

**Deloitte.**



**Účetní novinky**  
Deloitte Česká republika

leden 2017

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

# Oceňování zásob po (staro)novu?

## Shrnuli jsme pro vás novelizaci účetní legislativy v oblasti oceňování zásob vytvořených vlastní činností a její dopady v praxi

Od 1. ledna 2016 je účinná novelizace účetní legislativy, která s sebou kromě již diskutované kategorizace účetních jednotek a skupin účetních jednotek, změn ve struktuře výkazů, požadavků na zveřejňování a dalších novinek přináší také změny v definici vlastních nákladů pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

Náš příspěvek naznačí, jak tato změna vynívá v kontextu ostatních změn v legislativě, jestli to reálně nějaká změna vůbec je, a případně, pro které účetní jednotky. Podíváme se také na to, jak změnu v metodice ocenění promítnout v účetní závěrce za rok 2016 včetně dopadu na srovnávací období.

## 01

Na úvod je potřeba připomenout, že se změnila **definice účelu vedení účetnictví**, která nyní akcentuje uživatele: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohl uživatel činit ekonomická rozhodnutí.“

Zároveň se zpřesnila **definice významnosti informace**, opět s akcentem na uživatele: „Informace se považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její nevedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi.“

## Nová definice vlastních nákladů

u zásob zní dle zákona takto:

*„Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.“*

A vyhláška ji doplňuje:

*„Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti...“; „Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnost stanovené zákonem, zejména respektováním **principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku**“.*



## České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?



## IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii



## US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

**Důvodem změny** v definici je podle zdrojů blízkých tvůrcům snaha o zamezení přílišného prostoru pro volbu úrovně ocenění, kterou nabízela předchozí úprava; vedlejším pozitivním efektem je také přiblížení se k mezinárodnímu standardu oceňování zásob např. dle IAS 2.

Pro posouzení těchto důvodů si připomeňme dřívější definice (do konce roku 2015). V případě definice ze zákona o účetnictví je vidět v úpravě od 2016 zpřesnění v přiřaditelnosti nepřímých nákladů: „*Vlastními náklady u zásob se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti.*“

Definice z vyhlášky platná do konce roku 2015 byla poněkud složitější, v závislosti na charakteru výroby, a lze ji přehledně shrnout do následujícího textu a tabulky: „*Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou.*“

A dále vyhláška uváděla:

<b>Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky...</b>	<b>nedokončenou výrobu</b>	<b>výrobky nebo polotovary</b>
ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem	pouze přímými materiálovými náklady	přímými materiálovými a mzdovými náklady
v hromadné a velkosériové výrobě	pouze <b>přímými náklady</b> , jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady	
v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem	<b>přímými náklady, výrobní režii</b> a v případě, že výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců výjimečně i <b>správní režii</b>	



## České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?



## IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii



## US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

### 02

Připomeňme si z manažerského účetnictví kategorie přímých a nepřímých nákladů a jejich vazbu k objemu výroby (variabilní, fixní). Kromě toho lze na náklady pohlížet například také vztahem k jednotce výkonu a členit je tedy na jednicové a režijní.

Za **přímý náklad** je považován takový, který bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu, avšak nemusí mít vždy proporcionální charakter k objemu výkonů. Může sem tedy patřit například základní materiál, práce výrobního dělníka na konkrétním výkonu vč. odvodů SZP, odpis specializovaného zařízení pro výrobu tohoto výkonu, subdodávka – kooperace na konkrétním výkonu apod. Naproti tomu nepřímé náklady se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

**Nepřímé náklady** bývají vhodnými metodami rozpočítány na jednotlivé druhy výkonů (a na jednici). Bude se například jednat o náklady společné vícero výkonům, např. mzda výrobního ředitele včetně odvodů, náklady výrobní údržby, odpisy víceúčelových zařízení, které jsou společné více výrobním linkám (dopravníky před a po konkrétní výrobní lince), náklady související se skladovou režii u materiálu apod. Takové náklady, pokud to dává smysl – tedy s **přihlédnutím k významnosti a praktičnosti manažerského rozhodování**, mohou být alokovány k jednotlivým druhům výkonů pomocí vhodných technik, včetně využití myšlenek řízení založeného na aktivitách (activity-based).

### 03

Pokud se podíváme na tradiční kalkulační vzorec a jeho jednotlivé položky, tak vidíme odlišnost víceméně až od úrovně nepřímé **výrobní režie** a správní režie. Zejména u výrobní režie bude nutné zvažovat, zda alokace k výkonům a tedy zahrnutí do oceňování zlepšší pohled na ocenění zásob. Představme si situaci výrobního podniku např. **v automobilovém prostředí, tj. často just in time režim** (dle dřívějšího vymezení by se jednalo nejspíše o hromadnou a velkosériovou výrobu) – tam asi nebude dávat smysl s ohledem na pestrost výrobního programu alokovat společné nepřímé výrobní náklady jednotlivým výkonům. Stávající metodika ocenění tedy bude i nadále platná.

U **správní režie** už není v legislativě možnost ji zahrnovat do ocenění zásob. V praxi bude dopad (ne)zahrnutí správní

## ➤ České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## ➤ IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## ➤ US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

režie do ocenění zásob zásadní u stavebních a developerských společností a dále u společností projektových, které budují např. rozsáhlé investiční celky (víceleté projekty). Pokud ale zvážíme paralelu s dosavadním postupem u úrokových nákladů, kdy litera zákona sice zakazuje aktivovat do ocenění zásob vlastní výroby úrokové nebo obecně výpůjční náklady, ale developerské společnosti (skrže samostatné entity, tzv. SPV) – v zájmu věrného zobrazení, např. v nezřídka ryzí situaci, kdy se zabývají pouze jediným projektem, do ocenění i takové náklady aktivovaly, protože není pochyb o příčinné vazbě takových

nákladů k výkonu – pak můžeme **zrelativizovat i onen zákaz zahrnutí správních nákladů do ocenění zásob**. Bude se však – na rozdíl od předchozí úpravy – jednat vsutku o výjimečný postup a navíc ještě pouze v některých odvětvích. V případě **stavebních společností** bude možné do ocenění nedokončené výroby (nevyfakturovaných projektů) zahrnovat pouze zlomek z dosavadních správních nákladů, protože většina z nich nebude obhajitelných podle nové definice nebo nebudou adekvátní postupy, jak takové nepřímé administrativní náklady rozdělit mezi různé projekty (definovaným procen-

tem k objemu výkonů na daném projektu). Tato skutečnost ale může paradoxně vést v praxi i k tomu, že stavební či projektové společnosti budou hledat cesty, jak přesně alokovat úkony administrativy přímo na projekty (evidování času, zacílení marketingových nákladů apod.), což v konečném důsledku může vést k finančním úsporám – při revizi opodstatněnosti takových nákladů.

## České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

6

Právě uvedené je možné shrnout přehledně do této tabulky.

Položka kalkulačního vzorce	jednicový	režijní	Do roku 2015 (*dle charakteru výroby)	Od roku 2016
přímý materiál vč. Polotovaru	x	x	<b>ano</b>	<b>ano</b>
přímé mzdové náklady vč. SZP	x	x	<b>ano</b>	<b>ano</b>
ostatní přímé náklady – přímá režie		x	<b>ano*</b>	<b>ano</b>
výrobní režie – nepřímá		x	<b>ano*</b>	<b>ano</b>
správní režie		x	<b>ano*</b>	<b>spíše ne</b>
náklady na prodej	x	x	<b>ne</b>	<b>ne</b>
kalkulovaný zisk	x		<b>ne</b>	<b>ne</b>

Pokud i přes výše uvedené účetní jednotka dospěje k rozhodnutí změnit metodiku ocenění zásob vlastní výroby, pak zváží dopad na srovnávací období. V praxi lze předpokládat, že účetní jednotka bude měnit metodiku spíše jen, pokud změna bude vést k významným dopadům. Což automaticky znamená, že je potřeba

změnit údaje za srovnávací období, tj. jako by už nová metodika platila od počátku předchozího účetního období. To s sebou nese odlišné dopady v jednotlivých výkazech – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn ve vlastním kapitálu. K promítnutí změny v ocenění k počátku srovnávacího, tj. minulého období, a to včetně daňových

efektů do splatné event. odložené daně (!) se použije kategorie **Jiný výsledek hospodaření minulých let**. Změna metody s sebou nese i nutnost **dodatečného daňového přiznání**.

Praktickou pomoc můžeme při řešení takové situace nalézt například v Inter-

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

pretacích Národní účetní rady, konkrétně v **I-29** – Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách, a dále v **I-30** – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů. **Nová interpretace I-35 – Oceňování zásob vlastní výroby** (ve finálním znění dosud není zveřejněná na stránkách rady) se zabývá mimo jiné také principy hospodárnosti a účelnosti vynaložených nákladů, vazbami ocenění k využití kapacity, nutností srovnat předem stanované náklady na skutečné normalizované náklady apod., které v účetní legislativě dosud chyběly a v praxi byly řešeny spíše intuitivně při znalosti mezinárodního rámce nebo za pomoci auditora, pokud vůbec.

### Zobrazení změny metody ocenění na příkladu



**Příklad z praxe:** Výrobní společnost ABC se rozhodla od 1. ledna 2016 zahrnout do ocenění hotových výrobků výrobní režii (včetně mzdových nákladů výrobních dělníků). Výrobní režie představuje přírůžku 30 % k ocenění hotových výrobků v přímých materiálových nákladech. Hodnota zásob výrobků k 31. prosinci 2015 činila 7 mil. Kč a k 31. prosinci 2014 pak 5 mil. Kč. K 31. prosinci 2016 je hodnota zásob výrobků 10 mil. Kč již v novém ocenění včetně výrobní režie. **Jak promítnout změnu metody ocenění zásob v účetní závěrce za rok 2016?**



**Řešení:** Jedná se o významný dopad, tj. budeme při sestavování závěrky za rok 2016 měnit srovnávací údaje za minulé účetní období, jako by stejná metodika ocenění existovala již 1. lednu 2015.

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

**Úvodní tabulka ukazuje potřebné propočty:**

<b>Položka kalkulačního vzorce (v tis. Kč)</b>	<b>Stav k 31. 12. 2014</b>	<b>Stav k 31. 12. 2015</b>	<b>Pozn.</b>
Hotové výrobky v přímých materiálových nákladech	5 000	7 000	
Přirážka výrobní režie	30 %	30 %	
Revidované ocenění hotových výrobků	6 500	<b>9 100</b>	
Rozdíl k zohlednění	1 500	2 100	
Kumulativní efekt na hospodářský výsledek před daní v daném roce	1 500	600	dopady k promítnutí ve výsledovce
Kumulativní efekt na hospodářský výsledek před daní celkem	x	2 100	
Daňový dopad (neměnná sazba 19 %) – v daném roce	285	114	dopady k promítnutí ve výsledovce
<b>Kumulativní dopad daní celkem</b>	<b>x</b>	<b>399</b>	
Netto dopad v daném roce	<b>1 215</b>	<b>486</b>	dopady na jiný výsledek hospodaření minulých let
<b>Netto dopad celkem</b>	<b>x</b>	<b>1 701</b>	netto efekt celkem za minulá období



## ➤ České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## ➤ IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## ➤ US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

### A následují jednotlivé výkazy:

Začneme přehledem o změnách ve vlastním kapitále. Věnujte prosím pozornost zvýrazněným číslům (netto dopady v jednotlivých letech).

Ve stručnosti lze říci, že samozřejmě v roce 2016 má pouze vliv změna v ocenění k 31. prosinci 2015 (ve výši 2 100), její celkový efekt po zohlednění daní (tj. ve výši 1 701) je ale rozložen mezi vlastní kapitál k 1. lednu 2015 (hodnota 1 215 v příkladu) a výsledovku roku 2015 (ve výši 486).

Při **sestavování výkazů** 2016 je pak nutné vliv vyššího ocenění z roku 2015 promítnout do změny stavu zásob vlastní výroby.

Praktické **účtování** retrospektivního dopadu se odehraje v roce 2016 na účtech 42x – Jiný výsledek hospodaření minulých let, 341 – Daň z příjmů, 58x – Změna stavu zásob vlastní výroby, a s dopadem také na 591 – Daň z příjmů.

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

**Přehled o změnách vlastního kapitálu (v tis. Kč)**

Popis změny	Jiný výsledek hospodaření minulých let	Výsledek hospodaření běžného účetního období	Pozn.
Stav k 31. 12. 2014 – původní			původní hodnoty
Korekce – změna metody ocenění		<b>+1 215</b>	změnový údaj
Stav k 31. 12. 2014 – opravený		+1 215	součet původní hodnoty a změnového údaje
Rozdělení výsledku hospodaření			původní hodnoty
Převod korekce	+1 215	-1 215	
Výsledek hospodaření běžného období – původní			původní hodnoty
Výsledek hospodaření běžného období – změna metody		+486	změnový údaj
Stav k 31. 12. 2015 – opravený	1 215	<b>+486</b>	součet původní hodnoty a změnového údaje
Rozdělení výsledku hospodaření			původní hodnoty
Převod korekce	+486	-486	
Výsledek hospodaření běžného období		-1 701	součet původní hodnoty a změnového údaje "-1701"
Stav k 31. 12. 2016	<b>1 701</b>	-1 701	

## České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

11

V rozvaze a výsledovce pak vidíme následující:

### Vybrané položky účetní závěrky za rok 2016 (v tis. Kč)

Rozvaha	31. 12. 2016 (netto)	31. 12. 2015 (netto)	Pozn.
<b>Aktiva</b>			
C.I.3.1. Výrobky	10 000	9 100	hodnota
<b>Pasiva</b>			
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	1 701	1 215	hodnota
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období		+486	změnový údaj
C.II.8.5 Stát – daňové závazky a dotace		+399	změnový údaj (rovněž snížení daně za rok 2016)

Výkaz zisku a ztráty	rok 2016	rok 2015	Pozn.
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 100	+600	změnový údaj
L.1. Daň z příjmu splatná	+399	-114	změnový údaj
** Výsledek hospodaření po zdanění	-1 701	486	změnový údaj

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

# IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii

**Dne 22. listopadu 2016 byl přijat Evropskou komisí pro použití v Evropské unii standard IFRS 9 *Finanční nástroje*, který má nahradit celý standard IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a ocenění*. Datum účinnosti standardu v Evropské unii je stejné, jako datum účinnosti stanovené radou IASB (účetní období začínající dne 1. ledna 2018 nebo později). Dřívější aplikace je možná.**

Standard obsahuje požadavky na vykazování a oceňování, znehodnocení, odúčtování a obecné zajišťovací účetnictví.

Standard IFRS 9 byl vydáván v několika fázích již od roku 2009. O jednotlivých fázích jsme vždy podrobně informovali v našich Účetních novinkách:

1. Nový model klasifikace a oceňování pro finanční aktiva (viz [Účetní zpravodaj z prosince 2009](#)).

2. Požadavky na finanční závazky a odúčtování byly doplněny v roce 2010 (viz [Účetní zpravodaj z listopadu 2010](#)).
3. Nové obecné požadavky na zajišťovací účetnictví (viz [Účetní zpravodaj z ledna 2014](#)).
4. Finální verze standardu IFRS 9 vydaná v červenci 2014 viz [Účetní zpravodaj ze září 2014](#)) nahrazuje všechny předchozí verze standardu IFRS 9 a:
  - a. doplňuje nový model znehodnocení založený na očekávaných ztrátách a
  - b. pozměňuje model klasifikace a ocenění finančních aktiv.

V dnešním článku přinášíme přehled hlavních požadavků nového standardu se zaměřením na oblasti, které se liší od IAS 39:

- klasifikace a oceňování finančních aktiv,
- klasifikace a oceňování finančních závazků,
- snížení hodnoty finančních nástrojů, a
- zajišťovací účetnictví.

Model odúčtování v IFRS 9 zůstává nezměněn, takže se jím zabývat nebudeme.

### Klasifikace a oceňování finančních aktiv

Pokud jde o klasifikaci a ocenění, počet kategorií finančních aktiv podle IFRS 9 byl snížen a veškerá vykázaná finanční aktiva, která v současnosti spadají do působnosti standardu IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, budou dle IFRS 9 následně oceňována buď naběhlou hodnotou (amortised cost) nebo reálnou hodnotou. Konkrétně:

- Dluhový nástroj, který (i) je držen v rámci obchodního modelu, jehož cílem je inkasovat smluvní peněžní toky, a (ii) který má smluvní peněžní toky představující výhradně úhrady jistiny a úroků z nesplacené hodnoty jistiny, je nutné ocenit naběhlou hodnotou (očištěnou o jakékoli snížení hodnoty), pokud není aktivum označeno jako v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (FVTPL)

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

v souladu s možností ocenění reálnou hodnotou.

- Dluhový nástroj, který (i) je držen v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo současně inkasem smluvních peněžních toků i prodejem finančních aktiv a (ii) jehož smluvní podmínky pro finanční aktivum vedou ve stanovených datech ke vzniku peněžních toků, jež představují výhradně platby jistin a neuhrazených úroků z částky jistiny, musí být oceněn reálnou hodnotou vykázanou do ostatního úplného výsledku (FVTOCI), pokud dané aktivum není označeno jako oceněné reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty (FVTPL) v souladu s možností ocenění reálnou hodnotou.
- Veškeré další dluhové nástroje musí být oceňovány reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty.

- Veškeré kapitálové investice se oceňují ve výkazu o finanční situaci reálnou hodnotou s tím, že se zisky a ztráty vykazují v hospodářském výsledku s tou výjimkou, že pokud kapitálová investice není určena k obchodování, je možné si při prvotním zaúčtování nezvratně zvolit, že bude investice oceněna v reálné hodnotě vykázané v ostatním úplném výsledku (FVTOCI) a příjmy z dividend se vykáží v hospodářském výsledku.

### Klasifikace a oceňování finančních závazků

IFRS 9 také obsahuje požadavky na klasifikaci a oceňování finančních závazků. Jedna velká změna oproti IAS 39 se vztahuje na vykazování změn reálné hodnoty finančního závazku označeného jako v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (FVTPL) přiřaditelných ke změnám úvěrového rizika daného závazku. Podle IFRS 9

jsou tyto změny vykazovány v ostatním úplném výsledku, pokud by vykazání dopadu změny úvěrového rizika závazku v ostatním úplném výsledku nevedlo k nekonzistentnosti účtování v hospodářském výsledku nebo k nárůstu této nekonzistentnosti. Změny reálné hodnoty týkající se úvěrového rizika finančního závazku nejsou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku. Podle IAS 39 se celá částka změny reálné hodnoty finančního závazku označeného jako v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (FVTPL) vykazuje v hospodářském výsledku.

### Snížení hodnoty finančních nástrojů

Model znehodnocení hodnoty podle standardu IFRS 9 zohledňuje **očekávané** úvěrové ztráty oproti **vzniklým** úvěrovým ztrátám podle IAS 39. Dle koncepce snížení hodnoty definované v IFRS 9 již není nezbytné, aby úvěrová událost vznikla před

## ➤ České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## ➤ IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## ➤ US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

vykázáním úvěrových ztrát. Místo toho účetní jednotka vždy účtuje o očekávaných úvěrových ztrátách a o změnách těchto očekávaných úvěrových ztrát. Hodnota očekávaných úvěrových ztrát by měla být aktualizována ke každému datu účetní závěrky, aby obsahovala změny úvěrového rizika od počátečního vykázání.

### Zajišťovací účetnictví

Požadavky na obecné zajišťovací účetnictví dle standardu IFRS 9 zachovávají tři typy mechanismů zajišťovacího účetnictví definované v IAS 39. Došlo však ke zvýšení flexibility, pokud jde o typy transakcí, které jsou způsobilé pro zajišťovací účetnictví (konkrétně došlo k rozšíření typů instrumentů, které jsou způsobilé se stát zajišťovacími nástroji), a typy rizikových komponentů nefinančních položek, které

jsou způsobilé pro zajišťovací účetnictví. Mimo to došlo k revizi testu účinnosti, jenž byl nahrazen principem „ekonomického vztahu“. Retrospektivní posouzení účinnosti zajištění již není vyžadováno. Dále byly zavedeny přesnější požadavky na zveřejnění aktivit účetní jednotky v oblasti řízení rizik.

### Přechodná ustanovení

Standard IFRS 9 je účinný pro roční období začínající dne 1. ledna 2018 či po tomto datu. Dřívější použití je povoleno (za určitých podmínek stanovených ve standardu). IFRS 9 obsahuje specifická přechodná ustanovení pro i) klasifikaci a ocenění finančních aktiv, ii) snížení hodnoty finančních aktiv a iii) zajišťovací účetnictví.

### Další informace

Podrobnější informace k požadavkům standardu naleznete:

- přímo ve standardu IFRS 9 Finanční nástroje – verze v českém jazyce je k dispozici [zde](#)
- na stránkách [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- v předchozích vydáních Účetních novinek.

Vzhledem ke komplexnosti a složitosti standardu se jeho jednotlivým částem budeme věnovat i v dalších vydáních Účetních novinek.

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

# Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě

**Dne 8. prosince 2016 Rada pro mezinárodní účetní standardy (rada IASB) zveřejnila interpretaci IFRIC 22 „Transakce v cizích měnách a předem hrazená protihodnota“ vypracovanou Výborem pro IFRS interpretace s cílem objasnit účtování o transakcích, které zahrnují přijetí nebo platbu protihodnoty hrazené předem v cizí měně.**

### Kontext

Výbor pro IFRS interpretace zjistil, že se v praxi používají různé měnové kurzy pro vykazání transakce vyjádřené v cizí měně podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* v případě, že je protihodnota obdržena nebo uhrazena před vykazáním souvisejícího aktiva, nákladu nebo výnosu. Proto se výbor pro interpretace rozhodl vypracovat interpretaci.

### Rozsah interpretace

Interpretace se zaměřuje na transakce v cizích měnách nebo části transakcí, jestliže

- existuje protihodnota, která je vyjádřena nebo oceněna v cizí měně,
- účetní jednotka vykazuje zálohu jako aktivum nebo závazek ve formě výnosů příštích období v souvislosti s touto protihodnotou, před vykázáním souvisejícího aktiva, nákladu nebo výnosu,
- záloha nebo závazek ve formě výnosů příštích období je nepeněžního charakteru.

### Konsenzus

Výbor pro interpretace dospěl k následujícímu závěru:

- Datum transakce pro účely stanovení směnného kurzu je datum prvotního vykazání aktiva ve formě nepeněžní zálohy nebo závazku ve formě výnosů příštích období.

- Pokud existuje více plateb nebo přijetí předem, datum transakce se stanoví pro každou platbu nebo přijetí.

### Datum účinnosti

IFRIC 22 je účinný pro roční účetní období začínající 1. ledna 2018 nebo po tomto datu. Dřívější použití je povoleno.

### Přechod

Při prvotní aplikaci účetní jednotky použijí interpretaci buď:

- retrospektivně v souladu s IAS 8, nebo
- prospektivně na veškerá aktiva, náklady a výnosy vyjádřené v cizí měně v rozsahu interpretace, která byla prvotně vykazána na počátku (příp. po počátku) účetního období, v němž účetní jednotka poprvé aplikuje interpretaci nebo na počátku předchozího účetního období vykazovaného pro účely srovnatelných údajů.

## ➤ České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## ➤ IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## ➤ US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

# Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí

### Dne 8. prosince 2016 rada IASB vydala „Převody investic do nemovitostí (úpravy IAS 40)“ s cílem objasnit převody z účtu a na účet investic do nemovitostí.

#### Kontext

Rada IASB obdržela žádost na objasnění aplikace odstavce 57 standardu IAS 40 *Investice do nemovitostí*, který obsahuje pokyny ohledně převodů z účtu a na účet investic do nemovitostí. Otázkou bylo především to, zda by nemovitost ve výstavbě nebo v rekonstrukci, která byla původně klasifikována jako zásoby, mohla být převedena do investic do nemovitostí, pokud existuje evidentní změna ve využití nemovitosti.

#### Změny

Úpravy *Převody investic do nemovitostí* (Úpravy standardu IAS 40) zahrnují:

- Odstavec 57 nově uvádí, že účetní jednotka provede převod z účtu a na účet investic do nemovitostí pouze tehdy, existuje-li důkaz o změně využití. Ke změně využití dojde tehdy, pokud nemovitý majetek splní (nebo přestane splňovat) definici investice do nemovitosti. Změna plánů vedení účetní jednotky, pokud jde o využití nemovitého majetku, sama o sobě nepředstavuje důkaz o změně využití.
- Seznam důkazů uvedených v odstavci 57 (a) – (d) byl uveden jako seznam vybraných příkladů, nikoliv jako úplný výčet, jak tomu bylo před úpravou.

#### Datum účinnosti a požadavky na přechod

Úpravy jsou účinné pro období začínající dne 1. ledna 2018 nebo po tomto datu. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka aplikuje úpravy na změny ve využití, k nimž dojde na počátku případně po počátku ročního účetního období, v němž účetní jednotka poprvé uplatní úpravy. Retrospektivní aplikace je rovněž povolena, pokud ji lze využít bez zohlednění následných událostí.



- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

# Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016

**Dne 8. prosince 2016 rada IASB vydala „Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014–2016“. Tento dokument obsahuje úpravy tří mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které jsou výsledkem projektu ročního zdokonalení rady IASB.**

Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014–2016 provádí úpravy následujících standardů:

IFRS	Podstata úpravy	Datum účinnosti
<b>IFRS 1</b> <i>První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví</i>	Odstranění krátkodobých výjimek v odstavcích E3-E7 standardu IFRS 1, protože nyní slouží k zamýšlenému účelu.	Roční účetní období začínající dne 1. ledna 2018 či po tomto datu
<b>IFRS 12</b> <i>Zveřejnění účasti v jiných účetních jednotkách</i>	Objasnění rozsahu standardu upřesněním, že požadavky na zveřejnění ve standardu (vyjma těch, které jsou uvedeny v odstavcích B10–B16) se použijí na účasti účetní jednotky uvedené v odstavci 5 klasifikované jako držené k prodeji nebo držené k distribuci nebo jako ukončované činnosti podle IFRS 5 <i>Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti</i> .	Roční účetní období začínající dne 1. ledna 2017 či po tomto datu
<b>IAS 28</b> <i>Investice do přidružených a společných podniků</i>	Objasňuje, že možnost ocenění reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v případě investic do přidružených nebo společných podniků držených účetní jednotkou, která je společností rizikového kapitálu, případně jinou oprávněnou účetní jednotkou, lze uplatnit na veškeré jednotlivé investice do přidružených nebo společných podniků při prvotním vykázání.	Roční účetní období začínající dne 1. ledna 2018 či po tomto datu

- Oceňování zásob po (staro)novu?

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

# 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 14. prosince 2016.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 21. prosinci 2016 následující dokumenty rady IASB:

### Standardy

- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014) – Evropská komise se rozhodla nezahajovat schvalovací proces tohoto prozatímního standardu a počkat na finální standard,
- IFRS 16 *Leasingy* (vydáno v lednu 2016).

### Úpravy

- Úprava standardu IFRS 2 *Klasifikace a ocenění transakcí s úhradami vázanými na akcie* (vydáno v červnu 2016),
- Úprava standardu IFRS 4 *Použití IFRS 9 Finanční nástroje společně s IFRS 4 Pojistné smlouvy* (vydáno v září 2016),
- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014),
- Úprava standardu IFRS 15 *Vyjasnění IFRS15* (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),

- Úprava standardu IAS 40 *Převody investic do nemovitostí* (vydáno v prosinci 2016),
- *Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016* (vydáno v prosinci 2016).

### Interpretace

- IFRIC 22 *Transakce v cizích měnách a předem hrazená protihodnota* (vydáno v prosinci 2016).

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

## ➤ České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## ➤ IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 – 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## ➤ US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

# Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

### V listopadu 2016 vydala rada FASB aktualizaci standardu ASU 2016-18 „Vázané peněžní prostředky“ (“Restricted cash”) na základě závěrů Pracovní skupiny zabývající se novými tématy (EITF).

Nová aktualizace ASU 2016-18 „Vázané peněžní prostředky“ mění stávající pokyny amerických účetních principů US GAAP, a to specificky kapitolu ASC 230 Výkaz o peněžních tocích (FAS 95).

Aktualizace mění požadavky na vykazování vázaných peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů ve výkazu o peněžních tocích.

Současné pokyny nespecifikují, kde by vázané peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty měly být vykázány. V praxi jsou proto převody mezi účtem peněžních prostředků a účtem vázaných peněžních prostředků vykazovány různě – buď jako provozní, investiční nebo finanční

činnost, nebo jako jejich kombinace. Také se liší přístup různých společností k vykazování přímých peněžních příjmů či plateb na či z účtů vázaných peněžních prostředků, toto se v současné době vyazuje buď jako příliv nebo odliv peněžních prostředků, případně jako nepeněžní investiční nebo finanční činnost.

Pro dosažení konzistentních a srovnatelných údajů změny vyžadují, aby společnosti ve výkazu o peněžních tocích vykazovaly stav vázaných peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů **jako součást peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů.**

Proto také nově platí, že převody mezi vázanými a nevázanými peněžními prostředky by se neměly ve výkazu o peněžních tocích vykazovat jako peněžní tok, ať už provozní, investiční nebo finanční.

Je třeba také zveřejnit sesouhlasení mezi výší peněžních prostředků a peněžních

ekvivalentů ve výkazu o peněžních tocích a ve výkazu o finanční situaci.

O významných zůstatcích vázaných peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů by měly společnosti zveřejnit informace v příloze, a to specificky účetní postupy, které společnost zavedla a charakter omezení.

Aktualizace neuvádí žádnou definici vázaných peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, nicméně u řady účetních jednotek významně ovlivní podobu výkazu o peněžních tocích.

Aktualizace se vztahuje na všechny jednotky, které mají vázané peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty. V případě veřejných účetních jednotek je účinná pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2017, a u všech ostatních účetních jednotek o rok později, přičemž dřívější aplikace je možná pro všechny účetní jednotky.

## České účetnictví

- Oceňování zásob po (staro)novu?

## IFRS

- IFRS 9 přijat pro použití v Evropské unii
- Nová interpretace IFRIC 22 o transakcích v cizích měnách a předem hrazené protihodnotě
- Rada IASB vydala úpravy IAS 40 ohledně převodu investic do nemovitostí
- Rada IASB dokončila roční zdokonalení IFRS – cyklus 2014 - 2016
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

## US GAAP

- Aktualizované pokyny US GAAP v oblasti vázaných peněžních prostředků

## Účetní novinky – leden 2017

### 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

##### 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

**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](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 nejkomplexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 225 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.