek (včetně srovnávacích období) se převedou měnovým kurzem k datu transakce, a
  - veškeré výsledné kurzové rozdíly se vykážou v ostatním úplném výsledku.
- Existují zvláštní pravidla pro převedení hospodářského výsledku a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, na měnu vykazování.

## Interpretace

### *SIC 7 - Zavedení eura*

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

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

## Porovnání s ČÚL

- Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě závazků a pohledávek, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů a cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu.
- Účetní závěrka musí být sestavena v české měně.
- Kurzové rozdíly se zjišťují obdobně jako v IFRS v případě účtování ve funkční měně. ČÚL specifikuje, že musí být použit kurz vyhlášený Českou národní bankou, v průběhu účetního období je také možné použít pevný kurz na základě kurzu ČNB k prvnímu dni období, pro nějž je pevný kurz používán.

- Kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, neúčtují samostatně na účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí, ať je účtována výsledkově nebo rozvahově. Výjimku tvoří dluhové cenné papíry u finančních institucí.

## IAS 23 (2007) - Výpůjční náklady

### Datum účinnosti

Období začínající dnem 1. ledna 2009. Povoleno je dřívější dodržování. Od data přijetí nahrazuje tento standard předchozí verzi standardu IAS 23.

Přehled požadavků předchozí verze standardu IAS 23 viz dřívější vydání publikace IFRS do kapsy. Největším rozdílem je skutečnost, že předchozí verze dovozovala účtovat všechny výpůjční náklady do nákladů v okamžiku vzniku.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) týkající se složek výpůjčních nákladů jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější používání.

### Cíl

Stanovit účetní řešení výpůjčních nákladů.

### Shrnutí

- Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaheny k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jsou aktivovány jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum, avšak pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že tyto náklady povedou ke vzniku budoucích ekonomických užitků pro účetní jednotku, a kdy je možné je spolehlivě zjistit. Všechny ostatní výpůjční náklady, které nesplňují podmínky pro aktivaci, jsou zahrnuty do nákladů v období, v němž jsou vynaloženy.

- Způsobilé aktivum je takové, u něhož je potřebné značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej. Příkladem může být výrobní závod, investice do nemovitostí a některé zásoby.
- Jestliže si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem získání způsobilého aktiva, určí částku výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období snížené o veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto půjček.
- Pokud jsou finanční prostředky půjčovány k obecným účelům a použity za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů, kterou lze aktivovat, určena použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum vzniklým během období. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se na obecné půjčky účetní jednotce, které nejsou splacené během období.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

- Výpůjční náklady nejsou v ČÚL definovány, jsou řešeny pouze úrokové náklady, které se v průběhu pořízování dlouhodobého majetku aktivují, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Výpočet výše úroku vhodného k aktivaci není specifikován.
- Součástí výpůjčních nákladů dle IFRS jsou také kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně. Tyto nemohou být dle ČÚL aktivovány.
- Dle ČÚL není možné aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob.
- Finanční instituce jsou povinny používat efektivní úrokovou sazbu, v případech popsanych vyhláškou však mohou u krátkodobých aktiv a aktiv oceňovaných reálnou hodnotou aplikovat sazbu lineární.

## IAS 24 - Zveřejnění spřízněných stran

- Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2011 nebo po tomto datu. Povoleno je dřívější používání. Ode dne použití nahrazuje předchozí verzi standardu IAS 24.
- Úpravy oproti předchozí verzi tohoto standardu:
- zjednodušují požadavky na zveřejňování informací pro účetní jednotky, ve kterých uplatňuje určitý vliv stát, a
  - objasňují definici spřízněné strany.
- Cíl** Zajistit, aby účetní závěrka upozorňovala na možnost, že finanční situace a výsledek hospodaření účetní jednotky by mohly být ovlivněny existencí spřízněných stran.
- Shrnutí**
- Spřízněnými stranami se rozumějí subjekty, které ovládají vykazující účetní jednotku nebo v ní uplatňují podstatný vliv (mateřské podniky, vlastníci podniků a jejich rodinní příslušníci, hlavní investoři, členové klíčového managementu účetní jednotky) a subjekty ovládané účetní jednotkou nebo pod společným ovládním s účetní jednotkou (dceřiné, přidružené a společné podniky a plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru).
  - V účetní závěrce musejí být zveřejněny následující informace:
    - vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, bez ohledu na to, zda mezi stranami byly realizovány transakce či nikoli,
    - transakce se spřízněnými stranami, a
    - odměny vyplácené členům vedení (včetně analýzy podle druhu odměn).
  - U transakcí se spřízněnými stranami musí být zveřejněna povaha vztahu spolu s dostatečnými údaji, které umožní pochopení případného dopadu transakce.



- Příklady transakcí se spřízněnými stranami, které je možno v účetní závěrce zveřejnit:
  - nákupy nebo prodeje zboží,
  - nákupy nebo prodeje aktiv,
  - poskytování nebo přijímání služeb,
  - leasingy,
  - převody výzkumu a vývoje,
  - převody licenčních smluv,
  - převody podle finančních ujednání (včetně půjček a zvyšování vlastního kapitálu vkladem),
  - poskytování záruk nebo zajištění, a
  - vypořádání závazků ve prospěch účetní jednotky nebo účetní jednotkou ve prospěch jiné strany.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 26 – Účtování a vykazování penzijních plánů

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

## IAS 27 (2008) - Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

<b>Datum účinnosti</b>	Novelizovaný standard IAS 27 vydaný v lednu 2008 nahrazuje pro období začínající dne 1. července 2009 nebo později standard IAS 27 (2003). Dřívější dodržování je povoleno, ale pouze za předpokladu, že je od stejného data dodržován také standard IFRS 3 (2008). Dřívější dodržování tedy není povoleno pro období začínající před 30. červnem 2007.  Přehled požadavků standardu IAS 27 (2003) viz dřívější vydání publikace IFRS do kapsy.
------------------------	---

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) týkající se oceňování investic do dceřiných společností, spoluovládaných subjektů a přidružených podniků určených k prodeji v individuální účetní závěrce jsou účinné k 1. lednu 2009.

Úpravy, jejichž účelem je zrušit definici metody pořizovacích nákladů, jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.

## Cíl

- Stanovit požadavky spojené se sestavováním a vykazováním konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem,
- popsat způsob, jakým se účtují změny ve výši vlastnických podílů v dceřiných podnicích včetně ztráty kontroly nad dceřiným podnikem,
- popsat způsob, jakým se účtují investice do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků v individuálních účetních závěrkách.

## Shrnutí

- Dceřiný podnik je účetní jednotka, která je ovládána jinou účetní jednotkou, mateřským podnikem. Ovládním (kontrolou) se rozumí moc ovládat provozní a finanční politiky účetní jednotky.
- Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka skupiny (mateřského podniku a dceřiných podniků) prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.
- Existuje-li vztah mateřská společnost – dceřiný podnik, musí být zveřejněna konsolidovaná účetní závěrka.
- Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny dceřiné podniky, bez výjimek v podobě „dočasné kontroly“, „různých předmětů činnosti“ nebo „dceřiného podniku, který působí za dlouhodobě přísných omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky mateřskému podniku“. Pokud ovšem v okamžiku akvizice splňuje dceřiný podnik kritéria pro zařazení mezi aktiva držena k prodeji v souladu se standardem IFRS 5, bude zachycován podle zmíněného standardu IFRS 5.

- Vnitropodnikové zůstatky, transakce, výnosy a náklady se vylučují v plné výši.
- Všechny podniky ve skupině používají jednotná účetní pravidla.
- Konec účetního období dceřiného podniku se nesmí lišit od data konce účetního období, k němuž svou účetní závěrku sestavuje skupina, o více než tři měsíce.
- Nekomolní podíly (dříve menšinové podíly) jsou ve výkazu o finanční situaci vykazovány v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu vlastníků mateřského podniku. Celkový úplný výsledek je přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, dokonce i když v důsledku toho nekontrolní podíly mají záporný zůstatek.
- Částečný odprodej investice v dceřiném podniku při současném ponechání si kontroly je zaúčtován jako transakce s vlastním kapitálem; zisk ani ztráta nejsou účtovány.
- Pořízení dalšího vlastnického podílu v dceřiném podniku po získání kontroly je zaúčtováno jako transakce s vlastním kapitálem, bez zachycení jakéhokoli zisku, ztráty či úpravy goodwillu.
- Částečný odprodej investice v dceřiném podniku, který vede ke ztrátě kontroly, je podnětem k přecenění zbývajících vlastního podílu na reálnou hodnotu. Veškeré případné rozdíly mezi reálnou hodnotou a účetní hodnotou představují zisk nebo ztrátu z prodeje investice, které jsou zaúčtovány do hospodářského výsledku. Na zbývajících vlastního podíl se vztahují standardy IAS 28, IAS 31 nebo IAS 39.
- V individuální účetní závěrce mateřského podniku jsou veškeré jeho podíly v dceřiných a přidružených podnicích a ve spoluovládaných jednotkách (s výjimkou těch, které jsou zařazeny mezi určené k prodeji v souladu se standardem IFRS 5) zaúčtovány v pořizovacích nákladech nebo v souladu se standardem IAS 39.

## Interpretace

### *SIC 12 - Konsolidace - jednotky zvláštního určení*

Účetní jednotka zahrne do konsolidace také jednotku se zvláštním určením (vytvořenou pro splnění úzce a jasně definovaného cíle) v zásadě tehdy, pokud je tato jednotka účetní jednotkou ovládána.

## Porovnání s ČÚL

- ČÚL primárně požaduje sestavení nekonsolidované účetní závěrky, zatímco IFRS primárně upravují konsolidovanou účetní závěrku.
- Konsolidující účetní jednotka je dle ČÚL osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud konsolidační celek nepřekročil nebo nedosáhl alespoň 2 ze 3 kritérií:
  - aktiva celkem > 350 mil. Kč
  - roční čistý obrat > 700 mil. Kč
  - průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 250
- Neplatí pro banky, pojišťovny a emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu.
- Rozdílné vymezení konsolidačního celku – dle ČÚL nemusí být zahrnuty účetní jednotky, u nichž dlouhodobá omezení významně brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu jejích práv nebo nelze získat informace nutné pro sestavení konsolidované účetní závěrky.
- Konsolidační celek za určitých podmínek nevytváří konsolidující účetní jednotka, která je současně osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující účetní jednotky řídicí se právem ČR nebo jiné konsolidující osoby, bez ohledu na její sídlo, která se řídí právem členského státu EU.
- Problematika jednotek zvláštního určení (SPE) není samostatně řešena, v praxi nejsou SPE bez podílu mateřské společnosti konsolidovány.
- Postup účtování při částečném odprodeji investice v dceřiném podniku není explicitně upraven.
- V individuální účetní závěrce jsou investice v ovládaných společnostech vykazovány v pořizovací hodnotě nebo ekvivalenční metodou.

## IAS 28 - Investice do přidružených podniků

**Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu (následné úpravy vyplývající ze standardu IAS 27 (2008) vstoupí v platnost 1. července 2009).

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008):

- vyžadují, aby v účetní závěrce byly zveřejněny odpovídající informace v případě, že jsou investice do přidružených podniků zaúčtovány v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty,
- objasňují požadavky týkající se snížení hodnoty investic do přidružených podniků.

Tyto úpravy jsou účinné od 1. ledna 2009.

**Cíl** Popsat postup při zachycení investic do přidružených podniků, v nichž má investor podstatný vliv.

**Shrnutí**

- Standard se vztahuje na veškeré podíly v podnicích, v nichž investor uplatňuje podstatný vliv, s výjimkou případů, kdy je investorem organizace rizikového kapitálu, podílový fond nebo investiční fond a rozhodne se ocenit tyto investice reálnou hodnotou vykázanou v zisku nebo ztrátě v souladu se standardem IAS 39.
- Podíly v přidružených podnicích, které jsou zařazeny mezi investice držené k prodeji podle standardu IFRS 5, jsou zachyceny v souladu se zmíněným standardem.
- U všech ostatních investic do přidružených podniků, v nichž účetní jednotka uplatňuje podstatný vliv, se používá metoda ekvivalence.
- Existuje vyvratitelný předpoklad určující, že podstatný vliv má investor, který drží přímo či nepřímo více než 20% hlasovacích práv přidruženého podniku.
- Investice do přidružených podniků je ekvivalenční metodou původně zachycena v pořizovací ceně. Následně je její účetní hodnota upravována tak, aby byl zachycen podíl investora na zisku nebo ztrátě přidruženého podniku vytvořených po datu akvizice.

- Výkaz o úplném výsledku za období investora zobrazuje podíl investora na zisku nebo ztrátě přidruženého podniku po datu akvizice.
- Účetní pravidla používaná přidruženým podnikem se shodují s pravidly, která používá investor.
- Pokud je účetní závěrka přidruženého podniku sestavena ke konci účetního období, které se liší od data konce účetního období investora, nesmí být tento rozdíl větší než tři měsíce.
- I v případě, kdy investor nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, neboť např. nemá žádné dceřiné podniky, používá se metoda ekvivalence. Investor ovšem při prezentování individuální účetní závěrky (vymezené ve standardu IAS 27) nepoužije metodu ekvivalence, ale zaúčtuje investici buď v pořizovacích nákladech, nebo podle IAS 39.
- Snížení hodnoty se ověřuje v souladu se standardem IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Použity jsou také indikátory snížení hodnoty popsané v IAS 39. Úpravy provedené v květnu 2008 objasňují, že celá investice do přidruženého podniku je pro účely snížení hodnoty považována za jediné aktivum.
- Úpravy vyplývající ze standardu IAS 27 (2008) se věnují účetnímu postupu v případě ztráty podstatného vlivu v přidruženém podniku. Při ztrátě podstatného vlivu je investice přeceněna na její reálnou hodnotu k uvedenému datu a zisk nebo ztráta jsou zaúčtovány v hospodářském výsledku. Na zbývající podíl se poté vztahuje standard IAS 39.

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

- Problematika snížení hodnoty investic do přidruženého podniku není specificky upravena, obecně však platí požadavek pro snížení hodnoty aktiv.
- V individuální účetní závěrce jsou investice v přidružených společnostech vykazovány v pořizovací hodnotě nebo ekvivalenční metodou.

## IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 1990 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) týkající se popisu účetní závěrky sestavené na základě historických cen jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Vymezit konkrétní pravidla pro účetní jednotky, které vykazují hodnoty v účetní závěrce v měně hyperinflační ekonomiky a zajistit tak, aby předkládané finanční údaje byly smysluplné.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Účetní závěrka účetní jednotky, která vyazuje v měně hyperinflační ekonomiky, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou ke konci účetního období.</li><li>• Srovnatelné údaje za předchozí období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni.</li><li>• Obecně se za hyperinflační považuje ekonomika, v níž kumulativní míra inflace v průběhu tří let dosahuje 100%.</li></ul>
<b>Interpretace</b>	<p><b>IFRIC 7 - Použití metody přepracování výkazů v IAS 29</b></p> <p>Stane-li se z ekonomiky funkční měny účetní jednotky ekonomika hyperinflační, dodržuje účetní jednotka požadavky standardu IAS 29, jako kdyby ekonomika byla hyperinflační vždy.</p>
<b>Porovnání s ČÚL</b>	<p>Problematika hyperinflace není v ČÚL řešena.</p>



## IAS 31 - Účasti ve společném podnikání

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu (následné úpravy vyplývající ze standardu IAS 27 (2008) vstoupí v platnost 1. července 2009).</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) objasňující informace, které musejí být zveřejněny v případě, že jsou účasti ve společně ovládaných jednotkách účtovány v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty, jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit účetní ošetření podílů ve společném podnikání bez ohledu na struktury nebo formy činnosti společného podnikání.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Standard se vztahuje na veškeré podíly v podnicích, v nichž investor vykonává společné řízení (společnou kontrolu), s výjimkou spoluovládaných podniků, kdy je investorem organizace rizikového kapitálu, podílový fond nebo investiční fond a rozhodne se nebo musí ocenit tyto investice reálnou hodnotou vykázanou v zisku nebo ztrátě v souladu se standardem IAS 39.</li><li>• Hlavním znakem společného podnikání je smlouva o spoluovládání. Společné podnikání může mít podobu spoluovládaných operací, spoluovládaných aktiv nebo spoluovládaných jednotek. Jednotlivé typy se vykazují odlišným způsobem.</li><li>• Spoluovládané operace - spoluvlastník zobrazuje ve své individuální i konsolidované účetní závěrce aktiva, která ovládá, náklady, které mu vznikají, a závazky, které na sebe bere, a svůj podíl na výnosech.</li></ul>

- Spoluovládaná aktiva - spoluvlastník zobrazuje ve své individuální i konsolidované účetní závěrce svůj podíl na spoluovládaných aktivech, všechny závazky, které mu přímo vznikly, svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podnikání společně všem spoluvlastníkům, všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podnikání spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání a všechny náklady, které mu přímo vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podnikání.
- Spoluovládané jednotky - povolen je výběr ze dvou účetních postupů:
  - poměrná konsolidace - podle této metody je ve výkazu o finanční situaci spoluvlastníka vykázan jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a jeho podíl na závazcích, za něž je spoluodpovědný. Ve výkazu o úplném výsledku za období spoluvlastníka jsou vykázány jeho výnosy ze spoluovládané jednotky a jeho náklady s ní spojené;
  - metoda ekvivalence popsaná v IAS 28.
- Podíly ve spoluovládaných jednotkách, které jsou klasifikovány jako držené k prodeji podle standardu IFRS 5, jsou zachyceny v souladu se zmíněným standardem.
- I v případě, že spoluvlastník nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku (neboť např. nemá žádné dceřiné podniky), je použita metoda poměrné konsolidace/ ekvivalence. V individuální účetní závěrce spoluvlastníka (vymezené ve standardu IAS 27) jsou však podíly ve společném podnikání zaúčtovány buď v pořizovací ceně, nebo v souladu se standardem IAS 39.
- Úpravy vyplývající ze standardu IAS 27 (2008) se věnují účetnímu postupu v případě ztráty společné kontroly ve spoluovládané jednotce. Při ztrátě společné kontroly je investice přeceněna na její reálnou hodnotu k uvedenému datu a zisk nebo ztráta jsou zaúčtovány v hospodářském výsledku. Na zbývajícím podílu se poté vztahují standardy IAS 28, případně IAS 39.

## Interpretace

### *SIC 13 - Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníka*

Obecně se považuje za správné uznání poměrného podílu na ziscích a ztrátách z nepeněžních vkladů do spoluovládaného podniku výměnou za majetkový podíl v tomto podniku.

## Porovnání s ČÚL

- V ČÚL nejsou typy společného podnikání ve smyslu IFRS definovány.
- Při vykazování spoluovládaných jednotek se v konsolidované účetní závěrce používá pouze metoda poměrné konsolidace, v individuální účetní závěrce je majetkový podíl oceněn pořizovací cenou nebo ekvivalenční metodou.
- Spoluovládané operace nejsou specificky řešeny ani definovány.
- Spoluovládaná aktiva nejsou specificky řešena ani definována, obvykle se účtuje a vykazuje dle právní formy.

## IAS 32 - Finanční nástroje - vykazování

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu. Ustanovení o zveřejňování informací v účetní závěrce byla nahrazena přijetím standardu IFRS 7, který vstoupil v platnost 1. ledna 2007.

Úpravy z února 2008, které se týkají finančních nástrojů s prodejní opcí a závazků vznikajících při likvidaci, jsou účinné od 1. ledna 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.

Úpravy z října 2009, které se týkají klasifikace určitých nástrojů (nabízených poměrným dílem všem stávajícím vlastníkům stejné třídy vlastních nederivátových kapitálových nástrojů) opravňujících k nabytí fixního počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za fixní částku v jakékoli měně, jsou účinné k 1. únoru 2010, dřívější dodržování je povoleno.

## Cíl

Stanovit zásady pro klasifikaci a vykazování finančních nástrojů jako závazků nebo kapitálových nástrojů a pro kompenzaci finančních aktiv a závazků.

## Shrnutí

- Emitent klasifikuje finanční nástroj jako závazek nebo kapitálový nástroj následovně:
  - podle podstaty, nikoli formy nástroje,
  - klasifikace se provádí k datu vydání a po tomto datu se nemění,
  - nástroj je finančním závazkem, pokud např. emitentovi vzniká závazek dodat druhé straně hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo pokud má vlastník právo vyžadovat hotovost nebo jiné finanční aktivum. Příkladem jsou umořitelné prioritní akcie;
  - kapitálový nástroj je takový nástroj, který dokládá zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků,
  - úroky, dividendy, zisky a ztráty týkající se nástroje klasifikovaného jako závazek jsou vykazovány jako výnosy, respektive náklady.
- Dle úprav provedených v roce 2008 (které jsou účinné od roku 2009 a je možno je dodržovat dříve) jsou finanční nástroje s prodejní opcí a nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a které a) jsou podřízeny všem ostatním třídám nástrojů a b) splňují další kritéria, jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje, a to i v situaci, kdy by jinak vyhovovaly definici závazku.
- Při emisi klasifikuje emitent odděleně závazek a kapitálovou složku složeného finančního nástroje, (např. konvertibilního dluhopisu).
- Finanční aktivum a finanční závazek lze započítat a uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka má právně vymahatelné právo tyto částky kompenzovat a má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

- Pořizovací cena vlastních akcií je odečtena z vlastního kapitálu a zpětný prodej vlastních akcií je transakcí s vlastním kapitálem, a nemá tedy dopad do hospodářského výsledku.
- Náklady na emisi nebo zpětné pořízení kapitálových nástrojů jsou zaúčtovány jako snížení vlastního kapitálu bez zohlednění jakýchkoli souvisejících daňových výhod.

## Interpretace

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

Členské podíly v družstvech jsou považovány za závazky, pokud družstvo nemá neomezené právo odmítnout jejich zpětný odkup. Tyto požadavky mohou být rovněž ovlivněny úpravami provedenými v roce 2008 (viz výše).

## Porovnání s ČÚL

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

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

## IAS 33 - Zisk na akcii

<b>Datum účinnosti</b>	Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.
<b>Cíl</b>	Předepsat pravidla pro určení a vykázání zisku na akcii s cílem zlepšit porovnávání výkonnosti mezi různými účetními jednotkami za stejné období a mezi různými obdobími téže účetní jednotky. IAS 33 se zaměřuje na výpočet jmenovatele ukazatele zisku na akcii.
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vztahuje se na účetní jednotky, jejichž akcie jsou veřejně obchodované, na účetní jednotky, které jsou v procesu emitování akcií, a na všechny ostatní účetní jednotky, které dobrovolně zveřejňují zisk na akcii.</li><li>• Účetní jednotka vykazuje základní a zředěný zisk na akcii:<ul style="list-style-type: none"><li>- pro každou třídu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období,</li><li>- se stejnou významností,</li><li>- za všechna vykazovaná období.</li></ul></li><li>• Pokud účetní jednotka připravuje pouze výkaz o úplném výsledku za období, vykáže zisk na akcii v tomto výkazu. Jestliže připravuje jak výkaz o úplném výsledku za období, tak samostatnou výsledovku, vykáže zisk na akcii jen v samostatné výsledovce.</li><li>• Zisk na akcii je vykazován ve vztahu k zisku či ztrátě připadající na vlastníky mateřského podniku, k zisku či ztrátě z pokračujících činností připadajícím na vlastníky mateřského podniku a ve vztahu ke všem ukončeným činnostem (poslední položka může být uvedena v komentáři).</li><li>• V konsolidované účetní závěrce odráží zisk na akcii zisky náležející akcionářům mateřského podniku.</li></ul>

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

### Interpretace

Žádné.

### Porovnání s ČÚL

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

## IAS 34 - Mezitímní účetní výkaznictví

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 1999 nebo po tomto datu.</p> <p>Na výkazy zahrnuté do mezitímní účetní závěrky má vliv novela standardu IAS 1 z roku 2007 (v účinnosti od 1. ledna 2009).</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla vykazování a oceňování v mezitímních účetních závěrkách.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Standard IAS 34 se vztahuje pouze na účetní jednotky, které musejí zveřejňovat mezitímní účetní závěrky v souladu s IFRS nebo které tyto závěrky zveřejňují z vlastní vůle.</li><li>• Národní regulační orgány (nikoli IAS 34) určují:<ul style="list-style-type: none"><li>- které účetní jednotky mají zveřejňovat mezitímní účetní závěrku,</li><li>- s jakou pravidelností,</li><li>- jak dlouho po skončení mezitímního období.</li></ul></li><li>• Mezitímní účetní závěrka je úplnou nebo zkrácenou účetní závěrkou za období kratší než úplné účetní období účetní jednotky.</li><li>• Minimálními součástmi zkrácené mezitímní účetní závěrky jsou:<ul style="list-style-type: none"><li>- zkrácený výkaz o finanční situaci,</li><li>- zkrácený výkaz o úplném výsledku za období vydaný jako zkrácený samostatný výkaz nebo jako zkrácená samostatná výsledovka a zkrácený výkaz o úplném výsledku za období,</li><li>- zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu,</li><li>- zkrácený výkaz o peněžních tocích,</li><li>- vybrané vysvětlující poznámky.</li></ul></li><li>• Standard vymezuje, za která srovnatelná období má být mezitímní účetní závěrka sestavena.</li><li>• Významnost vychází z vykazovaných účetních údajů mezitímního období, nikoli z předpokládaných ročních údajů.</li></ul>



- Příloha k mezitímní účetní závěrce má poskytnout objasnění událostí a transakcí důležitých pro porozumění změn, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.
- Používají se stejná účetní pravidla, jaká jsou použita v případě roční účetní závěrky.
- Výnosy a náklady jsou účtovány v okamžiku vzniku, nejsou časově rozlišovány ani odhadovány.
- V případě změny v účetních pravidlech jsou dříve vykázaná mezitímní období přepracována.

## Interpretace

### ***IFRIC 10 - Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv***

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

## Porovnání s ČÚL

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

## IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv

### Datum účinnosti

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

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) vyžadující zveřejnění odhadů použitých k určení zpětně získatelné částky peněžotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009) objasňují, že největší peněžotvorná jednotka (nebo skupina jednotek), na niž má být alokován goodwill pro účely testování snížení hodnoty, je provozní segment definovaný standardem IFRS 8, tj. před agregací segmentů s podobnými ekonomickými charakteristikami. Úpravy jsou účinné od 1. ledna 2010, dřívější použití je povoleno.

### Cíl

Zajistit, aby aktiva účetní jednotky byla vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka, a definovat postup při výpočtu zpětně získatelné částky.

### Shrnutí

- IAS 36 se používá pro veškerá aktiva s výjimkou zásob (viz IAS 2), aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení (viz IAS 11), odložených daňových pohledávek (viz IAS 12), aktiv vyplývajících ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19), finančních aktiv (viz IAS 39), investic do nemovitostí oceňovaných reálnou hodnotou (viz IAS 40), biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti a oceněných reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady prodeje (viz IAS 41).

- Ztráta ze snížení hodnoty je zachycena, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou hodnotu.
- Ztráta ze snížení hodnoty je u aktiv oceněných pořizovací cenou zachycena v hospodářském výsledku, u přeceněných aktiv je zachycena v ostatním úplném výsledku jako snížení fondu z přecenění tohoto aktiva.
- Zpětně získatelná částka je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání.
- Hodnota z užívání je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.
- Diskontní sazba je sazbou před zdaněním a vyjadřuje běžné tržní odhady časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum. Diskontní sazba neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny, a měla by se rovnat výnosnosti, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, jež by vytvářela výši peněžních toků obdobnou té, kterou účetní jednotka očekává z daného aktiva.
- Ke konci každého účetního období se prověří, zda neexistuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li takový náznak, vypočte se zpětně získatelná částka.
- U goodwillu a všech ostatních položek nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti je snížení hodnoty ověřováno nejméně jednou ročně a k těmto položkám musí být vypočítávána zpětně získatelná částka.

- Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, účetní jednotka stanovuje zpětně získatelnou částku peně-  
zotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Test na snížení hodnoty je proveden na nejmenší skupině penězotvorných jednotek, na které je goodwill sledován pro účely interního řízení, a to za předpokladu, že jednotka nebo skupina jednotek, které je goodwill přiřazen, není větší než provozní segment dle standardu IFRS 8.
- V některých případech je dovoleno zrušení ztrát ze snížení hodnoty aktiv z předchozích let (u goodwillu je to zakázáno).

### Interpretace

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

### Porovnání s ČÚL

- V ČÚL existují pouze obecné požadavky na zohlednění případného snížení hodnoty aktiv.
- Snížení hodnoty aktiv pro dlouhodobý majetek se zohledňuje buď opravnou položkou (dočasně snížení hodnoty), nebo mimořádným odpisem (trvalé snížení hodnoty).
- Neexistují podrobnější požadavky pro vyčíslení snížení hodnoty aktiv.

## IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. července 1999 nebo po tomto datu.

### Cíl

Zajistit, aby byla používána vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv a zajistit, aby v komentáři k účetní závěrce byly zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

## Shrnutí

- Rezerva je vykázána tehdy, existuje-li současný závazek jako důsledek minulé události, je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků a může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.
- Částka vykázána jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykazaného ke konci účetního období.
- Rezervy jsou ke konci každého účetního období prověřeny tak, aby zohledňovaly změny v odhadu.
- Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.
- Příkladem rezerv mohou být rezervy na nevýhodné smlouvy, restrukturalizační rezervy, rezervy na záruky, vrácení peněz zákazníkům a sanace.
- Plánované budoucí výdaje nejsou uznávány, a to ani v případě, že je schválilo představenstvo nebo obdobný orgán. Uznávány nejsou ani rezervy na ztráty kryté vlastním pojištěním, na obecné nejistoty a další události, které ještě nenastaly.
- Podmíněné závazky vznikají v případě, že:
  - existuje možný závazek, který bude potvrzen budoucí událostí, jež není pod kontrolou účetní jednotky, nebo
  - existuje současný závazek, který může, ale pravděpodobně nebude, vyžadovat odtok prostředků, nebo
  - není možné dostatečně spolehlivě odhadnout výši současného závazku (jedná se o ojedinělý případ).
- Účetní jednotky nemají účtovat o podmíněných závazcích, pouze o nich zveřejňovat požadované informace, s výjimkou případů, kdy je pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá. V tom případě není nutné ani zveřejnění informací v komentáři.

- Podmíněné aktivum vzniká v případě, kdy je přítok ekonomického prospěchu pravděpodobný, avšak není jistý, a závisí na události, která není pod kontrolou účetní jednotky.
- Podmíněná aktiva se zveřejňují v komentáři. V případě, že je realizace příjmu prakticky jistá, není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jeho vykázání.

## Interpretace

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

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

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

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

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

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

## Porovnání s ČÚL

- Rámcová úprava je srovnatelná s IFRS, avšak podmínky pro tvorbu rezerv nejsou přesně definovány. V účetnictví podnikatelů existuje pouze obecný požadavek na tvorbu rezerv na rizika a ztráty z podnikání a na restrukturalizaci.
- Zákon o rezervách upravuje pouze tvorbu zákonných rezerv tvořených např. na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tvorba těchto rezerv se považuje za daňově odčitatelný náklad. Tyto rezervy nejsou v IFRS přípustné, jelikož nejde o současný závazek.
- ČÚL pro podnikatele diskontování rezerv neřeší, zatímco finanční instituce rezervy diskontují, je-li tento efekt významný.
- Problematika tzv. nevýhodných smluv není v ČÚL specificky řešena, platí obecné požadavky na tvorbu rezerv v případě očekávaných rizik a ztrát.
- ČÚL specificky neřeší podmíněná aktiva a podmíněné závazky, účetní jednotka je povinna uvést v příloze informace o skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly k rozvahovému dni.

### Datum účinnosti

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

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se

- odepisování metodou výkonových odpisů a
  - reklamních a propagačních činností
- jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009), které se týkají účtování nehmotných aktiv pořízených v podnikových kombinacích, jsou účinné k 1. červenci 2009.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (duben 2009), které se týkají oceňovacích technik při oceňování reálnou hodnotou nehmotných aktiv, která nejsou obchodována na aktivních trzích, jsou účinné k 1. lednu 2010 a jejich dřívější použití je povoleno.

### Cíl

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

### Shrnutí

- Nehmotné aktivum je uznáno, ať již bylo pořízeno koupí nebo vytvořeno vlastní činností, jestliže:
  - je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do účetní jednotky, a
  - je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.
- Jsou stanovena další kritéria pro uznání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.
- Veškeré výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.
- Náklady na vývoj jsou aktivovány pouze tehdy, je-li prokázána technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, které bude možné využívat nebo prodat.



- Nehmotná aktiva, včetně projektu probíhajícího výzkumu a vývoje, získaná v rámci podnikové kombinace, jsou uznána odděleně od goodwillu, jestliže vyplývají ze smluvních nebo zákonných práv nebo pokud jsou oddělitelná od podnikatelské činnosti. V takových situacích se vždy ověřuje, zda jsou splněna kritéria pro jejich uznání (pravděpodobnost přitoku ekonomických výhod a spolehlivé ocenění – viz výše).
- Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, jako například goodwill, značky, obchodní značky, názvy periodik, klientské databáze, zřizovací výdaje, náklady na odbornou přípravu, náklady na reklamu a na přemístění se nikdy neuznávají jako nehmotná aktiva.
- Pokud nehmotné aktivum nespĺňuje kritéria pro uznání nehmotného aktiva ani nespĺdá do rozsahu vymezeného definicí, jsou výdaje na nehmotnou položku zahrnuty do nákladů v období, kdy vzniknou, s výjimkou případů, kdy je položka získána v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku. Za takových okolností se pořizovací náklady stávají součástí částky, která je uznána jako goodwill k datu akvizice.
- Účetní jednotka může zaúčtovat zálohu na reklamní a propagační výdaje jako aktivum. Zachycení aktiva by bylo povoleno do okamžiku, kdy má účetní jednotka právo přístupu k zakoupenému zboží, nebo do chvíle přijetí služeb. Katalogy k objednání zboží poštou jsou výslovně uváděny jako forma reklamní a propagační činnosti.
- Pro účely následného účtování se nehmotná aktiva dělí na:
  - aktiva s neurčitou dobou použitelnosti: není možno předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky; „neurčitá“ doba použitelnosti neznamena „neomezená“; a
  - aktiva s konečnou dobou použitelnosti: doba, po kterou budou aktiva přinášet účetní jednotce prospěch, je vymezena.

- Účetní jednotka si jako své účetní pravidlo stanoví buď model oceňování pořizovacími náklady, nebo model přeceňování (ten je povolen pouze za určitých okolností - viz níže). V případě modelu oceňování pořizovacími náklady jsou aktiva oceněna pořizovacími náklady sníženými o veškeré oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- Má-li nehmotné aktivum kótovanou tržní cenu na aktivním trhu (což je neobvyklé), smí si účetní jednotka zvolit jako své účetní pravidlo model přeceňování, podle něhož se aktivum oceňuje hodnotou po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následné odpisy a všechny následné kumulované ztráty ze snížení jeho hodnoty.
- Náklady na pořízení nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti (zbytková hodnota je obvykle nulová) se odepisují po tuto přesně vymezenou dobu. Existují-li náznaky toho, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku nehmotného aktiva, musí být provedeno testování případného snížení jeho hodnoty podle standardu IAS 36.
- Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou odepisována, ale u těchto aktiv je každoročně proveden test na snížení hodnoty. Pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota, je zaúčtována ztráta ze snížení hodnoty. Účetní jednotka posoudí také to, zda příslušné nehmotné aktivum bude i nadále s neurčitou dobou použitelnosti.
- V souladu s modelem přeceňování se přecenění provádí pravidelně. Přeceněny jsou vždy všechna aktiva v dané třídě (kromě případů, kdy pro určité aktivum neexistuje žádný aktivní trh). Pokud se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení vykázáno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění.

- Snížení z přecenění aktiva je odepsáno přímo z vlastního kapitálu z položky fond z přecenění, až do výše celého kladného zůstatku pro dané aktivum, zbytek se účtuje do hospodářského výsledku. Při prodeji nebo vyřazení přeceněného aktiva zůstává fond z přecenění ve vlastním kapitálu a není převáděn do hospodářského výsledku.
- Následné výdaje na nehmotné aktivum vynaložené po jeho nákupu či dokončení se běžně zahrnují do nákladů. Kritéria pro uznání aktiva jsou splněna jen zřídkakdy.

## Interpretace

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

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

## Porovnání s ČÚL

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

### Datum účinnosti

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu, s výjimkou požadavků spojených s možností ocenění reálnou hodnotou, účtování o zajištění peněžních toků v případě plánovaných transakcí v rámci skupiny a finančních záruk, které byly novelizovány v letech 2004 a 2005 a které jsou účinné od 1. ledna 2006.

Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se:

- označování a dokumentování zajištění na úrovni segmentů,
- efektivní úrokové míry používané při ukončování účtování o zajištění reálné hodnoty,
- reklasifikace nástrojů do nebo z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty

jsou účinné k 1. lednu 2009. Povoleno je jejich dřívější dodržování.

Úpravy z července 2008 týkající se možných zajištěných položek jsou účinné pro období začínající 1. července 2009. Povoleno je jejich dřívější používání.

Úpravy z října 2008 povolující reklasifikaci některých finančních aktiv z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty a ze skupiny realizovatelných aktiv jsou účinné od 1. července 2008. U těchto úprav není povoleno dřívější používání.

Úpravy provedené v březnu 2009, které se týkají přehodnocení vložených derivátů, jsou účinné pro období končící dne 30. června 2009 nebo po tomto datu.

Úpravy provedené v dubnu 2009, které vyplynuly ze Zdokonalení IFRS, se týkají:

- nakládání se sankcemi za předčasné splacení úvěru jako s úzce souvisejícími deriváty,
- výjimky z rozsahu působnosti standardu v případě forwardových smluv o podnikových kombinacích,
- zajišťovacího účetnictví v případě zajištění očekávaných peněžních toků,
- zajištění pomocí interních smluv mezi segmenty, které již není povoleno.

První tři úpravy jsou účinné k 1. lednu 2010 a jejich dřívější používání je povoleno, poslední úprava je účinná k 1. lednu 2009 a její dřívější používání je rovněž povoleno.

## Cíl

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

## Shrnutí

- Ve výkazu o finanční situaci jsou zaúčtována všechna finanční aktiva a všechny finanční závazky včetně všech derivátů a některých vložených derivátů.
- Při prvotním zaúčtování se finanční nástroje oceňují reálnou hodnotou k datu pořízení nebo vydání. Reálná hodnota se obvykle rovná jejich pořizovací ceně, ale v některých případech je nutné provést úpravu.
- Účetní jednotka si může zvolit, zda bude účtovat nákupy a prodeje cenných papírů obchodovaných na trhu konzistentně buď k datu obchodu, nebo k datu vypořádání. Je-li uplatněno účtování k datu vypořádání, vyžaduje standard IAS 39 účtování o některých změnách hodnot mezi daty obchodu a vypořádání.

- Pro účely ocenění finančního aktiva po výchozím uznání rozlišuje standard IAS 39 následující čtyři kategorie:
  1. úvěry a pohledávky,
  2. investice držené do splatnosti, např. dluhové cenné papíry a umořitelné prioritní akcie, které účetní jednotka zamýšlí a zároveň je schopna držet do splatnosti. Pokud účetní jednotka prodá investici drženou do splatnosti (s výjimkou mimořádných okolností), jsou všechny její další investice držené do splatnosti v běžném účetním období a v následujících dvou účetních obdobích reklasifikovány do kategorie realizovatelných finančních aktiv (skupina 4 níže),
  3. finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, k nimž patří aktiva určená k obchodování (finanční aktiva pořízená za účelem vytvoření zisku z krátkodobých pohybů cen) a veškerá ostatní finanční aktiva označená účetní jednotkou („možnost ocenění reálnou hodnotou“). Derivátová aktiva patří vždy do této kategorie, s výjimkou případů, kdy jsou označena jako efektivní zajišťovací (hedgingový) vztah;
  4. realizovatelná finanční aktiva - všechna finanční aktiva, která nejsou zařazena do žádné z výše uvedených kategorií. Patří sem všechny investice do kapitálových nástrojů, které nejsou oceněné reálnou hodnotou vykázanou v zisku či ztrátě. Účetní jednotka může dále jako realizovatelná finanční aktiva klasifikovat i úvěry a pohledávky.
- Používání „možnosti ocenění reálnou hodnotou“ (viz bod 3 výše) je omezeno na ty finanční nástroje, které při prvotním zaúčtování vyhovují alespoň jednomu z následujících kritérií:

- nástroje, u kterých možnost ocenění reálnou hodnotou eliminuje účetní nesoulad, který by jinak vznikl při ocenění aktiv nebo závazků nebo uznání zisků či ztrát z nich na jiném základě,
  - nástroje, které jsou součástí skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou skupin, které spravuje a jejichž výkonnost hodnotí vedení na základě reálné hodnoty podle zdokumentovaného řízení rizik nebo investiční strategie,
  - nástroje, které obsahují jeden nebo více vložených derivátů. Kromě případů, kdy vložený derivát významně nepozměňuje související peněžní tok, nebo pokud je zřejmé (s drobnou nebo žádnou analýzou), že rozdělení je zakázáno.
- Některá finanční aktiva mohou být za splnění určitých kritérií reklasifikována z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty nebo z kategorie realizovatelných finančních aktiv (viz úpravy z října 2008 níže).
  - Následné zachycení:
    - všechna finanční aktiva z 1. a 2. kategorie jsou oceněna v zůstatkové hodnotě a testována na snížení hodnoty,
    - všechna finanční aktiva ve 3. kategorii jsou oceněna reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v hospodářském výsledku,
    - všechna finanční aktiva ze 4. kategorie jsou ve výkazu o finanční situaci oceněna reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v ostatním úplném výsledku kromě snížení hodnoty, úroků zachycených za použití metody efektivní úrokové míry, peněžních položek a kurzových rozdílů. Není-li možné reálnou hodnotu realizovatelného finančního aktiva spolehlivě určit, je takové aktivum oceněno pořizovací cenou s přihlédnutím k případnému snížení jeho hodnoty.

- Po pořízení je většina finančních závazků oceněna zůstatkovou hodnotou. Následující typy finančních závazků jsou oceněny reálnou hodnotou a změny v jejich hodnotě jsou vykázány v hospodářském výsledku:
  - derivátové závazky (pokud nejsou označeny jako zajišťovací nástroj v efektivním zajištění),
  - závazky určené k obchodování (např. krátké prodeje), a
  - všechny závazky, které účetní jednotka označí při prvotním zaúčtování jako nástroj oceňovaný v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty („možnost ocenění reálnou hodnotou“, viz výše).
- Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno nebo závazek vypořádan mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. Standard IAS 39 vymezuje následující pořadí východisek pro stanovení reálné hodnoty:
  - nejlepším dokladem reálné hodnoty je kótovaná cena na aktivním trhu,
  - v případě, že tato cena není k dispozici, použije účetní jednotka oceňovací techniku, která v maximální míře využívá tržních údajů a přihlíží k tržním transakcím uskutečněným v poslední době za obvyklých podmínek, odkazuje na aktuální reálnou hodnotu jiného nástroje, který je prakticky stejného charakteru, využívá analýz diskontovaných peněžních toků nebo modelů oceňování opcí.
- Standard IAS 39 vymezuje podmínky, které určují, kdy mají být finanční aktivum nebo závazek vyňaty (odúčtovány) z výkazu o finanční situaci. Odúčtování finančního aktiva není povoleno v rozsahu, v jakém si převádějící ponechává 1) v podstatě všechna rizika a užitky spojené s převáděným aktivem nebo jeho částí, nebo 2) kontrolu nad aktivem nebo částí aktiva, u něhož si neponechává ani nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky.



- Zajišťovací účetnictví (zachycení dopadů po započtení zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na zisk nebo ztrátu za stejné období) je povoleno pouze v některých případech, a to pokud je zajišťovací vztah jasně označen, zdokumentován, je měřitelný a vysoce efektivní. Standard IAS 39 vymezuje tři druhy zajištění:
  - zajištění reálné hodnoty: jestliže účetní jednotka zajišťuje změnu reálné hodnoty zachyceného aktiva nebo závazku nebo závazného příslibu, je do výnosů nebo nákladů zaúčtována změna reálné hodnoty zajištěné položky i zajišťovacího nástroje;
  - zajištění peněžních toků: pokud účetní jednotka zajišťuje změny v budoucích peněžních tocích souvisejících se zachyceným aktivem nebo závazkem nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí, v určitých případech závazným příslibem, je změna reálné hodnoty zajišťovacího nástroje vykázána v ostatním úplném výsledku v míře, do jaké je zajištění efektivní, až do okamžiku, kdy se objeví zajištěné budoucí peněžní toky;
  - zajištění čisté investice do zahraniční jednotky: nakládá se s ním jako se zajištěním peněžních toků.
- Zajištění měnového rizika u závazných příslibů může být účtováno jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.
- Měnové riziko spojené s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí v rámci skupiny je dovoleno v konsolidované účetní závěrce klasifikovat jako zajištěnou položku při zajištění peněžních toků, pokud se transakce uskuteční v různých měnách, ale nikoli ve funkční měně účetní jednotky, která se transakce účastní, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný zisk či ztrátu.

- Pokud je na zajištění očekávané transakce v rámci skupiny možné aplikovat zajišťovací účetnictví, jsou veškeré zisky nebo ztráty, které jsou zachyceny v ostatním úplném výsledku v souladu s pravidly o zajišťovacím účetnictví ve standardu IAS 39, reklasifikovány do hospodářského výsledku ve stejném období nebo obdobích, kdy měnové riziko zajištěné transakce ovlivňuje hospodářský výsledek.
- Úpravy z října 2008 povolují účetním jednotkám v omezených případech reklasifikovat nederivátová finanční aktiva z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty a z kategorie realizovatelná finanční aktiva. Úpravy upřesňují kritéria k provedení reklasifikace a požadavky na oceňování k datu reklasifikace a k následným datům.
- Úpravy provedené v březnu 2009 zakazují reklasifikaci z kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty v situaci, kdy účetní jednotka není schopna při reklasifikaci samostatně ocenit úzce nesouvisející vložený derivát. V těchto případech zůstává celá (kombinovaná) smlouva zařazena do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku či ztráty.
- Zajištění úrokového rizika na úrovni portfolia (zajištění částky, nikoli konkrétního aktiva či závazku) může být při splnění určitých podmínek považováno za zajištění reálné hodnoty.

## Interpretace

### ***IFRIC 9 - Přehodnocení vložených derivátů***

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

Při zahájení dodržování IFRS je třeba zvážit existující podmínky, kdy se účetní jednotka stala stranou hybridního (kombinovaného) nástroje, a ne kdy začala dodržovat IFRS.

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

V březnu 2009 byla interpretace upravena s cílem objasnit, že při reklasifikaci (povolené říjnovými úpravami standardu IAS 39) musí být reklasifikovaný nástroj přehodnocen pro účely oddělení vložených derivátů.

V dubnu 2009 byla interpretace upravena (Zdokonalení IFRS) s cílem potvrdit, že interpretace neupravuje akvizici smluv s vloženými deriváty nejen v rámci podnikových kombinací, ale i při založení společného podniku nebo v rámci podnikových kombinací mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.

### ***IFRIC 16 – Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky***

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Pokyny k používání standardu IAS 39**

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

## Porovnání s ČÚL

- ČÚL je v oblasti finančních nástrojů velmi blízká IFRS, zejména pokud jde o finanční instituce.
- V oblasti ČÚL pro podnikatele nejsou na rozdíl od IFRS některé specifické otázky řešeny (například oceňování a odúčtování finančních nástrojů). V záležitostech finančních nástrojů, které nejsou výslovně řešeny v ČÚL pro podnikatele, se odkazuje na předpisy pro finanční instituce. Hlavní rozdíly:
  - při prvotním zachycení jsou finanční aktiva oceněna pořizovací cenou,
  - dlouhodobé pohledávky a závazky se nediskontují,
  - kategorie „úvěry a pohledávky“ není specifikována,
  - klasifikace jako „nástroje v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty“ není tak omezena jako v IFRS,
  - povinnost reklasifikovat z kategorie držené do splatnosti do kategorie realizovatelná pouze v případě odprodeje významné části portfolia,
  - chybí přesný postup pro posouzení odúčtování finančních nástrojů z rozvahy, není možné částečné odúčtování,
  - kategorie ocenění v zůstatkové hodnotě není specifikována, použití efektivní úrokové míry není vyžadováno,
  - dle ČÚL pro podnikatele má účetní jednotka možnost o vložených derivátech neúčtovat,
  - chybí konkrétní pravidla pro zjišťování možného snížení hodnoty finančních nástrojů. Banky podléhají speciálním pravidlům tvorby opravných položek k úvěrům, které umožňují aplikaci IFRS s drobnými rozdíly, jako jsou portfoliová opravná položka, klasifikace úvěrů a podobně,
  - účtování zajištění uvnitř skupiny není upraveno.

## IAS 40 - Investice do nemovitostí

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2005 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) týkající se nemovitostí, které jsou projektovány nebo stavěny pro budoucí využití jako investice do nemovitostí, jsou účinné k 1. lednu 2009.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit pravidla účetního zobrazení investic do nemovitostí a vymezit související informace, které mají být zveřejněny v účetní závěrce.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Investicí do nemovitostí je pozemek nebo budova držaná (vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího.</li><li>• IAS 40 se nevztahuje na vlastníkem užívané nemovitosti, na nemovitosti, které jsou projektovány nebo stavěny pro budoucí užívání jako investice do nemovitostí (platí pouze pro účetní období začínající před 1. lednem 2009), ani na nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti.</li><li>• Nemovitosti s různorodým využitím (částečně užívané vlastníkem a částečně určené k pronájmu či zhodnocování) musejí být rozděleny na jednotlivé složky, které jsou účtovány samostatně.</li><li>• Účetní jednotka si volí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou, a modelem oceňování pořizovacími náklady.<ul style="list-style-type: none"><li>- Model oceňování reálnou hodnotou: investice do nemovitosti je oceněna reálnou hodnotou a změny v ní jsou vykázány v hospodářském výsledku.</li><li>- Model oceňování pořizovacími náklady: investice do nemovitostí je zaúčtována v pořizovací ceně po odečtení oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Zveřejněna je reálná hodnota investice do nemovitostí.</li></ul></li></ul>

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

## Interpretace

Žádné.

## Porovnání s ČÚL

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

<b>Datum účinnosti</b>	<p>Účetní období začínající dnem 1. ledna 2003 nebo po tomto datu.</p> <p>Úpravy vyplývající ze Zdokonalení IFRS (květen 2008) a týkající se:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• diskontní sazby při výpočtu reálné hodnoty a</li><li>• další biologické přeměny</li></ul> <p>jsou účinné k 1. lednu 2009.</p>
<b>Cíl</b>	<p>Stanovit pravidla a postupy účtování o zemědělských činnostech spočívajících v řízení biologické přeměny biologických aktiv (rostlin a živočichů) na zemědělskou produkci.</p>
<b>Shrnutí</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Veškerá biologická aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Výjimkou jsou případy, kdy není možné reálnou hodnotu spolehlivě určit.</li><li>• Zemědělská produkce je v okamžiku sklizně oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Jelikož sklizená produkce je obchodovatelnou komoditou, není u produkce povolena žádná výjimka spojená se „spolehlivostí ocenění“.</li><li>• Změny v reálné hodnotě biologických aktiv během období jsou vykazovány v hospodářském výsledku.</li><li>• Výjimky při používání metody ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou: situace, kdy v době zachycení v účetní závěrce neexistuje aktivní trh a k dispozici není ani jiná spolehlivá metoda ocenění - v takových případech je u konkrétních biologických aktiv použita metoda pořizovacích nákladů. Biologická aktiva jsou oceněna pořizovací cenou sníženou o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.</li><li>• Kotované tržní ceny platné na aktivním trhu obecně představují nejlepší určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce. Jestliže aktivní trh neexistuje, standard IAS 41 poskytuje návod k volbě jiného postupu oceňování.</li></ul>



- Podle úprav z května 2008 smí být další biologická přeměna vzata v potaz při výpočtu reálné hodnoty biologických aktiv pomocí diskontovaných peněžních toků.
- Oceňování reálnou hodnotou končí v okamžiku sklizně. Po sklizni je použit standard IAS 2.

**Interpretace** Žádné.

**Porovnání s ČÚL** Problematika zemědělství není v ČÚL specificky řešena.

## IFRIC 12 - Ujednání o poskytování licencovaných služeb

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

**Datum účinnosti** Účetní období začínající dnem 1. ledna 2008 nebo později.

**Cíl** Interpretace pojednává o účetních postupech soukromých provozovatelů, kteří poskytují aktiva a služby v oblasti veřejné infrastruktury. Interpretace se nezabývá účtováním na straně vlády (zadavatele).

**Shrnutí** U všech smluv, které spadají do rozsahu této interpretace (obzvlášť u těch, u nichž nejsou aktiva v oblasti veřejné infrastruktury kontrolována provozovatelem), nejsou tato aktiva vykázána jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele. Spíše, v závislosti na podmínkách smlouvy, provozovatel uzná:

- finanční aktivum - pokud má provozovatel bezvýhradné smluvní právo obdržet hotovost nebo jiné finanční aktivum v průběhu doby platnosti smlouvy, nebo
- nehmotné aktivum - pokud budoucí peněžní toky provozovatele nejsou předem dané, např. když se budou lišit podle využívání aktiva veřejné infrastruktury, nebo

- finanční aktivum i nehmotné aktivum v případě, že obrat provozovatele vzniká částečně z finančního aktiva a částečně z nehmotného aktiva.

### **Další interpretace**

#### **SIC.29 – Ujednání o poskytování licencovaných služeb: zveřejněné informace**

Požadavky na zveřejnění informací při ujednáních o poskytování licencovaných služeb.

### **Porovnání s ČÚL**

Tato problematika není v ČÚL specificky řešena.

## **IFRIC 17 – Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům**

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

### **Datum účinnosti**

Účetní období začínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. S určitými omezeními je povoleno dřívější použití.

### **Cíl**

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

### **Shrnutí**

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

### **Porovnání s ČÚL**

Tato problematika není v ČÚL specificky řešena.

# Interpretace

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

## Seznam interpretací

Od roku 2004 do 31. března 2010 vydal Výbor pro IFRS interpretace následující interpretace:

- IFRIC 1 - *Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích*
- IFRIC 2 - *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*
- IFRIC 3 - *Emisní práva – interpretace zrušena*
- IFRIC 4 - *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*
- IFRIC 5 - *Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci*
- IFRIC 6 - *Závazky vznikající z působení na specifickém trhu - elektrický a elektronický odpad*
- IFRIC 7 - *Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*
- IFRIC 8 - *interpretace zrušena*
- IFRIC 9 - *Přehodnocení vložených derivátů*
- IFRIC 10 - *Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv*
- IFRIC 11 - *interpretace zrušena*
- IFRIC 12 - *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*
- IFRIC 13 - *Zákaznické věrnostní programy*
- IFRIC 14 - *IAS 19 - Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce*
- IFRIC 15 - *Smlouvy o výstavbě nemovitostí*
- IFRIC 16 - *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*
- IFRIC 17 - *Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům*
- IFRIC 18 - *Převody aktiv od zákazníků*
- IFRIC 19 - *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji*

## Interpretace výboru SIC

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

- SIC 7 - *Zavedení eura*
- SIC 10 - *Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*
- SIC 12 - *Konsolidace - jednotky zvláštního určení (Special Purpose Entities)*
- SIC 13 - *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků*
- SIC 15 - *Operativní leasing - pobídky*
- SIC 21 - *Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv*
- SIC 25 - *Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejich akcionářů*
- SIC 27 - *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*
- SIC 29 - *Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb*
- SIC 31 - *Výnosy – bartrové transakce zahrnující reklamní služby*
- SIC 32 - *Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky*

## Záležitosti, které nejsou na programu Výboru pro IFRS interpretace

Na adrese [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) je možno nahlédnout do seznamu více než 175 záležitostí, o jejichž zařazení do svého programu výbor IFRIC (nyní působící pod názvem Výbor pro IFRS interpretace) uvažoval, ale rozhodl se jim nevěnovat. U každé ze záležitostí je popsán důvod, proč do programu Výboru nebyla zařazena. Tato vysvětlení poskytují užitečné informace o používání IFRS. Zmíněný seznam najdete na adrese [www.iasplus.com/ifric/notadded.htm](http://www.iasplus.com/ifric/notadded.htm).

# Internetové adresy

## Deloitte Touche Tohmatsu

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

## Rada IASB

[www.iasb.org](http://www.iasb.org)

## Orgány odpovědné za sestavování národních standardů

Australská Rada pro účetní standardy	<a href="http://www.aasb.com.au">www.aasb.com.au</a>
Kanadská Rada pro účetní standardy	<a href="http://www.acsbcanada.org">www.acsbcanada.org</a>
Čínský výbor pro účetní standardy	<a href="http://www.casc.gov.cn">www.casc.gov.cn</a>
Francouzský Úřad pro účetní standardy	<a href="http://www.gouvernement.fr/gouvernement/autorite-des-normes-comptables">www.gouvernement.fr/ gouvernement/autorite -des-normes-comptables</a>
Německá Rada pro účetní standardy	<a href="http://www.drsc.de">www.drsc.de</a>
Japonská Rada pro účetní standardy	<a href="http://www.asb.or.jp">www.asb.or.jp</a>
Korejský výbor pro účetní standardy	<a href="http://eng.kasb.or.kr">eng.kasb.or.kr</a>
Novozélandská Rada pro standardy účetního výkaznictví a Novozélandská rada pro ověřování účetních standardů	<a href="http://www.nzica.com">www.nzica.com</a> ( <a href="http://www.asrb.co.nz">www.asrb.co.nz</a> )
Britská Rada pro účetní standardy	<a href="http://www.asb.org.uk">www.asb.org.uk</a>
Rada USA pro standardy finančního účetnictví (FASB)	<a href="http://www.fasb.org">www.fasb.org</a>

## Mezinárodní Rada pro auditorské standardy

[www.ifac.org/iaasb](http://www.ifac.org/iaasb)

## Mezinárodní federace účetních

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

## Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry

[www.iosco.org](http://www.iosco.org)

Na našich internetových stránkách IAS Plus jsou uvedena spojení na téměř 200 internetových prezentací souvisejících s účetnictvím:

[www.iasplus.com/links/links.htm](http://www.iasplus.com/links/links.htm).



# Kontakty

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

***Martin Tesar***

mtesar@deloitteCE.com

***Soňa Plachá***

splacha@deloitteCE.com

***Wolda Grant***

wgrant@deloitteCE.com

***Tomáš Borovský***

tborovsky@deloitteCE.com

## Registrované sídlo a adresa kanceláře:

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

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

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

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

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace, které nepředstavují účetní, obchodní, finanční, investiční, právní, daňové ani jiné odborné rady či služby společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited, jejích členských firem a přidružených společností. Tato publikace není náhradou za odborné rady či služby a nelze ji použít jako jediné východisko pro rozhodování či jednání, které může mít dopad na finance nebo podnikání. Před přijetím jakýchkoli rozhodnutí nebo provedením kroků, které mohou mít dopad na finance nebo podnikání, je třeba vyhledat radu kvalifikovaného odborného poradce.

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

\*\*\*

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou, a jejích členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited a jejích členských firem je uveden na adrese [www.deloitte.com/cz/onas](http://www.deloitte.com/cz/onas).

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 140 zemích má Deloitte světové možnosti i hlubokou znalost místního prostředí, a může tak pomáhat svým klientům k úspěchu na všech místech jejich působnosti. Přibližně 169 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala etalonem nejvyšší kvality.