

## Účetní novinky březen 2016

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

# Účetní novinky

Deloitte Česká republika

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

## Výroční zpráva s přehledem

Leden je pro pracovníky v podnikových financích měsícem překotného uzavírání předchozího roku, zjištění, vyhodnocení nebo ladění (záleží případ od případu) výsledku firmy za minulý rok. Únor je pak obdobím, kdy přichází na řadu sestavení účetní závěrky, dokumentu, který představuje výsledky minulého roku více či méně zábavnou a čitelnou formou. Protože počasí v tomto roce nepřeje alternativním způsobům využití volného času (pracovníků v podnikových financích) jako je například lyžování, bruslení nebo sáňkování, pojďme se společně podívat z tepla kanceláře na několik tipů pro efektivní a rychlé zpracování účetní závěrky za rok 2015.

A teď jsem se zarazil hned na začátku. Ne účetní závěrku, ale výroční zprávu potřebujeme napsat! V letošním roce jsme v České republice totiž dostihli většinu ostatních evropských zemí a pro rok končí 31. prosince 2015 se poprvé chystáme na sestavení a následný audit výroční zprávy, uceleného dokumentu, který v sobě zahrnuje jak účetní závěrku, tak další části, které společně informují o vývoji podnikání společnosti v předchozím roce. Sedm tipů níže se vztahuje na výroční zprávu jako celek:

### Tip 1: Koordinace přípravy účetní závěrky a výroční zprávy

Často jsem se setkal se situací, kdy účetní závěrku má na starost hlavní účetní a část výroční zprávy jiný pracovník společnosti s termínem přípravy o měsíc později. V organizaci procesu je třeba udělat radikální změnu ve stylu „just in time“ a nastavit navazující kroky procesu tak, aby se zabránilo připomínce „výročku napíšeme, až bude auditovaná závěrka“, která již nemůže obstát.

### Tip 2: Využití loňského dokumentu nebo vzoru

Vzhledem k tomu, že nepíšeme román, ale výroční zprávu, nelze považovat za nesporné využití loňského dokumentu. Naopak, z důvodů kontinuity a srovnání je tento postup dokonce více než vítaný. Doporučuji pohlídat, že

skutečně začínáte s finální verzí dokumentu za minulý rok. Musíme odlišit části, které nevyžadují zásadní změny (typicky např. účetní politiky v příloze účetní závěrky) od oblastí, jejichž smyslem je podat aktuální informace (typicky zhodnocení podnikání za rok 2015, zpráva o vztazích). K dispozici jsou také další nástroje, které lze také využít, jako například vzorová účetní závěrka připravená společností Deloitte, jak podle české účetní legislativy, tak i dle IFRS (k dispozici ke stažení na stránkách [www.deloitte.cz](http://www.deloitte.cz) nebo [zde](#)).

### Tip 3: Co můžeš udělat hned, neodkládej na zítra

Toto přísloví platí také v procesu přípravy výroční zprávy. Většina dokumentu je tvořena textem (který je doplněn číselnými informacemi v tabulkách). Především textové části dokumentu mohou být připraveny s předstihem. Tady je několik příkladů z praxe shrnujících, co vše je možné nachystat předem:

- textové zhodnocení podnikání bez přesných čísel (před koncem roku),
- projít a doplnit textovou část přílohy k účetní závěrce (před koncem roku),
- číselné údaje doplněné do srovnatelného období (před koncem roku),
- projít checklist, pro zajištění souladu s požadavky (např. vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

### Tip 4: Základem je uzavřené účetnictví

Základem pro přípravu účetní závěrky a výroční zprávy jsou informace generované účetním systémem společnosti. Klíčovým předpokladem pak je, že účetnictví je definitivně uzavřené. Je důležité si včas pohlídat a v době sestavování účetní závěrky a výroční zprávy již „neřešit“ korunové dohadné položky, kalkulaci splatné daně nebo prezentaci odložené daně. Pro zajištění včasného uzavření účetnictví určitě doporučuji využít závěrkový harmonogram, kterým zorganizujete postupné kroky při uzavírce.



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

### Tip 5: Jednoduché matematické kontroly

Číselné informace ve výroční zprávě jsou vzájemně propojené. Údaje ve finančních výkazech jsou vysvětleny tabulkami v příloze k účetní závěrce, klíčové údaje z finančních výkazů (například výnosy, výsledek hospodaření nebo transakce se spřízněnými osobami) jsou prezentovány v textu výroční zprávy. Proto je určitě na místě matematická kontrola. Nabízí se škála od nejjednodušších po ty složitější:

- suma aktiv se má rovnat sumě závazků a vlastního kapitálu,
- výsledek hospodaření z výkazu zisku a ztráty má odpovídat výsledku v rozvaze,
- změna stavu zásob má odpovídat změně účtů nedokončené výroby a hotových výrobků,
- změna stavu rezerv a opravných položek má odpovídat změně rozvahových účtů,
- peníze, výsledek, odpisy atp. ve výkazu o peněžních tocích odpovídají rozvaze a výkazu zisku a ztráty,
- součet tabulek prezentovaných v příloze souhlasí s údaji v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

### Tip 6: Budte rozumně informativní

Smyslem výroční zprávy (jejíž součástí je účetní závěrka) je informovat o vývoji podnikání společnosti v předchozím roce. Některé části výroční zprávy stojí za to si znovu přečíst a kriticky zhodnotit tak, aby byly přiměřeně srozumitelné a výstižné. Mezi oblastmi, kde je často možné něco vylepšit, patří:

- prezentace podniku v úvodní kapitole (měla by výstižně zhodnotit zaměření a situaci podniku),

- informace o řízení finančních a nefinančních rizik (zvažte rozvinutí standardních formulací k realitě vaší společnosti),
- informace o metodě výpočtu opravných položek (je informace dostatečně konkrétní s ohledem na významnost?),
- informace o významných účetních odhadech (zamyslete se, které odhady jsou skutečně ty nejdůležitější),
- popis metody rozeznání výnosů (je popis konkrétní a odpovídá situaci ve společnosti?).

### Tip 7: Vyřešte jako první největší „složitosti“

Určitě znáte Paretovo pravidlo 80:20. Platí také při sestavení účetní závěrky. Pokud podchytíte několik největších chytáků hned na začátku, máte z 80% vyhráno. Samozřejmě nastávají rozdíly mezi jednotlivými podniky, nicméně nebál bych se tady pojmenovat tři oblasti, které zpravidla stojí za to, aby se jim s předstihem věnovala zvýšená pozornost:

- pohybová tabulka majetku,
- prezentace daně a odložené daně,
- výkaz o peněžních tocích.

Každá z těchto oblastí si určitě zaslouží samostatnou pozornost a je dobré kompetence v těchto oblastech posilovat průběžným tréninkem tak, abyste byli v dobré formě při sestavování účetní závěrky.

Jsem velice rád, že se mi podařilo udržet vaši pozornost a dočetli jste můj článek až sem. Doufám, že výše uvedené tipy využijete ve vaší finanční praxi a s volným časem, který ušetříte zefektivněním přípravy výroční zprávy, dobře naložíte.

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

## Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 Leasingy

Dne 13. ledna 2016 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) dlouho očekávaný standard IFRS 16 *Leasingy*. IFRS 16 nahrazuje IAS 17 *Leasingy* a související interpretace a je účinný pro období začínající 1. ledna 2019 nebo po tomto datu, dřívější přijetí je možné, pokud účetní jednotka používá také IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

V tomto článku přinášíme přehled hlavních požadavků a ustanovení nového standardu IFRS 16.

### Z historie „projektu leasingy“

V červenci 2006 zařadila IASB do svého programu projekt, který měl revidovat účtování o leasingu. Projekt byl realizován jako společný projekt s americkou Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB). Oba orgány měly zájem na vytvoření přístupu, podle něž by nájemci museli vykazovat aktiva a závazky související s právy a povinnostmi vyplývajícími z leasingu. V následujících letech byl publikován diskusní materiál a dva zveřejněné návrhy (v roce 2010 a 2013). IASB nyní vydala finální standard s jedním účetním modelem pro nájemce, zatímco FASB se rozhodla pro dvojí účetní model. Z tohoto důvodu se standard FASB upravující leasing, jehož vydání se očekává v únoru 2016, bude od IFRS 16 v několika ohledech lišit.

### Rozsah působnosti

Nový standard o leasingu se vztahuje na všechny leasingy, včetně pronájmu práva k užívání v rámci sub-leasingu, s výjimkou specifických položek upravených jinými standardy. Nájemci mohou, ale nemusí, uplatňovat IFRS 16 na leasingy jiných nehmotných aktiv.

### Definice leasingu

Cílem standardu je odlišit leasing od servisní smlouvy podle toho, zda zákazník může ovládat (kontrolovat) pronajímané aktivum.

Smlouva je, nebo obsahuje, leasing, pokud dává zákazníkovi právo kontrolovat použití identifikovaného aktiva v časovém období výměnou za protiplnění. Kontrola existuje, pokud má zákazník:

- a) právo získat v podstatě veškeré ekonomické přínosy z použití identifikovaného aktiva a
- b) právo řídit použití takového aktiva.

Standard poskytuje podrobné pokyny, jak určit, zda jsou tyto podmínky splněny. Očekává se, že v některých případech bude třeba použít významný úsudek.

Účetní jednotka musí na počátku určit, zda smlouva je, nebo obsahuje, leasing a opětovně bude posuzovat, zda smlouva je nebo obsahuje leasing, pouze v případě úprav smluvních podmínek. Za počátek leasingu je považováno datum uzavření leasingové smlouvy nebo datum, kdy se strany zavázaly plnit základní smluvní ustanovení leasingu, podle toho, který okamžik nastane dříve.

### Účtování o leasingu v účetní závěrce nájemců

#### Vykazování

Rada IASB se rozhodla vyžadovat u leasingu jediný účetní model, podle něž bude leasing vykázán ve výkazu o finanční situaci (pokud neplatí výjimka z rozsahu působnosti standardu IFRS 16).

Při zahájení leasingu nájemce vykáže právo k užívání aktiva a závazek z leasingu. Datum zahájení leasingu je ve standardu definováno jako datum, kdy dá pronajímatel příslušné aktivum nájemci k dispozici k dalšímu použití.



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

### Právo k užívání aktiva (Right-of-use asset)

Nájemce musí do pořizovací ceny práva k užívání zahrnout následující položky:

- vyšší počátečního ocenění závazku z leasingu (viz níže),
- veškeré leasingové splátky poukazované pronajímateli k datu zahájení nebo dříve snížené o leasingové pobídky,
- veškeré počáteční přímé náklady vzniklé nájemci a
- odhad nákladů, které nájemci vzniknou při demontáži a odstranění příslušného aktiva, rekultivaci plochy, na níž je umístěno, nebo znovuvvedení příslušného aktiva do stavu, jaký požadují podmínky leasingu, pokud tyto náklady nevzniknou k vytvoření zásob.

Následně bude účetní jednotka oceňovat právo k užívání aktiva s použitím nákladového modelu nebo modelu přecenění podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (bude tedy vykazovat odpisy a náklady na snížení hodnoty do hospodářského výsledku, a je-li tento model použit, vykáže přecenění v ostatním úplném výsledku). Standard však vyžaduje, aby bylo právo k užívání pronajímaného aktiva představujícího investici do nemovitostí oceňováno reálnou hodnotou, pokud účetní jednotka používá oceňování reálnou hodnotou podle IAS 40 *Investice do nemovitostí* i u ostatních svých investic do nemovitostí.

Jak je uvedeno níže, právo k užívání aktiva se také upravuje v důsledku určitých změn leasingového závazku po datu zahájení leasingu.

### Závazek z leasingu

Účetní jednotka bude oceňovat závazek z leasingu současnou hodnotou leasingových plateb diskontovanou implicitní sazbou použitou v leasingu, pokud tato sazba může být bezprostředně určena. Není-li účetní jednotka

schopna odhadnout implicitní sazbu v leasingu, nájemce použije přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu.

Leasingové platby by měly zahrnovat následující položky:

- fixní platby (včetně plateb, které jsou fixní svou podstatou) snížené o pohledávky leasingových pobídek za pronajímatelem,
- variabilní leasingové platby, které závisí na indexu nebo sazbě (jako je např. index spotřebitelských cen nebo srovnávací úroková sazba), s použitím takového indexu nebo sazby k datu zahájení,
- očekávané částky splatné nájemcem na základě záruk zbytkové hodnoty,
- realizační cena kupní opce, má-li nájemce přiměřenou jistotu realizace takové opce a
- úhrady pokut za ukončení leasingu, pokud doba leasingu odráží realizaci opce na ukončení leasingu nájemcem.

Nájemce následně zvýší závazek z leasingu o naběhlý úrok (vykázaný do hospodářského výsledku), odečte od závazku provedené leasingové platby a přecení jeho účetní hodnotu tak, aby odrážela nové posouzení, úpravu leasingu nebo revizi svou podstatou fixních plateb.

Odlíšné zachycení práva k užívání (odpisy zpravidla vykazovány lineárně) a závazků z leasingu (úrok vypočítaný za použití metody pevné míry návratnosti) způsobí, že nový standard bude mít pravděpodobně největší dopad na čistý zisk nájemce, neboť celkové vykázané náklady budou směřovat k počátku doby leasingu (z důvodu vyšších úrokových nákladů na počátku leasingu), zatímco podle IAS 17 se náklady na operativní leasing obvykle vykazovaly lineárně po dobu pronájmu.



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

### Výjimky při vykazování

Nájemce může místo použití výše uvedených požadavků na vykazování podle IFRS 16 účtovat leasingové platby jako náklad lineární metodou po dobu leasingu nebo použít jiný systematický model pro následující dva typy leasingu:

- leasingy s dobou pronájmu 12 měsíců nebo méně a neobsahující kupní opce – tato volba se provádí vždy pro celou třídu aktiv,

- leasingy, kdy má příslušné aktivum jako nové nízkou hodnotu (např. osobní počítače nebo drobný kancelářský nábytek) – tato volba se provádí pro jednotlivé leasingy. Výjimka při „nízké hodnotě“ platí pouze pro pronajímaná aktiva, která nejsou vysoce závislá na ostatních aktivech nebo s nimi nejsou výrazně propojena.

### Prezentace

Souhrn hlavních požadavků na prezentaci je uveden níže.

Výkaz o finanční situaci	Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku	Výkaz o peněžních tocích
<ul style="list-style-type: none"><li>• Práva k užívání aktiv</li><li>• Závazky z leasingu</li></ul> <p>Odděleně od ostatních aktiv a závazků samostatným zveřejněním ve výkazu o finanční situaci nebo uvedením řádkové položky, v níž jsou obsaženy</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nákladové úroky ze závazku z leasingu (součást finančních nákladů)</li><li>• Odpis z práva k užívání aktiva</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hotovostní platby jistinné části leasingového závazku v rámci financování</li><li>• Hotovostní platby úrokové části leasingového závazku zveřejňované konzistentně s ostatními splátkami úroků.</li><li>• Splátky krátkodobých leasingů, splátky leasingu aktiv s nízkou hodnotou a variabilní leasingové splátky nezahrnuté do ocenění závazku z leasingu v rámci provozní činnosti</li></ul>



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

### Zveřejnění

Standard významně rozšiřuje stávající požadavky na zveřejňování informací o leasingu.

### Účtování o leasingu v účetní závěrce pronajímatelů

Standard v podstatné míře zachovává požadavky na účtování u pronajímatele obsažené ve standardu IAS 17 *Leasingy*. Pronajímatelé klasifikují leasing podle povahy jako operativní nebo finanční. Leasing je klasifikován jako finanční, pokud převádí v podstatě veškerá práva a odměny související s vlastnictvím příslušného aktiva. V opačném případě se jedná o operativní leasing. Standard obsahuje příklady situací, kdy je leasing vyhodnocen jako finanční.

### Finanční leasing

Pronajímatel musí k datu zahájení vykázat aktiva držená v rámci finančního leasingu ve výkazu o finanční situaci a zaúčtovat je jako pohledávku ve výši, která se rovná čisté investici do leasingu.

Následně musí pronajímatel vykazovat finanční výnosy během doby leasingu na základě vzorce, který odráží stálé periodické výnosové procento z čisté investice pronajímatele do leasingu.

### Operativní leasing

Pronajímatel musí vykázat leasingové splátky z operativního leasingu jako výnosy lineárně nebo na jiném systematickém základě, který lépe odráží způsob, jakým se snižuje přínos z užívání příslušného aktiva.

Pronajímatel musí vykazovat příslušná aktiva v rámci operativního leasingu ve výkazu o finanční situaci podle povahy příslušného aktiva.

### Prodej a zpětný leasing

Standard obsahuje pokyny pro prodej a zpětný leasing platné pro prodejce – nájemce i kupujícího – pronajímatele. Zachycení takových transakcí závisí na tom, zda převod daného aktiva splňuje kritéria IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, aby mohl být vykázán jako prodej.

### Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Standard je účinný pro roční účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo po tomto datu. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka uplatňuje IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* k datu prvotního použití tohoto standardu nebo před tímto datem.

Standard obsahuje specifické požadavky na přechod pro:

- definici leasingu,
- ocenění práv k užívání aktiva a závazků z leasingu,
- prodej a zpětný leasing před datem prvotního použití standardu,
- částky dříve vykázané ve vztahu k obchodním kombinacím.



# Účetní novinky

## březen 2016

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

Nájemce může tento standard použít uplatněním úplného nebo modifikovaného retrospektivního přístupu. Pokud si účetní jednotka zvolí modifikovaný retrospektivní přístup, nemusí provádět reklasifikaci srovnatelných informací a celkový vliv prvotního uplatnění tohoto standardu musí být vykázán jako úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku (popř. jiné součásti vlastního jmění).

### Jak Vám můžeme v souvislosti s novým standardem IFRS 16 pomoci?

Nový standard IFRS 16 přináší zásadní změny v klasifikaci a vykazování leasingu zejména pro nájemce. Společnost Deloitte Vám v této souvislosti může nabídnout:

- Další články v dReportu zabývající se touto problematikou – hned v příštím čísle se budeme zabývat praktickými dopady nových ustanovení standardu na účetnictví společností.

- Konzultace s našimi odborníky o konkrétních dopadech standardu IFRS16 na Vaši účetní jednotku.
- Pomoc s implementací požadavků nového standardu.
- Jarní webcast shrnující hlavní požadavky a změny, které nový standard přináší.
- Podzimní seminář zaměřený na IFRS 16.

Více informací o našich poradenských službách Vám poskytne Lenka Neuvirtová ([lneuvirtova@deloitteCE.com](mailto:lneuvirtova@deloitteCE.com)).

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



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

## Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7

Dne 29. ledna 2016 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) úpravy standardu IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích*. Úpravy jsou součástí projektu Iniciativy IASB týkající se zveřejňování informací, který zahrnuje několik menších projektů zaměřených na zdokonalení požadavků na vykazování a zveřejňování ve stávajících standardech.

Cílem úprav IAS 7 je zkvalitnit informace, které účetní jednotky poskytují o svém financování.

Úpravy vyžadují, aby účetní jednotka zveřejnila informace, které uživatelům účetní závěrky umožní hodnotit změny závazků vyplývajících z financování, včetně změn vyplývajících z peněžních toků i změn nepeněžních. Úpravy nepřinášejí definici financování, ale objasňují, že vycházejí ze stávající definice financování používané v IAS 7.

## Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 3. února 2016.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 22. únoru 2016 následující dokumenty rady IASB:

### Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v červenci 2014).
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* (vydáno v květnu 2014).
- IFRS 16 *Leasingy* (vydáno v lednu 2016).

Úpravy nepředepisují konkrétní formát pro zveřejnění informací o financování, ale naznačují, že účetní jednotka může splnit cíl zveřejňování sesouhlasením počátečního a konečného zůstatku ve výkazu o finanční situaci u závazků vyplývajících z financování. Úpravy zároveň obsahují názorné příklady, jak takové sesouhlasení provést.

### Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Úpravy se uplatňují prospektivně pro roční účetní období začínající 1. ledna 2017 nebo po tomto datu, dřívější použití je povoleno. Účetní jednotky nemusejí vykazovat srovnatelné informace za dřívější období.

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

### Úpravy

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014).
- Úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 *Investiční účetní jednotky: Uplatňování konsolidační výjimky* (vydáno v prosinci 2014).
- Úprava standardu IAS 7 *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (vydáno v lednu 2016).
- Úprava standardu IAS 12 *Účtování o odložených daňových pohledávkách z nerealizovaných ztrát* (vydáno v lednu 2016).

Klikněte na [Zprávu o schvalování IFRS v EU](#).

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

## Pozvánka na jarní semináře

### Připravme se na výnosy aneb co přináší nový standard IFRS 15

Vážení přátelé,

dovolujeme si Vás pozvat na jarní seminář společnosti Deloitte z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Budete mít příležitost se blíže seznámit s novým standardem pro vykazování výnosů – IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

Nový standard je účinný pro účetní období začínající dne 1. ledna 2018 a zatím nebyl schválen pro použití v EU, jeho schválení se předpokládá ve druhém čtvrtletí roku 2016. Přestože se datum účinnosti standardu může zdát hodně vzdálené, neměli bychom implementaci IFRS 15 podceňovat. Očekává se, že pro řadu společností bude vyhodnocení dopadů a samotná příprava na nové vykazování a zveřejňování o výnosech tak složitá, že beze zbytku využijí celé mezidobí. Proto by měla každá společnost co nejdříve posoudit, jaký bude mít přijetí IFRS 15 dopad právě na ni, a včas naplánovat nutné kroky.

Seminář je určen především účetním, ekonomům a finančním manažerům projektů spojených s IFRS, ale také všem, kteří se chtějí o IFRS dozvědět více.

Přednáška proběhne v Praze v českém jazyce a vystoupí na ní odborníci z naší společnosti.

#### Termín

**Praha: 12. 4. 2016**

Pro více informací a registraci prosím navštivte webové stránky:

[www.deloitte.com/cz/akce](http://www.deloitte.com/cz/akce)

### IFRS 9 pro finanční instituce

Rádi bychom Vás pozvali na jarní workshop společnosti Deloitte z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tento workshop je určen především účetním, ekonomům, risk manažerům a finančním analytikům finančních institucí.

Budete mít příležitost se podrobně seznámit s novým standardem pro vykazování a oceňování finančních aktiv a závazků – IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Nový standard je účinný pro účetní období začínající dne 1. ledna 2018, přičemž je povoleno jeho dřívější použití. Standard zatím nebyl schválen pro použití v EU, jeho schválení se předpokládá ve druhém pololetí roku 2016. Přestože se datum účinnosti standardu může zdát hodně vzdálené, neměli bychom implementaci IFRS 9 podceňovat. Praxe potvrzuje, že pro finanční instituce je vyhodnocení dopadů a samotná příprava na nové vykazování a oceňování finančních nástrojů náročným projektem.

Upozorňujeme, že workshop je vhodný i pro účastníky semináře, který jsme na toto téma pořádali v květnu loňského roku. Vybranou problematiku budeme tentokrát probírat do větších detailů a aplikaci požadavků standardů budeme ilustrovat na řadě praktických příkladů.

Workshop proběhne v Praze v českém jazyce a povedou ho odborníci z naší společnosti.

#### Termín

**Praha: 27. 4. 2016**

Pro více informací a registraci prosím navštivte webové stránky:

[www.deloitte.com/cz/akce](http://www.deloitte.com/cz/akce)

## České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

## IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

## US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

# Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

S účetními změnami, ať už se jedná o změny v účetních metodách, odhadech či změny způsobené opravami, se zpravidla nesetkáváme každý den, a proto je nezbytné, aby jejich vykazování osoby sestavující účetní závěrku věnovaly větší pozornost než jiným běžnějším účetním tématům. Mezi stávajícím zněním amerických účetních principů (US GAAP) a standardů IFRS existují jisté rozdíly, jež není radno přehlížet.

## Kde začít hledat?

**ASC 250** v rámci US GAAP a **IAS 8 (Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby)** mezi IFRS standardy jsou hlavními zdroji pravidel týkajících se účetních změn a oprav chyb.

Další relevantní zdroj pravidel týkajících se mezitímních účetních závěrek lze najít ve standardu **ASC 270** v US GAAP a v **IAS 34 (Mezitímní účetní výkaznictví)**. Tyto standardy obsahují pravidla o účtování o změnách v účetních metodách, pravidlech a odhadech v mezitímních účetních závěrkách.

V textu níže bychom rádi uvedli hlavní rozdíly mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS týkající se změn v účetních metodách, odhadech a opravách chyb.

## Změny v účetních pravidlech (metodách)

### 1. Nepřímý dopad změn v účetních pravidlech (metodách)

V rámci **US GAAP** je nepřímý dopad změn v účetních metodách definován podle ASC 250-10-20 následovně: Veškeré změny týkající se současných či budoucích peněžních toků účetní jednotky, které jsou nebo budou

způsobeny změnami v účetních metodách, jež jsou promítnuty do závěrky retrospektivně. Příkladem nepřímého dopadu je např. změna v nároku na rozdělení zisku či nároku na výši licenčních poplatků, který vzniká na základě vykazované částky, například výnosů nebo čistého zisku.

Podle ASC 250-10-45-8 se retrospektivní uplatnění změny v účetních metodách týká pouze přímých dopadů změny v účetních metodách, včetně veškerých vlivů souvisejících s daní z příjmu. Nepřímé dopady, které skutečně vznikly a byly vykázány, proto nejsou zahrnuty do retrospektivní úpravy, ale jsou vykazovány v účetním období, ve kterém ke změně došlo. ASC 250-10-50-1(c) stanoví, že pokud jsou tyto nepřímé dopady změny v účetních metodách vykázány, musí účetní jednotka zveřejnit následující:

1. popis nepřímých dopadů změn v účetních metodách včetně částek, které byly vykázány v běžném období, a případně související výše jednotlivých podílů,
2. je-li to možné, celkovou výši vykázaných nepřímých vlivů účetní změny a případně příslušné výše jednotlivých podílů, které lze přiřadit ke každému z předchozích období.

Standardy **IFRS** neposkytují žádné vodítko týkající se těchto nepřímých dopadů změn v účetních metodách.

### 2. Vhodnost

V souladu s principy **US GAAP** musí být dobrovolná změna účetní metody odůvodněna tím, že používání jiných účetních metod je vhodnější. Určení vhodnosti v podstatě závisí na skutečnostech a okolnostech souvisejících s navrhovanou změnou účetních metod a vhodnost této změny musí



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

zdůvodňovat účetní jednotka, která k této změně přistupuje. V příloze účetní závěrky musí tento subjekt vysvětlit, proč jsou podle něj nově přijaté účetní metody vhodnější. Ustanovení S-X Americké Komise pro cenné papíry (SEC), pravidlo 10-01 písm. b) č. 6) po účetních jednotkách registrovaných touto komisí požaduje zveřejnění dopisu od nezávislého auditora, ve kterém budou uvedeny auditorovy závěry ohledně vhodnosti nové účetní metody pokaždé, když dojde ke změně účetní metody nebo změně v odhadech způsobené změnou účetní metody (tj. „preferability letter“, osvědčení vhodnosti).

Standardy **IFRS** v této souvislosti nehovoří o „vhodnosti“. V souladu s par. 14 písm. b) IAS 8 může dojít k dobrovolné změně v účetních metodách, jestliže tato změna „má za následek to, že účetní závěrka bude poskytovat spolehlivé a relevantnější informace o dopadech transakcí, jiných událostí či podmínkách týkajících se finanční situace účetní jednotky, finanční výkonnosti či peněžních toků“. Podle standardů **IFRS i principů US GAAP** musí vedení podniku novou účetní metodu ospravedlnit a musí uvést důvody, podle kterých tato nová metoda poskytuje spolehlivé a relevantnější informace. Účetní jednotky registrované Komisí pro cenné papíry, které předkládají účetní závěrku v souladu se standardy IFRS, jsou zpravidla soukromými zahraničními emitenty, jenž zveřejňují formulář 20-F, neboť tento formulář umožňuje účetní jednotce předložit účetní závěrku vypracovanou v souladu s jinými účetními standardy, než jsou principy US GAAP. Pokyny uvedené ve formuláři 20-F nevyžadují, aby subjekt předložil osvědčení o vhodnosti účetní metody.

### 3. Vykázání: Vykázání změn v účetních pravidlech (metodách) v následujících obdobích

V souladu s principy **US GAAP** zpravidla účetní jednotka nemusí opakovaně uvádět informace vyžadované standardem ASC 250-10-50-1 v souvislosti se

změnou v účetních metodách v účetních obdobích následujících po období, ve kterém ke změně došlo. Jestliže je však více než pravděpodobné, že účetní změna bude mít významný vliv na nadcházející období, musí účetní jednotka uvést povahu změny účetních metod a důvody, jež k ní vedly pokaždé, když předkládá účetní závěrku za období, ve kterém ke změně došlo. Standard ASC 250-10-50-2 dále požaduje, aby „subjekt, jenž vydává mezitímní účetní závěrku, uvedl požadované informace v mezitímní účetní závěrce za období, kdy ke změně došlo, i v závěrce zpracované ke konci účetního období, v němž ke změně došlo“.

Standardy **IFRS** (paragraf 29 IAS 8) nevyžadují, aby účetní jednotka opakovaně uváděla informace týkající se změny účetní metody v následujících obdobích.

### 4. Vykázání: Vykázání změny v účetních pravidlech (metodách) v mezitímních obdobích

V souladu s postupy **US GAAP** uvádí standard ASC 270-10-45-12, že účetní jednotka by měla „uvést veškeré změny v účetních metodách“ či postupech v běžném mezitímním období v porovnání s 1) „srovnatelným mezitímním obdobím předchozích ročních účetních období“, 2) „předchozími mezitímními obdobími běžného ročního účetního období“ a 3) „předchozí roční účetní závěrkou“. Standard ASC 250-10-50-3 nadto „ve fiskálním roce, ve kterém dojde k přijetí nové účetní metody, vyžaduje komentář k dopadům změny v účetnictví na příjmy z neuzavřených transakcí, čisté příjmy... a případné příslušné výše jednotlivých podílů za mezitímní období následující po této změně“.

Paragraf 16 písm. a) **IAS 34** stanoví, že účetní jednotka uvede veškeré změny účetních metod v běžném mezitímním období v porovnání s poslední roční účetní závěrkou a popíše podstatu změn a jejich dopad.



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

Na rozdíl od principů US GAAP však standardy IFRS nevyžadují komentář k dopadům na konkrétní položky v řádcích výkazů.

### Změny v účetních odhadech

#### 1. Změny v účetních odhadech způsobené změnou v účetních pravidlech (metodách)

**US GAAP** obsahuje definici změny v účetních odhadech způsobené změnou v účetních metodách jako „změnu účetního odhadu, jež je nerozlučně spjata s dopadem související změny v účetních metodách“ (standard ASC 250-10-20). Příkladem takové změny může být změna výše odpisu dlouhodobého majetku z důvodu změny v odhadovaných budoucích přínosech nedílně spjatých s majetkem nebo změny vzoru spotřeby přínosů generovaných tímto majetkem.

Protože změna metody uplatnění účetních pravidel je zde nedílně spjata s dopadem změny účetního odhadu, takovýto druh změny je, podle ASC 250, považován za změnu účetního odhadu a vykazován takto.

Ovšem stejně jako další změny v účetních pravidlech je možné učinit změnu v účetních odhadech vzniklou změnou účetních metod pouze tehdy, je-li nová účetní metoda vhodnější (viz otázka vhodnosti výše).

Účetní jednotka také v těchto případech musí zveřejnit informace jak ke změně v účetních odhadech, jak vyžaduje ASC 250-10-50-4, tak ke změně účetních metod, ASC 250-10-50-1 až 50-3.

Podle standardů **IFRS** nepoužívá IAS 8 terminologii „změna v účetním odhadu vzniklá změnou účetní metody“. Tento koncept nicméně IAS 8

uznává v par. 35, kde stojí, že změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou v účetním odhadu. Ale v případě, kdy je obtížné rozlišit, zda se jedná o změnu v účetních pravidlech, nebo změnu v účetním odhadu, je změna zpracována jako změna v účetním odhadu.

Ačkoli zde standardy IFRS a US GAAP nepracují s podobnou terminologií, bylo by tedy účtování u těchto typů změn obdobné.

IAS 8 ale vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace požadované pro změny v účetních odhadech, informace požadované v případě změny v účetních metodách by tedy nebylo nutné zveřejňovat.

#### 2. Vykázání: Vykazování změn v účetních odhadech

Podle **US GAAP** se změna v účetních odhadech vykazuje v období, ve kterém ke změně došlo, jakož i v obdobích následujících, jestliže se změna týká více období. V případě změny v účetních odhadech, která postihuje několik období následujících, se od účetní jednotky v souladu s ASC 250-10-50-4 vyžaduje vykázat dopad na výnosy z pokračujících činností, čistý zisk a příslušné výše jednotlivých podílů za běžné období. (Vykázání se nevyžaduje pro nepodstatné odhady učiněné během zaúčtování položek, jako např. nedobytné pohledávky.)

Podle standardů **IFRS** se změna v účetních odhadech zaúčtuje jak v období, ve kterém ke změně došlo, tak v obdobích následujících, jestliže se tato změna týká více období. Paragraf 39 IAS 8 vyžaduje, aby účetní jednotka vykázala povahu a vliv změn v odhadech v běžném období. Vykázání dopadu na výnosy z pokračujících činností, čistý zisk a příslušné výše jednotlivých podílů však explicitně vyžadováno není. Kromě dopadu



### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

na běžné období by účetní jednotka měla vykázat též dopad změny v odhadech na **období následující**, je-li možné dopad odhadnout. Není-li možné odhad dopadu provést, účetní jednotka tuto skutečnost uvede.

### 3. Vykázání: Vykázání změny v účetních odhadech pro následující období

V rámci **US GAAP** uvádí standard ASC 250-10-50-4, že nemá-li změna v účetních odhadech „významný dopad v období, ve kterém ke změně došlo, avšak je více než pravděpodobné, že bude mít významný dopad na období následující“, musí účetní jednotka vykázat popis změny v odhadech „pokaždé, kdy je předkládána účetní závěrka za období, ve kterém došlo ke změně“.

Standardy **IFRS** neposkytují konkrétní pokyny týkající se zahrnutí informací o změnách v účetních odhadech do účetních závěrek za pozdější období. Pro zjištění, zda má účetní jednotka uvést informaci týkající se změny v odhadech ve srovnatelném předchozím období, společnosti by tedy zvažovaly hlediska relevantnosti, srovnatelnosti a významnosti obsažené v Koncepčním rámci IASB a podle toho se pak rozhodly zahrnout změny v odhadech vzniklé ve srovnatelných předchozích obdobích pro účely srovnání do účetní závěrky za pozdější období.

### 4. Vykázání: Vykázání změn v účetních odhadech v mezitímních obdobích

Standard ASC 270-10-45-14 **US GAAP** uvádí, že účetní jednotky ve svých mezitímních účetních závěrkách uvedou informace o dopadech změn v účetních odhadech včetně změny v odhadované výši efektivní daňové sazby za běžné období, je-li významná. Dopad změn v odhadech učiněných v běžném mezitímním období na zisk by navíc měl být vykázan v následujících mezitímních obdobích, jestliže je ve vztahu

k některému z aktuálních období významný, a měl by být nadále vykazován v mezitímních výkazech následujícího roku za tolik období, za kolik bude třeba, aby se předešlo zavádějícím srovnáním. Takovéto informace by měly vyhovovat požadavkům daným standardem ASC 250-10-50-4.

Co se týče standardů **IFRS**, par. 16 písm. a) a d) standardu IAS 34 vyžadují popis povahy a dopadu změny. Na rozdíl od US GAAP však tyto paragrafy nevyžadují informace týkající se dopadů na konkrétní položky v řádcích výkazů.

### Opravy chyb

#### 1. Neproveditelnost retrospektivního přepracování údajů

Postupy **US GAAP** požadují, aby byly změny v účetních metodách uplatněny retrospektivně na všechna předchozí období s výjimkou případů, kdy je to neproveditelné (ASC 250-10-45). Totéž je vyžadováno v případě oprav chyb a související opravy účetní závěrky za předcházející období, avšak retrospektivní oprava účetní závěrky z důvodu opravy chyb nelze považovat za neproveditelnou a takováto výjimka není povolena.

Standard **IAS 8** vyžaduje retrospektivní provedení změn v účetních metodách s výjimkou případů, kdy je to neproveditelné. Obdobně se v souladu s par. 43–45 IAS 8 použije retrospektivní přepracování údajů z důvodu opravy chyb z účetní závěrky za předchozí období s výjimkou případů, kdy je to neproveditelné.

#### 2. Vykázání: Vykazování opravy chyb

Postupy **US GAAP** požadují obdobné informace týkající se opravy chyb jako standardy IFRS. US GAAP však vyžadují ještě následující doplňující informace o opravách chyb:



# Účetní novinky

## březen 2016

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

- „dopady (hrubé i čisté z příslušné daně z příjmu) na čistý zisk v předchozích obdobích“,
- jestliže „je předkládána účetní závěrka pouze za jediné období, měla by tato informace udávat dopady takového přepočtu na hodnotu nerozděleného zisku na začátku období a na čistý zisk za období přímo předcházející“,
- jestliže „je předkládána účetní závěrka za víc než jedno období, ... měla by tato informace zahrnovat dopady za každé období zahrnuté v účetní závěrce, včetně výše daně z příjmu, která se uplatní na úpravy vztahující se k předchozímu období“.

Standardy **IFRS** však tyto informace přímo nevyžadují.

IFRS uvádí, že jestliže bylo retrospektivní přepracování údajů z důvodu chyby za určité období považováno za neproveditelné, musí účetní jednotka uvést informace o okolnostech, které vedly ke vzniku tohoto stavu, a popsat, jakým způsobem a kdy byla chyba opravena. Vzhledem k tomu, že výjimka neproveditelnosti u oprav chyb není v souladu s US GAAP povolena, poskytování takovýchto informací se v účetních závěrkách sestavených podle US GAAP neuplatní.



# Účetní novinky

## březen 2016

### České účetnictví

- Výroční zpráva s přehledem

### IFRS

- Rada IASB vydala nový standard IFRS 16 *Leasingy*
- Rada IASB vydala úpravy standardu IAS 7
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánka na jarní semináře

### US GAAP

- Jaké jsou hlavní rozdíly v oblasti účetních změn mezi americkými účetními principy US GAAP a standardy IFRS?

## Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte nebo s jedním z následujících odborníků:

### České účetnictví

**Vratislav Moša** vmosa@deloitteCE.com  
**Jarmila Rázková** jrazkova@deloittece.com

### IFRS a US GAAP

**Martin Tesař** mtesar@deloitteCE.com  
**Soňa Plachá** splacha@deloitteCE.com  
**Gabriela Jindřišková** gjindriskova@deloitteCE.com

Deloitte Advisory s.r.o.  
Nile House  
Karolinská 654/2  
186 00 Praha 8 - Karlín  
Česká republika  
Tel.: +420 246 042 500  
Fax: +420 246 042 555  
www.deloitte.cz

**Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů a pozvánek zde**

<http://www2.deloitte.com/cz/subscribe>

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

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