

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Účetní novinky

Deloitte Česká republika

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Co je Národní účetní rada

Národní účetní rada (NUR) je nezávislá odborná instituce pro podporu odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování. Jejimi členy jsou zástupci významných profesních organizací (Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních) a akademické půdy (VŠE).

Hlavním posláním je spolupráce s ministerstvem financí, dalšími vládními, zákonodárnými a ostatními institucemi při tvorbě legislativy a souvisejících norem se zaměřením na oblast účetnictví, dále tvorba, aktualizace, vydávání a distribuce českých účetních standardů a interpretací Národní účetní rady.

Interpretace Národní účetní rady

Interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady na praktickou aplikaci českých účetních pravidel. Interpretace nejsou právně závazné. Jejich cílem je přispívat k formulaci optimálních a jednotných postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. Zabývají se především otázkami, které nejsou českými účetními předpisy řešeny nebo jsou řešeny nedostatečně, a oblastmi, které jsou v účetní praxi řešeny nejednotně.

Jednou z oblastí, které se interpretace NUR často věnují, je oblast dlouhodobého majetku. K dnešnímu datu byly vydány následující interpretace vztahující se přímo k dlouhodobému majetku:

- I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku
- I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele)

- I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
- I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
- I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání.

O interpretaci I-26 jsme psali v [Účetním zpravodaji v září 2013](#), o interpretacích I-27 a I-28 pak v [Účetním zpravodaji v říjnu 2014](#).

V dnešním vydání Účetního zpravodaje krátce shrneme hlavní body interpretací, které se zabývají určením okamžiku zahájení pořízení majetku (Interpretace I-5) a určením okamžiku ukončení pořízení majetku a jeho zařazení do užívání (I-33). Správné vymezení období, po které se dlouhodobý hmotný majetek nachází ve fázi pořizování, je klíčové pro správné určení pořizovací ceny majetku při jeho zařazení do užívání.

I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku

Tato interpretace, vydaná již v roce 2006, stanovuje okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, jako „okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.“

Jako důkazní prostředek může dle Interpretace sloužit např.:

- zápis z jednání představenstva,
- písemné rozhodnutí jednatele společnosti o zahájení prací spojených s pořízením investice nebo
- datum uvedené na písemném zpracování projektu.



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Veškeré náklady, které se časově a věcně váží **do okamžiku rozhodnutí** o pořízení investice, budou provozními náklady, zejména pak náklady vynaložené na:

- stanovení koncepce
- marketing
- průzkum trhu
- výběrové řízení či tendr
- vyřazení stavby (bez přímé souvislosti na rozhodnutí o nové výstavbě).

Náklady, které bude mít účetní jednotka **po stanovení okamžiku**, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, tzn. po vytýčení cíle, který bude v rozhodnutí pojmenován a vymezen a budou souviset s pořízením dlouhodobého majetku, se zachytí na kalkulační účetní skupiny 04 – Pořízení dlouhodobého majetku. Příklady nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku uvádí v §47 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.)

I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Tato interpretace, vydaná v lednu 2016, reaguje na skutečnost, že ani okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání není účetními předpisy řešen zcela jednoznačně. Nová Interpretace I-33 částečně nahrazuje zrušenou Interpretaci I-6 Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání.

Správné určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku bývá složitější zejména v případě technologicky anebo finančně náročných investic.

Okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání je upraven vyhláškou č. 500/2002 Sb. Dle ustanovení §7 odst. 11 „*dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí **dokončení věci** a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání **(způsobilost k provozu)**. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.*“

Nová interpretace se zabývá účetním řešením určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, jestliže se dokončení majetku (věci) odlišuje od okamžiku obdržení osvědčení o způsobilosti majetku k provozu vyžadovaného jinými právními předpisy a dochází k těmto závěrům:

- a) „jestliže je uvedení pořizovaného majetku do používání podmíněno vydáním osvědčení příslušnou veřejnou institucí, je ekonomické dokončení majetku závislé na právním stavu majetku a účetní jednotka zařadí majetek do používání k datu, ke kterému nabylo účinnost osvědčení o způsobilosti k provozu;
- b) jestliže má osvědčení o způsobilosti k provozu povahu následného nebo podmíněně následného ověření a potvrzení splnění všech podmínek a majetek může být používán již před vydáním osvědčení, účetní



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku, ke kterému byl majetek uveden do stavu, aby mohl být využíván k zamýšlenému účelu;

- c) jestliže je osvědčení o způsobilosti k provozu získáno před tím, než je majetek ekonomicky dokončen, účetní jednotka zařadí majetek do používání až k okamžiku, kdy je majetek ve stavu k zamýšlenému používání.“

„Účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku splnění podmínek způsobilosti k provozu, které se vztahují k hlavním funkčním charakteristikám pořizovaného majetku, a to v souladu s odstavcem a), nebo b) dle povahy osvědčení o způsobilosti k provozu. Jestliže získání osvědčení o způsobilosti k provozu má charakter několika časově navazujících kroků, účetní jednotka posoudí, zda se na daný krok vztahují ustanovení odstavce a), nebo b).

Při posuzování, zda jsou splněny podmínky pro získání osvědčení o způsobilosti k provozu pořizovaného majetku, účetní jednotka zohlední veškeré dostupné informace, tj.:

- a) vnitřní informace o splnění všech podmínek uložených právními předpisy, které budou posuzovány příslušným úřadem; a

- b) výsledky průběžných fází schvalovacího procesu a případná dílčí vyjádření dotčených orgánů.“

Interpretace obsahuje i definici „dokončení věci (majetku)“, která je použita, ale není definována ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 7 odst. 11 (viz text kurzívou výše).

Dokončením věci (majetku) se dle Interpretace rozumí „vedení majetku na místo a do stavu, ve kterém majetek je schopen soustavně generovat výnosy způsobem zamýšleným účetní jednotkou.“

Interpretace obsahuje také 4 ilustrativní příklady.

Celý text obou interpretací naleznete na webových stránkách Národní účetní rady – www.nur.cz

Zdroj: www.nur.cz

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Okénko IFRS praktika

V tomto vydání Účetního zpravodaje se zaměříme na otázky našich klientů týkající se standardu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Otázky vztahující se k tomuto standardu jsou poměrně časté, neboť jde o jeden ze základních standardů, které aplikují všechny účetní jednotky. Tento standard stanoví východiska pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky, všeobecné požadavky na zveřejňování účetních závěrek, jejich strukturu a minimální požadavky na jejich obsah. Níže uvádíme výběr otázek a odpovědí na ně.

Vykazování peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů ve výkazu o finanční situaci

Otázka

Odstavec 54 (i) standardu IAS 1 vyžaduje, aby byly „peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty“ vykazovány na samostatném řádku výkazu o finanční situaci. Má tento řádek odpovídat „peněžním prostředkům a peněžním ekvivalentům“ definovaným v IAS 7 *Výkazy peněžních toků*?

Odpověď

Ne nezbytně. Odstavec 45 standardu IAS 7 tuto skutečnost potvrzuje, když požaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly sesouhlasení částek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů ve výkazech peněžních toků s ekvivalentními položkami uvedenými ve výkazu o finanční situaci.

Odstavec 8 standardu IAS 7 uvádí, že kontokorentní účty splatné na požádání mohou být klasifikovány jako součást peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů pro účely výkazu peněžních toků, pokud jsou integrální součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky. Odstavec 8 dále poznamenává, že charakteristickým znakem takových bankovních ujednání je, že kladný zůstatek na bankovním účtu se často mění v přečerpání účtu.

I v případě, že je přečerpání účtu klasifikováno jako součást peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů podle IAS 7, nebylo by obecně správné započítávat ho proti aktivům v podobě peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů pro účely vykazování na řádku „peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty“ ve výkazu o finanční situaci. Tato přečerpání by měla být započtena proti kladným zůstatkům peněžních prostředků pouze za předpokladu, že jsou splněna přísnější kritéria zápočtu stanovená v odstavci 42 standardu IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

Pokud se částky vykázané jako peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ve výkazu o finanční situaci a výkazu peněžních toků liší, účetní jednotky by mohly zvážit použití jiného popisu, aby nedošlo k záměně. Například částka vykázaná ve výkazu o finanční situaci by mohla být nazvána jako „peníze a bankovní zůstatky“. Odstavec 57 standardu IAS 1 takové použití alternativních názvů řádků povoluje. Ale i v případě použití odlišných popisů v těchto dvou výkazech platí, že je třeba provést sesouhlasení podle odst. 45 IAS 7 (viz výše).

Zveřejnění požadovaná pro odloženou daň podle odstavce 61 standardu IAS 1

Situace

Odstavec 60 standardu IAS 1 uvádí, že „účetní jednotka je ve svém výkazu o finanční situaci povinna vykazovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné klasifikace v souladu s odstavci 66–76 kromě případů, kdy spolehlivější a relevantnější informace poskytuje zveřejnění založené na likviditě.“ Klasifikace podle likvidity je používána zejména bankami.

Odstavec 61 IAS 1 dále uvádí, že „ať je přijata kterákoliv z metod vykazování, musí účetní jednotka zveřejnit částku, u níž se očekává úhrada nebo



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

vypořádání za více než dvanáct měsíců, u každé řádkové položky aktiva a závazku, která v sobě obsahuje částky, u nichž se očekává, že budou uhrazeny nebo vypořádány v rámci:

- a) ne více než dvanácti měsíců po skončení účetního období a
- b) více než dvanácti měsíců po skončení účetního období.“

Předpokládaná délka provozního cyklu účetní jednotky je dvanáct měsíců.

Otázka

Má účetní jednotka zveřejnit částku odložené daňové pohledávky (závazku), u níž se očekává úhrada (vypořádání) během dvanácti měsíců po skončení účetního období?

Odpověď

Ne. Odstavec 56 standardu IAS 1 uvádí, že účetní jednotky nemohou klasifikovat odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky), ani pokud jednotka rozlišuje ve svém výkazu o finanční situaci krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jakožto samostatné kategorie.

Jelikož standard nevyžaduje, aby byly odložené daňové pohledávky (odložené daňové závazky) analyzovány jako krátkodobé, nejsou nutná ani další zveřejnění podle odst. 61 standardu IAS 1 pro zůstatky odložené daně, neboť by se tím negovala úleva poskytnutá v odst. 56 (ačkoli takové informace vykázané být mohou, pokud si to účetní jednotka přeje).

Účetní jednotka nemá položky ostatního úplného výsledku

Otázka

Když účetní jednotka nemá položky „ostatního úplného výsledku“, které by mohla vykázat buď v běžném, nebo srovnávacím účetním období, jak má vypadat výkaz o úplném výsledku?

Poznámka: Tato otázka je poměrně častá, neboť v české účetní legislativě neexistuje ekvivalent výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje komponenty hospodářského výsledku a komponenty ostatního úplného výsledku. Položky ostatního úplného výsledku nejčastěji zahrnují:

- změny v přírůstku z přecenění pozemků, budov a zařízení nebo nehmotných aktiv,
- zisky a ztráty vyplývající z přepočtu účetních závěrek zahraničních jednotek,
- zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv,
- efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů u zajištění peněžních toků.

Odpověď

Jelikož IAS 1 neuvádí výslovné pravidlo, přijatelné jsou mimo jiné následující postupy:

- zveřejnění výkazu zisků a ztrát končícího položkou „zisk za účetní období“, po němž následuje slovní vyjádření, kde se uvádí, že v běžném nebo předcházejícím období nebyly kromě zisku za účetní období žádné jiné položky úplného výsledku, a proto se výkaz o úplném výsledku hospodaření nezveřejňuje, nebo
- zveřejnění jediného výkazu o úplném výsledku hospodaření končícího celkovou položkou „zisk za účetní období a úplný výsledek hospodaření celkem“.

Klasifikace kurzových rozdílů ve výkazu zisků a ztrát

Otázka

Jak má účetní jednotka klasifikovat kurzové rozdíly ve výkazu zisků a ztrát?

Odpověď

Odstavec 52 (a) IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila částku kurzových rozdílů vykázanou ve výkazu zisků



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

a ztrát s výjimkou případů, které vznikají u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje* (nebo před přijetím IFRS 9 v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*).

IAS 21 neříká nic o správné klasifikaci kurzových rozdílů ve výkazu zisků a ztrát. Kurzové rozdíly by měly být klasifikovány na základě povahy transakcí nebo událostí, které tyto kurzové rozdíly způsobí. Může být např. správné zaúčtovat kurzové rozdíly týkající se provozních položek (pohledávky, závazky z obchodního styku apod.) v rámci provozních výnosů a kurzové rozdíly z vydaných dluhových nástrojů jako součást finančních nákladů (ale nikoli v rámci úrokových nákladů).

Klasifikace kurzových rozdílů ve výkazu zisků a ztrát je záležitostí účetních pravidel a postupů dané účetní jednotky, které musí být každý rok zveřejněny a konzistentně aplikovány. Pokud je dopad kurzových rozdílů významný v souladu s odst. 97 standardu IAS 1, je třeba povahu a výši zisků a ztrát zveřejnit samostatně, a to buď ve výkazu o úplném výsledku, nebo v příloze k účetní závěrce. Proto např. když účetní jednotka klasifikuje kurzové rozdíly z provozních položek v rámci provozních výnosů a jejich vliv je významný, účetní jednotka může vykazovat kurzové rozdíly z provozních položek na samostatném řádku v rámci provozních výnosů.

Upozorňujeme, že dle IAS 23 *Výpůjční náklady* jsou kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně součástí výpůjčních nákladů, které (pokud jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva) jsou aktivovány jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Dle české účetní legislativy není aktivace kurzových rozdílů možná.

Zveřejnění vyžadovaná v případě, že události nebo podmínky významně zpochybňují schopnost účetní jednotky pokračovat v činnosti

Situace

V průběhu sestavování účetní závěrky účetní jednotka A zvažuje (jak vyžaduje odst. 25 standardu IAS 1), zda existují události nebo podmínky, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Vedení provedlo počáteční posouzení, které naznačuje, že takové podmínky mohou existovat. Po podrobném zvážení rozsahu rizika a realizovatelnosti a účinnosti plánovaného snížení činnosti účetní jednotky A dojde vedení k závěru, že neexistuje významná nejistota spojená s těmito podmínkami, která by vyžadovala zveřejnění v souladu s odst. 25 standardu IAS 1.

Tohoto závěru je dosaženo za použití významných odhadů ze strany vedení a osob pověřených řízením.

Odstavec 122 standardu IAS 1 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila úsudky v procesu aplikace účetních pravidel, které mají nejdůležitější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.

Otázka

Má účetní jednotka A zveřejnit významný úsudek, s jehož použitím byl učiněn závěr o neexistenci významné nejistoty, která by vyžadovala zveřejnění podle odst. 25 standardu IAS 1?

Odpověď

Ano. Jak je uvedeno v *IFRIC Update* (který shrnuje předběžná rozhodnutí dosažená na zasedáních Výboru pro IFRS interpretace) z července 2014, Výbor pro IFRS interpretace došel k závěru, že požadavky odst. 122 standardu IAS 1 „platí pro úsudky, na jejichž základě bylo dosaženo závěru, že nezbývají



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

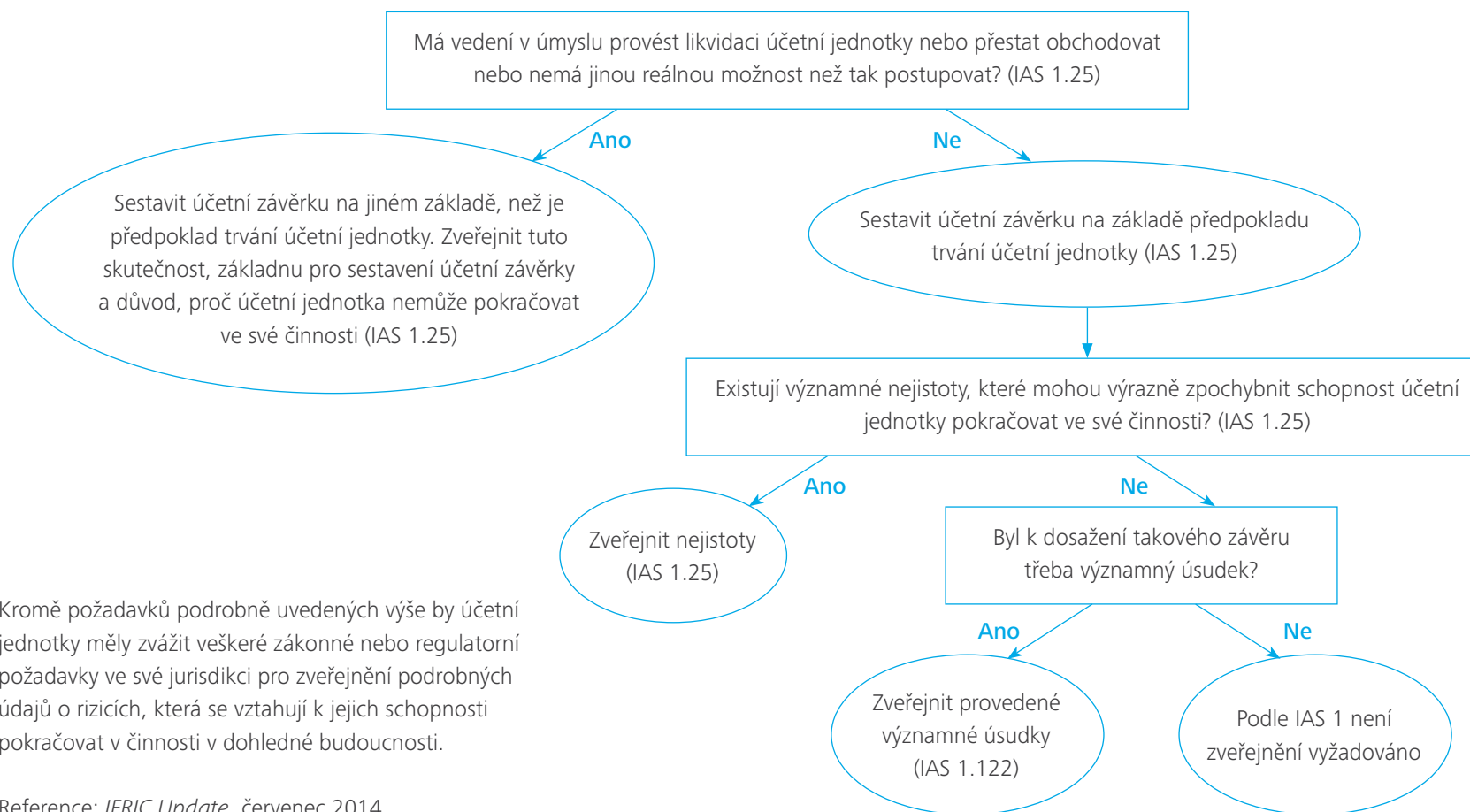
US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

žádné významné nejistoty související s událostmi nebo podmínkami, které mohou významně zpochybňovat schopnost účetní jednotky pokračovat ve své činnosti.“ Zatímco za popsaných podmínek došla účetní jednotka A k závěru, že žádné významné nejistoty takové povahy neexistují, proces dosažení takového závěru vyžadoval použití významného úsudku. Předpoklad trvání účetní

jednotky může významně ovlivnit částky vykázané v účetní závěrce, a proto musí být splněny požadavky odstavce 122 standardu IAS 1.

Požadavky na zveřejnění IAS 1 ve vztahu k použití předpokladu trvání účetní jednotky jsou shrnuty v následujícím schématu.



Reference: *IFRIC Update*, červenec 2014

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS

iGAAP 2016 – průvodce výkaznictvím dle IFRS

V květnu 2016 vydala společnost Deloitte publikaci v angličtině nazvanou „iGAAP 2016 – A Guide to IFRS Reporting“ („iGAAP 2016 – průvodce výkaznictvím dle IFRS“). Tato publikace obsahuje podrobné pokyny pro účetní jednotky, které sestavují své účetní závěrky v souladu s IFRS.

V průvodci jsou uvedeny pokyny pro řadu otázek včetně analýzy klíčových okolností, které mají vykazující účetní jednotky vzít úvahu, a jasné a jednoznačné vysvětlení požadavků IFRS. Průvodce blíže ukazuje, jak řešit složité praktické otázky, a přináší názorné příklady fungování standardů v praxi.

Aktualizovaná publikace obsahuje také:

- aktualizované pokyny k aplikaci standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*;
- nové požadavky standardu IFRS 9 *Finanční nástroje*, který je účinný od 1. ledna 2018.

Tituly jsou dostupné v tištěné verzi, jako elektronické knihy nebo online. Lze je zakoupit jako celý balíček nebo po jednotlivých dílech:

• Díl A: Průvodce výkaznictvím dle IFRS

Tento díl se skládá ze dvou částí a obsahuje všechny standardy IFRS kromě těch, které se zabývají výhradně finančními nástroji.

• Díl B: Finanční nástroje – IFRS 9 a související standardy

Tento díl obsahuje pokyny k použití všech IFRS, které se zabývají finančními nástroji, a je určen účetním jednotkám, které přijaly nebo se chystají přijmout IFRS 9 *Finanční nástroje*.

• Díl C: Finanční nástroje – IAS 39 a související standardy

Tento díl obsahuje pokyny k použití všech IFRS, které se zabývají finančními nástroji, a je určen účetním jednotkám, které dosud nepřijaly IFRS 9 *Finanční nástroje*.

• Díl D: Zveřejňování informací podle IFRS v praxi

Tento nový díl, který vychází ze zkušeností s vykazováním podle IFRS z celého světa, zahrnuje mnoho různých oblastí standardů a poskytuje praktické příklady správného zveřejňování informací. Je k dispozici pouze jako elektronická kniha.

Další informace o těchto publikacích společnosti Deloitte a podrobnosti o objednávkách najdete [zde](#).

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

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 17. května 2016.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 24. květnu 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

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014).
- Úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 *Investiční účetní jednotky: Uplatňování konsolidační výjimky* (vydáno v prosinci 2014).
- Úprava standardu IFRS 15 *Vyjasnění IFRS 15* (vydáno v dubnu 2016).
- 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

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Podle US GAAP jsou pravidla pro účtování podmíněných aktiv a závazků obsažena v kodifikaci ASC 450 a ASC 460. Účetní jednotky vykazující podle IFRS se řídí standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Níže uvádíme shrnutí základních rozdílů:

Rozdíl	US GAAP	IFRS
<i>Rozsah standardu</i>	ASC 450 se vztahuje na snížení hodnoty aktiv.	IAS 37 se na snížení hodnoty aktiv nevztahuje.
<i>Terminologie</i>	Definuje 3 kategorie: <ul style="list-style-type: none"> • Časové rozlišení odhadované ztráty u podmíněné ztráty (tj. podmíněná ztráta vykázaná jako závazek). • Podmíněná ztráta nevykázaná jako závazek. • Podmíněný zisk 	Definuje následující tři kategorie: <ul style="list-style-type: none"> • Rezervy • Podmíněné závazky • Podmíněná aktiva
<i>Vykazování podmíněných ztrát/rezerv</i>	Jednou z podmínek pro vykázaní odhadované ztráty je pravděpodobnost, že 1) došlo ke snížení hodnoty aktiva nebo 2) došlo ke vzniku závazku. „Pravděpodobná“ událost je definována jako událost, která nejspíše nastane , což představuje vyšší hranici pravděpodobnosti než u vyjádření „spíše pravděpodobné než nepravděpodobné (“more likely than not”)“.	Jednou z podmínek pro vykázaní rezervy (jako závazku) je pravděpodobnost, že pro vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků. „Pravděpodobná“ událost je definována jako událost „ spíše pravděpodobná než nepravděpodobná “ (“more likely than not”).
<i>Oceňování podmíněných ztrát/rezerv – rozmezí odhadů</i>	Není-li žádná částka v daném rozpětí pravděpodobnější než jiná částka, k ocenění částky závazku představujícího podmíněnou ztrátu se použije nejnižší částka v tomto rozpětí.	Není-li částka v určitém rozpětí pravděpodobnější než jiná, k ocenění závazku se použije bod uprostřed odhadovaného pásma .
<i>Oceňování podmíněných ztrát/rezerv – diskontování</i>	Diskontování je povoleno pouze v případě, že je načasování souvisejících peněžních toků fixní nebo spolehlivě určitelné.	Diskontování je vyžadováno, je-li jeho účinek významný.
<i>Vypořádání podmíněných ztrát (náhrady)</i>	Podmíněné zisky související s vypořádáním podmíněných ztrát se vykazují, pokud je vypořádání považováno za pravděpodobné . ¹⁾	Očekávaná náhrada jinými stranami se vykazuje pouze v případě, kdy je prakticky jisté , že dojde k přijetí náhrady. ¹⁾



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Rozdíl	US GAAP	IFRS
<i>Nevýhodné smlouvy</i>	Ztráty u pevně uzavřených nevýhodných smluv se obvykle nevykazují.	Má-li účetní jednotka smlouvu, která je nevýhodná (např. operativní leasing), současný závazek podle této smlouvy by měl být vykázán jako závazek.
<i>Zveřejnění poškozujících informací</i>	Výjimky pro zveřejňování informací, které by mohly účetní jednotku poškodit, nejsou povoleny.	Ve velmi vzácných případech, kdy by zveřejnění určitých informací mohlo poškodit pozici účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, nemusí být tyto informace zveřejněny. Účetní jednotka však musí zveřejnit povahu sporu a důvod, proč nebyly tyto informace zveřejněny.
<i>Podmíněné zisky (US GAAP) versus podmíněná aktiva (IFRS)</i>	Je-li realizace podmíněného zisku zajištěna nad přiměřenou pochybnost, vykázání je správné. ¹⁾	Je-li realizace podmíněného aktiva prakticky jistá, vykázání aktiva je správné. ¹⁾

1) Znění pokynů k vykazování těchto záležitostí se podle IFRS a US GAAP liší, ale pravidla podle obou skupin standardů mohou být aplikována podobně, aniž by v praxi docházelo k rozdílům.

Rozsah působnosti

Podle US GAAP platí požadavky na účtování podmíněných položek uvedené v ASC 450-20 pro snížení hodnoty aktiv – například posouzení vymahatelnosti pohledávek nebo rizika ztráty či poškození majetku účetní jednotky (viz např. ASC 450-20-05-3 a ASC 450-20-05-10). Podle IFRS se požadavky na účtování podmíněných položek v IAS 37 nevztahují na snížení hodnoty ani další úpravy účetní hodnoty vykázaných aktiv (viz odst. 7 standardu IAS 37). Pokyny pro vykazování snížení hodnoty aktiv obsahují standardy IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* and IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

Vykazování podmíněných ztrát/rezerv

Podle US GAAP je jednou z podmínek pro časové rozlišení odhadované ztráty z podmíněné ztráty, že „je pravděpodobné, že hodnota aktiva byla snížena nebo došlo ke vzniku závazku k datu účetní závěrky“, to znamená, že „musí být pravděpodobné, že dojde k jedné nebo více událostem v budoucnu, které potvrdí skutečnost ztráty“ (ASC 450-20-25-2(a)). Podle IFRS je jednou z podmínek pro vykázání rezervy skutečnost, že „je pravděpodobné, že k vyrovnaní závazku bude nezbytný odtok prostředků...“ (odst. 14 IAS 37).



České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

Klíčový rozdíl mezi US GAAP a IFRS v použití výše uvedených podmínek je definice „pravděpodobnosti“. Odstavec 23 IAS 37 definuje události jako „pravděpodobné“, pokud spíše nastanou, než nenastanou (tj. „pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde“). ASC 450-20-20 definuje události jako „pravděpodobné“, pokud „nejspíše nastanou“. Zatímco posouzení těchto pojmů závisí na úsudku účetní jednotky, podle US GAAP znamená „pravděpodobnost“ mnohem vyšší limit (tj. přibližně 80 %) než podle definice v souladu IFRS, že „pravděpodobnost, že k událostem dojde, je vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde“ (tj. vyšší než 50 %). Z tohoto důvodu bude vykázáno více podmíněných položek jako závazků podle IFRS než podle US GAAP.

Oceňování podmíněných ztrát/rezerv – rozmezí odhadů

Podle US GAAP i IFRS by měla částka vykázána jako podmíněná ztráta nebo rezerva představovat nejlepší odhad výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku. Je-li nejlepším odhadem výdajů rozmezí, a pokud jedna částka z tohoto rozmezí představuje lepší odhad než jiná částka ze stejného rozmezí, vykáže se tato částka (ASC 450-20-30-1 a odst. 36 IAS 37).

Podle US GAAP pokud žádná částka ve zvažovaném rozmezí nepředstavuje lepší odhad než jiná částka, účetní jednotka použije pro vykázání závazku nejnižší částku z tohoto rozmezí (ASC 450-20-30-1). Naopak podle IFRS pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se pro vykázání závazku bod uprostřed pásma (odstavec 39 IAS 37). Pokud závazek zahrnuje velký počet položek, účetní jednotka provede odhad závazku pomocí vážení všech možných výsledků podle souvisejících pravděpodobností (tj. k ocenění závazku se použije očekávaná hodnota, kdy vahami jsou pravděpodobnosti).

Nevýhodné smlouvy

Podle US GAAP se ztráty z pevně uzavřených výkonných smluv (např. smlouvy o nákupu, prodeji nebo operativním leasingu) zpravidla nevykazují.

Podle IFRS je účetní jednotka povinna vykázat a ocenit současný závazek z nevýhodné smlouvy jako rezervu (odstavce 66–69 IAS 37). Nevýhodná smlouva je taková, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.

Podmíněné zisky versus podmíněná aktiva

Podle US GAAP i IFRS je kritérium pro vykazování podmíněných zisků (nebo podmíněných aktiv) podstatně přísnější než kritérium pro vykazování podmíněných ztrát.

Podle US GAAP se podmíněný zisk vykáže, je-li realizace **zajištěna nad přiměřenou pochybnost**. Proto musí být prakticky veškeré nejistoty (pokud existují) ohledně načasování a výše realizace podmíněného zisku vyřešeny, než je zisk vykázán v účetní závěrce.

Podle IFRS se podmíněné aktivum v účetní závěrce nevykazuje. Odstavec 33 IAS 37 uvádí, že „pokud je realizace zisku **prakticky jistá**, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jeho vykázání“.

Účetní novinky červen 2016

České účetnictví

- Nová interpretace Národní účetní rady o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

IFRS

- Okénko IFRS praktika
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS v oblasti podmíněných aktiv a závazků

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

Anna Bezděková
Jarmila Rázková

abezdekova@deloitteCE.com
jrazkova@deloitteCE.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař
Soňa Plachá
Gabriela Jindřišková

mtesar@deloitteCE.com
splacha@deloitteCE.com
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“), jejich členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL a každá z jejich 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 jejich členských firem je uveden na adrese www.deloitte.com/cz/onas.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního a právního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích má společnost Deloitte světové možnosti a poskytuje svým klientům vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkompexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 225 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.

© 2016 Deloitte Česká republika