

Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

(Pro auditory je tato pomůcka k dispozici na internetových stránkách KA ČR)

Komora auditorů ČR
výbor pro IFRS



Obsah

1.	Úvod.....	2
2.	Standardy IFRS	3
3.	Zpráva auditora.....	3
4.	Specifické oblasti auditu účetní závěrky připravené v souladu s IFRS.....	3
4.1.	Vedení účetnictví a příprava účetní závěrky v souladu s IFRS	3
4.2.	Příloha k účetní závěrce a podoba účetních výkazů	3
4.3.	Funkční měna.....	4
4.4.	Reálná hodnota a účetní odhady.....	4
4.5.	Klasifikace dlouhodobých položek ve výkazech	4
4.6.	Vybrané rozdíly mezi IFRS a Českými účetními standardy	5
4.6.1.	Finanční leasing.....	5
4.6.2.	Rezervy	5
4.6.3.	Snížení hodnoty aktiv.....	6
4.6.4.	Smlouvy o zhotovení.....	6
4.6.5.	Zaměstnanecké požitky	6
4.6.6.	Úhrady vázané na akcie	6
4.6.7.	Opravy chyb a změny v účetních pravidlech	7
4.6.8.	Biologická aktiva	7
4.6.9.	Položky účtované přímo do vlastního kapitálu	7
4.6.10.	Odložené daně.....	7
4.6.11.	Deriváty	8
4.6.12.	Konsolidace a akvizice	8
4.6.13.	Pozemky, budovy a zařízení	8
4.6.14.	Investice do nemovitostí IAS 40	9
4.6.15.	Nehmotná aktiva	9
4.6.16.	Efektivní úroková sazba, ocenění závazku.....	10
4.6.17.	Ocenění ekvivalencí v samostatné účetní závěrce	10
4.6.18.	Výkazování výnosů	10
4.6.19.	Dlouhodobé závazky a pohledávky, diskontování.....	11
4.7.	Kontroly nad sestavením závěrky dle IFRS	11
	Příloha: Možnosti přetřídění účetních výkazů podle CAS do IFRS	
	Rozvaha	13
	Výkaz zisku a ztráty – druhové členění	17
	Výkaz zisku a ztráty – účelové členění	19

1. Úvod

Cílem této metodické pomůcky je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění auditu účetních závěrek společností vypracovaných v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (IFRS).

Záměrem při vzniku i aktualizaci této pomůcky bylo upozornit na některé oblasti auditu společností vykazujících v souladu s IFRS, které mohou přispívat ke zvýšení auditového rizika, resp. si zasluhují specifickou pozornost vzhledem k odlišnostem oproti aplikaci Českých účetních standardů (CAS).

Pomůcka si však neklade za cíl být vyčerpávajícím návodem pro provádění auditu či prověrky účetní závěrky sestavené dle IFRS v souladu s příslušnými Mezinárodními auditorskými standardy (ISA), pouze se snaží upozornit na některé časté problémy, které vycházejí z běžné praxe a při zpracování auditu účetní závěrky dle IFRS mohou zasluhovat bližší analýzu auditora včetně detailního posouzení aplikace konkrétní problematiky IFRS ve společnosti.

Aplikace této metodické pomůcky není při auditu účetní závěrky pro auditory závazná. Čtenář by proto tuto pomůcku neměl vnímat jako universální a „vše zahrnující“ návod na konverzi výkazů připravených dle CASu na výkazy dle IFRS. Tento materiál a jeho příloha jsou koncipovány jako „příklad z praxe“, kdy auditovaná společnost ABC prochází implementací IFRS. Z tohoto pohledu je třeba mít na paměti, že v rámci IFRS existují oblasti, které nejsou detailně či vůbec v této pomůcce obsaženy a adresovány, případně mohou být řešeny odlišně, než jak je zde uvedeno. Je povinností auditora, aby disponoval dostatečnou znalostí IFRS a odpovídajícími zdroji tak, aby mohl kvalifikovaně provést audit účetní závěrky sestavené dle IFRS.

2. Standardy IFRS

Společnosti připravující účetní závěrky v souladu s IFRS jsou povinny aplikovat všechny platné standardy IFRS a jejich interpretace a implementační návody, které jsou nedílnou součástí standardů IFRS.

Obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství (ve znění přijatém Evropskou unií)¹⁾. Účetní jednotky, které nejsou emitenty cenných papírů, mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít standardy IFRS ve znění přijatém Evropskou unií²⁾. Od roku 2011 rozšířila novela zákona o účetnictví okruh společností, které mohou dobrovolně rozhodnout o použití IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky, i o dceřině a přidružené podniky v případě, že skupina, do které tyto podniky patří, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Toto rozšíření se vztahuje i na skupiny s mateřskými podniky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS dobrovolně.

Účetní jednotky, které se rozhodnou připravit účetní závěrku v souladu s IFRS nad rámec požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mohou použít buď standardy IFRS ve znění přijatém Evropskou unií nebo standardy IFRS ve znění přijatém IASB.

Texty předpisů v češtině (respektive jejich část, neboť jsou přeloženy pouze standardy IFRS a interpretace IFRIC a SIC) znění upraveném EU lze nalézt na těchto internetových adresách:

- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/ (ačkoli texty standardů jsou dostupné v češtině, je možné k nim přistupovat pouze z cizojazyčných stránek)
- <http://www.kacr.cz>
viz sekce Pro auditory – IAS/IFRS – České znění IFRS

Neméně důležitá část IFRS, kde jsou obsaženy doplňkové dokumenty jako ilustrativní příklady, implementační příručky a komentáře a názory ke standardům i přijatým závěrům už v české verzi k dispozici není. V uvedené sekci IAS/IFRS na stránkách KA ČR lze nalézt i další informace k IAS/IFRS včetně elektronické verze této příručky.

3. Zpráva auditora

Auditor vydá zprávu auditora o ověření účetní závěrky připravené v souladu s IFRS dle požadavků Mezinárodních auditorských standardů³⁾.

4. Specifické oblasti auditu účetní závěrky připravené v souladu s IFRS

Následující body diskutují vybrané oblasti auditu účetní závěrky připravené v souladu s IFRS, které mohou přinášet zvýšené riziko chyb či nepřesností či obecně zvyšovat auditové riziko.

4.1. Vedení účetnictví a příprava účetní závěrky v souladu s IFRS

Vzhledem k rozdílným požadavkům zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mohou dle situace účetní jednotky vést účetnictví buď přímo v souladu s IFRS, nebo účetní jednotky vedou účetnictví v souladu s českými účetními předpisy (CAS) a při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS zohledňují rozdíly mezi CAS a IFRS formou dodatečných úprav.

V případě, že účetní jednotky vedou účetnictví v souladu s CAS a při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS zohledňují rozdíly mezi CAS a IFRS formou dodatečných úprav, je zapotřebí, aby auditor v souladu s požadavky ISA získal také dostatečné znalosti o způsobu přípravy a vstupních údajích úprav mezi CAS a IFRS a kontrolním systémem používaném v této oblasti účetní jednotkou a vyhodnotil související auditová rizika. Auditor musí naplánovat a provést audit prováděných úprav tak, aby získal dostatečné důkazní informace o výpočtu těchto úprav, o zdrojových datech i o kontrolách, které se k nim vztahují, včetně kontroly bilanční kontinuity prováděných úprav. Auditor musí získat přiměřenou jistotu, že úpravy mezi CAS a IFRS prováděné účetní jednotkou zahrnují všechny významné rozdíly relevantní pro danou účetní jednotku a jsou aplikovány tak, že připravená účetní závěrka (tj. včetně přílohy) ve všech významných souvislostech věrně a poctivě zobrazuje aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledky hospodaření účetní jednotky v souladu s IFRS.

4.2. Příloha k účetní závěrce a podoba účetních výkazů

Obsahová náplň přílohy k účetní závěrce a podoba účetních výkazů dle IFRS je rozpracována v jednotlivých standardech. Klíčovým standardem je z tohoto pohledu standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Tento standard upravuje základní, a z určitého pohledu minimální, obsah přílohy k účetní závěrce, formátu a obsahu účetních výkazů (zde je třeba podotknout, že výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích jsou povinnou součástí účetní závěrky dle IFRS). V principu je možné říci, že každý další jednotlivý standard přináší další požadavky na obsah přílohy a také možné dopady do struktury výkazů.

Z pohledu přílohy je možné shrnout, že obvyklá příloha k účetní závěrce je rozdělena na následující části:

- Popis společnosti a její činnosti
- Informace o nových standardech, změnách ve standardech a jejich dopadech na společnost
- Popis účetních politik a prohlášení o shodě se všemi standardy IFRS – obecně lze konstatovat, že obsah této části je mnohem obsáhlejší v porovnání se standardní přílohou připravenou podle CASu
- IFRS 8 – Segmenty (platí povinně pro společnosti a skupiny, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na veřejném trhu)

¹⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19a (1)

²⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 23a (2)

³⁾ Doporučené znění zprávy auditora v souladu s ISA je uveřejněno na portálu KAČR, v sekci Regulace auditorské profese/Metodické pomůcky.

- Detailní rozpisy a popisy jednotlivých významných částí účetních výkazů – zde je třeba podotknout a zopakovat, že každý jednotlivý standard ve své závěrečné části obsahuje požadavky na zveřejnění, kterými je nutné se při přípravě řídit a požadavky na informace mohou být významně odlišné od CAS požadavků obsažených ve Vyhlášení (např. finanční nástroje, investice do nemovitostí, podnikové kombinace apod.).
- Informace o ukončovaných činnostech
- Informace o řízení rizik – v této části vedení společnosti popisuje, jakým rizikům je společnost vystavena a jak jsou tato rizika řízena. Dále v této části také společnosti uvádějí analýzy reálných hodnot aktiv a pasiv, informace o likviditě finančních aktiv a finančních pasiv a také citlivostní analýzu finančních nástrojů (může se jednat např. o analýzu dopadu změny úrokových sazeb o 1 % apod.).
- Informace o spřízněných stranách
- Informace o následných událostech
- Informace o schválení účetní závěrky vedením společnosti

Příprava přílohy k účetní závěrce je poměrně komplexní záležitostí. V praxi se osvědčuje používání různých forem dotazníků, které pomáhají společnosti zajistit, aby požadavky jednotlivých standardů byly správně zachyceny v účetní závěrce.

Samostatnou kapitolou z pohledu auditora je audit informací obsažených v příloze k účetní závěrce. Jak je výše uvedeno, příloha k účetní závěrce dle IFRS obsahuje velké množství informací, které nejsou obsaženy v účetních výkazech. Auditor se však musí o těchto informacích také při své práci náležitým způsobem přesvědčit a ověřit je (jedná se například o audit reálných hodnot aktiv a pasiv, audit citlivostní analýzy, audit informací týkajících se likvidity apod.). Tak jako společnosti pomáhá při sestavení účetní závěrky použití různých dotazníků týkajících se jednotlivých standardů, také auditor při své práci využívá podobných nástrojů. V praxi se jedná zejména o dotazník týkající se úplnosti informací uváděných v účetní závěrce a dotazník týkající se souladu s principy oceňování a účtování popsanych v jednotlivých standardech. Tyto dva dotazníky nebo jejich ekvivalent jsou téměř vždy nepostradatelnou součástí spisu auditora auditora při auditu závěrky dle IFRS.

4.3. Funkční měna

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, požaduje, aby účetní jednotky vedly účetnictví v peněžních jednotkách české měny.

IFRS požaduje, aby každá účetní jednotka určila svoji funkční měnu⁴⁾ a měřila své výsledky a finanční pozici v této měně. Společnosti mohou následně prezentovat svoji účetní závěrku v jakékoli cizí měně či měnách (měna vykazování). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny účetní jednotky, účetní jednotka převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování v souladu s požadavky IAS 21⁵⁾.

U společností s významnou částí výnosů a nákladů či financování v cizích měnách je proto třeba pečlivě zvážit správnost použité funkční měny, neboť tato se může lišit od CZK a může se jednat o komplexní problém, při jehož řešení se nelze obejít bez zásadní modifikace IT nastavení ve společnosti.

4.4. Reálná hodnota a účetní odhady

V porovnání s CAS požadují standardy IFRS ve větším rozsahu oceňování reálnou hodnotou a provádění komplexních účetních odhadů. Standardy IFRS, které ve větší míře požadují použití reálné hodnoty či účetních odhadů zahrnují například:

- IFRS 2 Úhrada akciemi – ocenění úhrad reálnou hodnotou;
- IFRS 3 Podnikové kombinace – ocenění aktiv a závazků i nakoupeného podniku jako celku;
- IFRS 7 Finanční nástroje – zveřejňování – zveřejnění reálných hodnot finančních nástrojů a informací o finančních rizicích (citlivostní analýza či „value at risk“)
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení – oceňování reálnou hodnotou v případě použití přeceňovacího modelu;
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky – vykazování závazků z plánů definovaných požitků;
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv – použití metody diskontovaných peněžních toků pro stanovení výše snížení hodnoty aktiv;
- IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky – stanovení výše rezervy;
- IAS 39 (resp. IFRS 9) Finanční nástroje: účtování a oceňování – oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou, účtování o zajištění;
- IAS 40 Investice do nemovitostí – oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou;
- IAS 41 Zemědělství – oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou.

Při auditu ocenění reálnou hodnotou postupuje auditor v souladu s ISA 540 Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů. V rámci auditu ocenění reálnou hodnotou a účetních odhadů auditor často zvažuje využití výsledků práce experta. V případě, že se auditor rozhodne využít práce experta jako důkazní informace v rámci auditu, potom auditor postupuje v souladu s požadavky Mezinárodního auditorského standardu ISA 620 Využití práce auditorova experta.

4.5. Klasifikace dlouhodobých položek ve výkazech

V porovnání s CAS požadují standardy IFRS v některých situacích specifický přístup k vybraným položkám rozvahy, u nichž CAS implicitně předpokládá dlouhodobý charakter a zpravidla také detailně neřeší prezentaci ve výkazech nebo vlivy následných událostí na vykazování těchto položek. Mezi tyto situace, které se v IFRS řídí poměrně striktními pravidly, například patří:

- rozhodnutí o prodeji dlouhodobého aktiva a následné vykazování aktiv určených k prodeji v rozvaze (včetně přidružených otázek spojených s jeho odpisováním, oceněním atd.)
- klasifikace dlouhodobých úvěrů, u nichž došlo k porušení podmínek úvěrové smlouvy, nicméně se nepředpokládá, že banka bude požadovat předčasné splacení dluhu

Samostatnou komplexní problematiku IFRS představuje také rozhodnutí o klasifikaci některých položek do vlastního kapitálu, minoritních podílů a nebo do dlouhodobých pasiv (např. u úhrad vázaných na akcie, preferenčních akcií či jiných

⁴⁾ viz IAS 21.9-14

⁵⁾ viz IAS 21.38-41

specifických kapitálových nástrojů, opcí apod.). V těchto specifických scénářích postup v CAS zpravidla není definován a nebo se o nich neúčtuje, dokud nedojde k jejich konečnému vypořádání.

Auditor by se v případě auditu IFRS závěrky měl vždy zabývat situacemi, které představují nestandardní financování, zásadní změny v podnikání a zaměření společnosti, specifické akcionářské či akviziční struktury a verifikací dlouhodobých položek v souladu s IFRS včetně případného dopadu na jejich ocenění a klasifikaci odlišnou od CAS.

4.6. Vybrané rozdíly mezi IFRS a Českými účetními standardy

Následující body diskutují některé vybrané rozdíly mezi IFRS a CAS, které v současnosti existují. Uvedený výčet rozdílů mezi CAS a IFRS však není úplný a každý auditor musí v rámci auditu získat přiměřenou jistotu, že účetní metody aplikované společností jsou v souladu s požadavky IFRS.

Obecně lze konstatovat, že CAS je více návodný a IFRS spíše koncepční a při důsledné analýze rozdílů a účetních metod lze směřovat k eliminaci řady odchylek. Nicméně, s ohledem na rozsah standardů IFRS a související literatury v praxi často dochází k pravému opaku a řada situací, které jsou v CAS nepodchyceny je poměrně detailně a specificky popsána v IFRS a vede ke zcela zásadním úpravám, které musí být sledovány řadu účetních období. IFRS se také poměrně rychle vyvíjí a přináší řadu změn, které mohou dát vzniknout novým odchylkám, stejně tak jako změny v CAS.

4.6.1. Finanční leasing

Standard IAS 17 definuje finanční leasing jako leasing, který přenáší v podstatě všechna významná rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva, přičemž vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno. V souladu s IAS 17 je předmět finančního leasingu v rozvaze pronajímatele aktivován a zároveň jsou vykázány závazky z finančního leasingu. Následně je předmět finančního leasingu odepisován po dobu životnosti a závazky z leasingu jsou úročeny a postupně umořovány leasingovými splátkami.

V CAS se postup účtování o finančním leasingu neliší od operativního pronájmu a leasingové splátky jsou účtovány rovnoměrně do nákladů po dobu leasingu.

Interpretace IFRIC 4 stanoví, že některé smlouvy uzavřené účetní jednotkou, které nejsou z právního pohledu považovány za leasing, mohou z pohledu IFRS splňovat definici leasingu (např. některé „take-or-pay“ kontrakty či smlouvy o poskytování kapacity). V takovém případě společnost na tu část smlouvy, která se týká leasingu, aplikuje požadavky standardu IAS 17.

CAS neobsahuje úpravu srovnatelnou s IFRIC 4 a většina dotčených smluv je v praxi účtována v souladu s právním charakterem smlouvy.

Standard IAS 17 také obsahuje specifická ustanovení o prodeji a zpětném leasingu („sale and leaseback“), pro které neexistuje ekvivalentní úprava v CAS.

Aktivace finančního leasingu v IFRS účetní závěrce klade na auditora dodatečné požadavky především v souvislosti s ověřením správné klasifikace leasingu jakožto finančního, posouzením odpovídajících odpisových sazeb a ověřením použité implicitní úrokové sazby při aktivaci leasingu.

V současné době se IASB oblastí leasingu důsledně zabývá a tato problematika může projít poměrně zásadní revizí a je třeba ji sledovat.

4.6.2. Rezervy

Standard IAS 37 obsahuje konkrétní požadavky pro účtování rezerv v souladu s IFRS. Rezerva se vykáže pouze tehdy, když:

- účetní jednotka má současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem konkrétní události v minulosti;
- je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch; a
- může být proveden spolehlivý odhad závazku⁶⁾.

Některé druhy rezerv účtované společnostmi v souladu s CAS nesplňují výše uvedené podmínky a musí být proto pro účely IFRS stornovány. Příkladem takovýchto rezerv je rezerva na generální opravy dlouhodobého hmotného majetku, kdy společnost nemá současný závazek, neboť neexistuje smluvní či mimosmluvní povinnost provést plánované opravy majetku.

Částka vykázaná jako rezerva v souladu s IAS 37 je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni, jinými slovy částka, kterou by k rozvahovému dni účetní jednotka vyplatila k vyrovnání závazku, nebo převedla k tomuto datu třetí straně.

V souladu s CAS se rezervy tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jež stanoví zvláštní právní předpis. V mnoha případech je proto výše rezervy vykázaná v souladu s CAS odlišná od částky požadované IAS 37 a společnost musí provést výpočet rezervy v souladu s požadavky IAS 37.

V souladu s IAS 16 zahrnuje pořizovací cena dlouhodobých hmotných aktiv i současnou hodnotu počátečních odhadovaných nákladů na demontáž a přemístění aktiva a uvedení místa, kde aktivum bylo provozováno do původního stavu, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než výroba zásob. Zároveň v souladu s IFRIC 1 jsou změny odhadů výše takovýchto rezerv, jež vyplývají ze změn v odhadovaném časovém plánu nebo ze změn v částce odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch a změn v diskontní sazbě, připočteny nebo odečteny od pořizovací ceny daného aktiva.

CAS v současnosti neobsahuje srovnatelnou úpravu a proto společnosti musí zohlednit související rozdíly při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS. Stanovení výše rezerv také pracuje s reálnou hodnotou, diskontními sazbami atd. a požaduje tedy specifický přístup auditora k této oblasti – stejně jako u finančního leasingu.

⁶⁾ Standard upozorňuje, že pouze v mimořádně výjimečných případech není možné spolehlivý odhad provést.

4.6.3. Snížení hodnoty aktiv

Standard IFRS obsahuje specifické požadavky na testování a účtování snížení hodnoty aktiv. Standard IAS 36 požaduje, aby společnost provedla test snížení hodnoty aktiv kdykoliv, kdy existuje známka toho, že hodnota aktiv může být snížena. Zároveň standard IAS 36 požaduje pravidelné každoroční testování snížení hodnoty u goodwillu, nehmotných aktiv, která ještě nejsou připravena pro použití (vývoj) a nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a to bez ohledu na to, zda existují indikátory možného snížení hodnoty těchto aktiv. Standard IAS 36 požaduje, aby společnost v rámci testu snížení hodnoty aktiv stanovila zpětně získatelnou částku aktiva, což je vyšší z čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání. Snížení hodnoty aktiv je zaúčtováno, pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota aktiva.

Specifické požadavky na účtování snížení hodnoty aktiv jsou obsaženy i v dalších standardech IFRS, např. v IAS 39 a IFRS 9 pro finanční aktiva, IAS 12 pro odložené daňové aktivity, IAS 2 pro zásoby atd.

Standarty CAS neobsahují tak detailní požadavky pro testování a účtování snížení hodnoty aktiv. Zároveň je účetní ocenění aktiv před zaúčtováním snížení hodnoty obecně odlišné od ocenění podle CAS, a proto se výše zaúčtovaného snížení hodnoty aktiv podle IFRS může lišit od částek zaúčtovaných podle CAS. Stanovení zpětně získatelné částky se mimo jiné opírá o stanovení reálné hodnoty s využitím např. metody diskontovaných peněžních toků. Nedílnou součástí auditu je tedy posouzení odhadů použitých vedením či znalcem při výpočtu (diskontní sazba, finanční plán, tržní ceny, daňové aspekty, perpetuita apod.) a audit informací v této souvislosti zveřejněných v příkladu

4.6.4. Smlouvy o zhotovení

Standard IAS 11 Smlouvy o zhotovení stanovuje požadavky pro účtování smluv o zhotovení, např. smluv sjednaných za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Tyto smlouvy mají většinou dlouhodobý charakter a často proto nejsou dokončeny v rámci jednoho účetního období. IAS 11 požaduje, aby společnost za splnění daných podmínek vykazovala výnosy a náklady ze smlouvy v závislosti na stupni rozpracovanosti („metoda procenta rozpracovanosti“). Tato metoda vede k vykazování poměrné části zisku ze smlouvy v průběhu plnění kontraktu.

Předpokladem pro uplatnění tohoto přístupu je však skutečnost, že skutečným zadavatelem předmětu kontraktu je konečný nabyvatel aktiva, nikoliv společnost, která toto aktivo buduje. Jinými slovy pokud platí, že konečný nabyvatel aktiva je schopen ovlivňovat zadání výsledné podoby aktiva ještě před zahájením jeho výstavby či výroby, resp. je schopen ovlivňovat a iniciovat změny této výsledné podoby v průběhu pořizování aktiva, společnost v pozici dodavatele podílející se na vybudování takového aktiva uplatňuje IAS 11 (metodu procenta rozpracovanosti). Pokud tomu tak není, je třeba zvážit, jestli předmětem kontraktu je poskytnutí služeb (např. provedení stavebních prací bez dodávky materiálu), a nebo dodání zboží ve smyslu IAS 18 (např. výstavba nemovitosti, budované společnosti za účelem následného prodeje v situaci, kdy ku-

pující není schopen ovlivňovat základní parametry výstavby), a podle toho přistoupit i k vykazování výnosů. V případě, že by podstata transakce byla vyhodnocena jako dodání zboží, vykazovala by společnost výnosy teprve v okamžiku dodání aktiva, a metoda procenta rozpracovanosti by se z pohledu společnosti v pozici dodavatele neuplatňovala.

V CAS neexistuje specifická úprava účtování smluv o zhotovení. Většina společností nevykazuje v průběhu např. výstavby ziskovou marži, resp. zisková marže je vykázána pouze v okamžiku konečné či dílčí fakturace a ne vždy zobrazuje reálnou ziskovost projektu. Posouzení celkového zohlednění nastavení IFRS evidence kontraktů, odpovídajícího detailu projektů i přiměřenosti ziskové složky je zásadní pro audit těchto typů zakázek nad rámec auditních postupů prováděných u závěrky sestavené dle CAS.

V současné době se IASB zabývá i oblastí vykazování výnosů a tato problematika prochází revizí, která může změnit některé stávající postupy a účetní metody.

4.6.5. Zaměstnanecké požitky

Standard IAS 19 poskytuje detailní návod pro účtování zaměstnaneckých požitků. Pro stanovení výše závazku z plánů definovaných požitků a u ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků použije účetní jednotka přírůstkovou metodu („unit credit method“). Standard IAS 19 také stanovuje způsob účtování o pojistně-matematických ziscích a ztrátách a nákladech minulé služby.

Standarty CAS neobsahují srovnatelnou detailní úpravu a v důsledku toho se částky závazků z dlouhodobých zaměstnaneckých požitků zaúčtované společnostmi často liší od částek vyžadovaných IFRS.

Vzhledem ke komplexnosti dané problematiky a pojistně matematických odhadů si audit dlouhodobých zaměstnaneckých požitků často vyžaduje zapojení expertů (pojistných matematiků) i použití diskontování. V tomto případě postupuje auditor především v souladu s požadavky Mezinárodního auditorského standardu ISA 620 Využití práce auditorova experta, případně musí stanovit alternativní auditní postupy, které mu umožní ověřit správnost postupu i výši rezerv včetně předpokladů použitých vedením při její kvantifikaci.

4.6.6. Úhrady vázané na akcie

Transakce, při nichž dochází k úhradě zboží či služeb kapitálovými nástroji účetní jednotky („úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji“) nebo je tato transakce vypořádaná v hotovosti a výše závazku se odvíjí od ceny nebo hodnoty kapitálových nástrojů účetní jednotky („úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti“) jsou upraveny ve standardu IFRS 2. Tento standard požaduje, aby v případě transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji ocenila účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a souvztažně navýšila vlastní kapitál o reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb. U transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti standard IFRS 2 požaduje, aby účetní jednotka oceňovala přijaté zboží nebo služby a souvztažný závazek reálnou hodnotou. Takto zaúčtovaný závazek je následně oceňován reálnou hodnotou se změnami reálné hodnoty účtovanými do výsledku hospodaření.

Standard IFRS 2 požaduje, aby společnost účtovala jako o úhradách vázaných na akcie i v případě transakcí, kdy je úhrada za přijaté zboží nebo služeb provedena kapitálovými nástroji mateřské společnosti nebo převodem kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky spadající do stejné skupiny podniků. Příkladem takovýchto transakcí může být opční program mateřského podniku, v jehož rámci je odměňován i management dceřiného podniku za práci prováděnou pro dceřiný podnik. V tomto případě potom dceřiný podnik musí účtovat o nákladu spojeném s přijatými službami managementu v rámci požadavků standardu IFRS 2. Tento koncept může být velice důležitý pro samostatné IFRS závěrky dceřiných společností a informace o těchto nákladech nemusí být v dceřině společnosti k dispozici. Součástí auditu je, mimo jiné, ověřit tyto informace i co do jejich úplnosti.

České účetní předpisy v současnosti nemají ekvivalentní úpravu účtování úhrad vázaných na akcie a proto se účetní metody použité podniky v CAS navzájem liší. V některých případech podniky účtují o rezervách na náklady související s úhradami vázanými na akcie, ale výše a způsob stanovení těchto rezerv a nákladů se obecně liší od částek a metod požadovaných dle IFRS 2. Velmi často je také nutné zapojení expertů pro stanovení reálné hodnoty závazku a auditor postupuje v souladu s ISA 620. IFRS 2 přináší celou řadu dalších dílčích komplikací při rozhodování o klíčových vstupech pro správné zohlednění transakcí v účetní závěrce (datum poskytnutí, okamžik, kdy vzniká nárok na uplatnění opce, vypořádání kapitálovými nástroji či v hotovosti atd.). Audit položek účetní závěrky, které souvisejí s IFRS 2, musí tedy ověřit nejen odpovídající rozsah informací a kvantifikace ve výkazech, ale také celou řadu vstupních předpokladů, použitých managementem při zobrazení úhrad vázaných na akcie v účetní závěrce včetně informace do přílohy.

4.6.7. Opravy chyb a změny v účetních pravidlech

Dle požadavků standardu IAS 8 jsou chyby minulých období a dobrovolné změny v účetních pravidlech aplikovány retrospektivně, tj. srovnatelné informace za minulá účetní období jsou upraveny tak, jako by nové účetní pravidlo bylo aplikováno vždy a k chybám minulých období nikdy nedošlo. Změny účetních pravidel vyžadované nově vydanými účetními standardy jsou aplikovány v souladu s požadavky daného standardu buď prospektivně, či retrospektivně.

V souladu s CAS jsou obecně chyby opravovány prostřednictvím výsledku hospodaření v běžném účetním období (účetnictví podnikatelů) a nedochází k úpravám srovnatelných informací za minulá účetní období. Změny v účetních pravidlech jsou obecně aplikovány prospektivně. I v případě, kdy změny metod a opravy chyb v CAS jsou prováděny prostřednictvím vlastního kapitálu (v současnosti účetnictví pro finanční instituce), je pravděpodobné, že úpravy nemusí být stejné pro IFRS a CAS

V případě opravy chyb a srovnatelných informací či změny metody musí auditor vyhodnotit povahu dané situace a posoudit, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem popisuje provedení úpravy (tj. např. i včetně vyčíslení dopadu obou účetních metod v případě změny metody) a zda daná situace vede k modifikaci výroku auditora.

4.6.8. Biologická aktiva

V souladu s IAS 41 jsou biologická aktiva oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje se změnami ocenění účtovanými do výsledku hospodaření. Pouze ve výjimečných případech, kdy není reálná hodnota spolehlivě měřitelná, jsou biologická aktiva oceňována pořizovací cenou sníženou o oprávků a akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

V CAS jsou biologická aktiva obecně oceňována pořizovací cenou či vlastními náklady. Proto v případech, kdy se ocenění mezi CAS a IFRS liší, je třeba provést příslušnou úpravu a v rámci auditu verifikovat způsob, kterým společnost postupovala při stanovení reálné ceny. V případě biologických aktiv se některé účetní postupy a oceňování řídí zaběhlou praxí (která zpravidla vůbec nemá analogii v CAS), a proto je nutné, aby se auditor blíže seznámil s alternativami aplikace standardu IAS 41 v různých typech odvětví a u různých aktiv/pasiv.

4.6.9. Položky účtované přímo do vlastního kapitálu

V souladu s CAS jsou některé položky (např. tantiémy nebo sociální a obdobné fondy) účtovány přímo do vlastního kapitálu.

Standard IAS 1 požaduje, aby ve vlastním kapitálu byly přímo vykázány pouze transakce s vlastníky a zisky a ztráty, které jsou vykazovány přímo ve vlastním kapitálu (resp. v ostatním úplném výsledku) na základě požadavků jiných standardů IFRS. Veškeré ostatní transakce jsou vykazovány na základě požadavků standardů IFRS, např. v případě tantiém vyplácených managementu účetní jednotky v rámci osobních nákladů.

4.6.10. Odložené daně

V CAS jsou zásadní otázky spojené s odloženými daněmi řešeny konzistentně s IFRS. Nicméně, může vzniknout celá řada problematických scénářů, jejichž řešení je pokryto v rámci IFRS, ale v CAS odpovídající detailní řešení chybí. Mezi takové oblasti patří odložené daně vznikající při konsolidacích či akvizicích a různých formách přecenění nebo při prvotním rozpoznání aktiv a pasiv. Odlišně lze také nahlížet na postup při změně sazby v budoucích letech a související postup při vykazování změny odložené daně především u položek, u nichž k přechodným rozdílům pro IFRS dochází v důsledku vykazování přímo do vlastního kapitálu nebo v důsledku různých daňových úlev či rezerv.

Proto především v případech, kdy

- jsou vykazovány odchylky mezi IFRS a CAS s dopadem do výsledku hospodaření nebo vlastního kapitálu
- se ocenění mezi CAS a IFRS liší
- se daňová a účetní hodnota liší v okamžiku prvotního rozpoznání aktiva či pasiva
- společnost v konsolidaci eliminuje nerealizované zisky
- do konsolidace vstupují nerozdělené zisky dcer určené k distribuci
- dochází ke změně sazeb v budoucích letech
- některé položky vstupují přímo do vlastního kapitálu bez dopadu na výsledek hospodaření
- společnost účtuje o goodwillu a alokaci kupní ceny v případě akvizice

je třeba věnovat aplikaci IAS 12 v účetní jednotce zvýšenou pozornost, provést příslušnou úpravu a v rámci auditu posoudit způsob, jakým byla stanovena související odložená daň. Rada úprav pro IFRS nemá analogii v CAS, a proto je nezbytné, aby se auditor blíže seznámil s alternativami aplikace standardu IAS 12 pro různé scénáře a typy transakcí. Obecně platí, že komplexní účetní závěrka obsahující přeecenění, zásadní úpravy s dopadem do výsledku nebo vlastního kapitálu, konsolidaci či akvizici může vést k diametrálně odlišným řešením v oblasti odložených daní.

IAS 12 také uvádí celou řadu požadavků na informace uváděné do přílohy, které nemají v CAS obdoby a které může být obtížné sestavit (např. prezentace efektivní daně pro skupinu podniků působících ve výrazně odlišných daňových podmínkách) a je nutné, aby auditor byl schopen tato data odpovídajícím způsobem ověřit.

4.6.11. Deriváty

V CAS jsou zásadní otázky spojené s deriváty a finančními nástroji řešeny obdobně s IFRS s využitím předpisů pro finanční instituce. Nicméně, IFRS tuto oblast pokrývá komplexněji a může vzniknout řada specifických otázek, kdy je nutno přímo posoudit odpovídající řešení v IFRS. K těmto oblastem patří především otázky ocenění a prezentace finančních nástrojů ve výkazech a příloze. K praktickým problémům může vést především důsledná aplikace IFRS 7, která není v CAS detailněji rozpracována a má zcela zásadní dopad na zveřejněné informace o finančních nástrojích v příloze k účetní závěrce dle IFRS a nebo např. aplikace tzv. „fair value option“ v IFRS.

Specifický problém nastává v souvislosti s vloženými deriváty, kdy jejich vyčlenění a samostatné posouzení je v IFRS nutné, nicméně v CAS je pouze umožněno, ale ne povinně požadováno.

V současné době se IASB oblastí finančních nástrojů důsledně zabývá a připravuje řadu změn. Tato problematika může projít v blízké budoucnosti poměrně zásadní revizí a je třeba ji sledovat.

4.6.12. Konsolidace a akvizice

V IFRS je otázka vykazování akvizic a alokace kupní ceny v návaznosti na platnost novelizovaného standardu IFRS 3 řešena diametrálně odlišně ve srovnání s CAS a platnými konsolidačními pravidly. Lze s určitostí tvrdit, že od roku 2009 (standard je účinný pro účetní závěrky sestavené za období počínající po 1. 7. 2009 včetně), kdy vstupuje v plném rozsahu v platnost novelizovaný standard IFRS 3, je účtování a vykazování akvizic jedním ze základních rozdílů, kterými je nutné se zabývat při přípravě konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Stanovení hodnoty aktiv a pasiv včetně goodwillu u nabývané společnosti se řídí pravidly nemajícími analogii v CAS.

Vzhledem ke komplexnosti dané problematiky alokace kupní ceny a podnikové kombinace často vyžadují zapojení expertů (znalců) i použití ocenění reálnou hodnotou, verifikaci odpovídajících předpokladů nebo posouzení úrovně dosažitelnosti použitých rozpočtů a odhadů. V tomto případě postupuje auditor především s ohledem na požadavky IFRS 3 a pokud se rozhodne spoléhat na práci expertů, pak v souladu s ISA 620 a souvi-

sejícími předpisy. Rozdílný přístup k akvizicím vede k nutným úpravám v IFRS závěrce, které se svým dopadem promítají nejen do běžného roku, ale také na mnoho let do budoucnosti. Pro auditora je velmi vhodné, aby s ním byla daná transakce a související ocenění konzultovány co nejdříve, pokud možno již ve fázi přípravy a ne až po konečném zohlednění v účetní závěrce. V neposlední řadě je třeba také vyhodnotit dopad použitých úprav a propočtů na oblast odložených daní a realizační hodnotu aktiv vycházející z daných ocenění v roce podnikové kombinace a v následujících letech.

4.6.13. Pozemky, budovy a zařízení

Vymezení majetku

Česká legislativa vymezuje dlouhodobý hmotný majetek taxativním výčtem, zatímco standard IAS 16 vychází při specifikaci pozemků, budov a zařízení z obecné definice aktiva, uvedené v Koncepčním rámci. V souladu s českou legislativou odepisují dlouhodobý majetek účetní jednotky mající k němu vlastnické právo. V souladu s IFRS je určujícím kritériem ekonomická podstata. Existují tedy rozdíly mezi položkami zahrnovanými do dlouhodobého majetku v pojetí IFRS a českých účetních předpisů, jako např.:

- Majetek pořízený formou finančního leasingu
- Hlavní náhradní díly

Standard IAS 16 dále nepokrývá některé skupiny aktiv, které v souladu s českými účetními předpisy spadají do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, jako např.:

- Investice do nemovitostí
- Aktiva držaná k prodeji
- Biologická aktiva
- Těžební práva a zásoby nerostných surovin

Tato aktiva jsou řešena specifickými standardy IFRS.

Následné ocenění majetku

V souladu s IAS 16 je majetek po výchozím uznání oceněn buď tzv. nákladovým modelem, kdy aktivum je vykázáno ve výši svých pořizovacích nákladů po odečtení oprávek a ztrát ze snížení hodnoty aktiva, nebo tzv. přecenovacím modelem, kdy aktivum je vykázáno v přeceněné hodnotě, která odpovídá jeho reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných oprávek a následných ztrát ze snížení hodnoty. České účetní předpisy neumožňují přecenění tohoto typu majetku na reálnou hodnotu.

Odepisování

V souladu s IAS 16 musí být každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům položky, odepisována samostatně. České účetní předpisy v současnosti připouštějí možnost stanovit odpis komponent, ale nejedná se o povinnost.

České účetní předpisy v současnosti umožňují při výpočtu odpisů zbytkovou hodnotu, ale opět se nejedná o povinnou aplikaci. Naproti tomu v souladu se standardem IAS 16 jsou odpisy prováděny z odepisovatelné hodnoty aktiva, která je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty.

V souladu se standardem IAS 16 se s odepisováním aktiva započne, jakmile je aktivum připravené k používání, tzn. jakmile je umístěno a je ve stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením společnosti. V souladu s českými účetními předpisy se dlouhodobým hmotným majetkem stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k používání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Od tohoto okamžiku může být majetek též odepisován.

Výdaje a výměnu nebo obnovu aktiva, náklady na pravidelné významné kontroly

Výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva jsou v souladu se standardem IAS 16 zahrnuty do účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání. České účetní předpisy umožňují takové výdaje účtovat pouze jako opravu nebo technické zhodnocení.

Pokud fungování pozemků, budov a zařízení vyžaduje pravidelné generální kontroly či významné revize, jsou v souladu se standardem IAS 16 náklady na provedení těchto kontrol a revizí vykázány jako samostatné aktivum (komponentu), za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro vykázání. V souladu s českými účetními předpisy je možné jako samostatnou komponentu majetku vykázat a odepisovat náklady spojené s pravidelnými kontrolami výskytu závad.

V případě, že bylo aktivum pořízeno na splátky v delším časovém období, je nutno diskontovat jeho pořizovací cenu na současnou hodnotu. V CAS tento typ ocenění není povolen.

4.6.14. Investice do nemovitostí IAS 40

Investice do nemovitostí jsou pozemky nebo budovy držené (vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího, nemovitosti, které jsou projektovány nebo stavěny pro budoucí užívání jako investice do nemovitostí a dále nemovitosti, u kterých není určeno jejich využití.

Představují skupinu aktiv, která v souladu s českými účetními předpisy spadají do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, ale zároveň nejsou předmětem standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (kam spadají nemovitosti vlastním užitím), případně IAS 2 (nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti).

Nemovitosti mohou mít různorodé využití, mohou být částečně užívané vlastníkem a částečně určené k pronájmu či zhodnocování. V případě, že je možné jednotlivé složky nemovitosti samostatně prodat nebo pronajmout, musí být nemovitost rozdělena na jednotlivé složky, které jsou účtovány a oceňovány samostatně. Pokud samostatný prodej či pronájem není možný, nemovitost je vykázána v kategorii investic do nemovitostí pouze v případě, že pro využití vlastníkem je držena jen její zanedbatelná část.

Prvotní vykázání investic do nemovitostí je v hodnotě pořizovacích nákladů. Pro následné vykázání si účetní jednotka volí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou, a modelem oceňování pořizovacími náklady, zvolená metoda oceně-

ní je aplikována konzistentně na všechny investice do nemovitostí. Podle ustanovení IAS 40 se vykazují i nedokončené investice do nemovitostí včetně investic ve výstavbě.

Při použití modelu oceňování reálnou hodnotou jsou investice do nemovitostí oceněny reálnou hodnotou a změny v ní jsou vykázány ve výsledovce.

Pokud si účetní jednotka zvolí variantu oceňování pořizovacími náklady, jsou investice do nemovitostí zaúčtovány v pořizovací ceně po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. V příloze k účetní závěrce musí být zveřejněna jejich reálná hodnota.

Pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou, ale při pořízení konkrétní nemovitosti je zřejmé, že nebude možné reálnou hodnotu nemovitosti průběžně stanovovat, je nemovitost zaúčtována podle modelu oceňování pořizovacími náklady. Následně je u této nemovitosti používána stejná účetní metoda až do okamžiku jejího vyřazení.

Přechod z jedné metody oceňování k druhé je povolen v případě, že použití druhé metody povede ke správnějšímu vykázání (což je málo pravděpodobné u přechodu z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady).

Podíl na nemovitosti držený nájemcem v rámci operativního leasingu může být také klasifikován jako investice do nemovitostí, ale pouze za předpokladu, že nájemce používá model oceňování reálnou hodnotou podle IAS 40. V takovém případě účtuje nájemce o leasingu jako o leasingu finančním.

Investice do nemovitostí jsou samostatně vykázány již na úrovni výkazů. Použití reálných hodnot pro ocenění investic do nemovitostí často představuje zapojení experta a přináší i poměrně komplexní otázky v souvislosti s akvizicemi nemovitého majetku prostřednictvím k tomu specificky založených kapitálových společností (goodwill, odložené daně,...).

4.6.15. Nehmotná aktiva

Touto oblastí se zabývá především standard IAS 38 – Nehmotná aktiva.

V IFRS je pro vykázání nehmotných aktiv velice důležité, zda daná položka splňuje podmínky pro vykázání nehmotného aktiva nebo ne. CAS obsahují příkladový výčet položek považovaných za nehmotná aktiva (zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva apod.) IFRS obecně definuje co je nehmotné aktivum a kritéria pro vykázání. Nehmotné aktivum se v rozvaze vykazuje tehdy pokud:

- splňuje definici nehmotného aktiva (identifikovatelnost, kontrola);
- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch z aktiva poplyne do podniku;
- je možné spolehlivě vyjádřit výdaje spojené s pořízením nehmotného aktiva.

Tato kritéria nesplňují např. „zřizovací výdaje“, „výdaje na reklamu a marketing“ a „školení zaměstnanců“, a proto se v IFRS účtují vždy do nákladů.

Další rozdílnou oblastí je pojetí výzkumu a vývoje. Podle CAS se fáze výzkumu a vývoje nerozlišuje. Aktiva vytvořená

vlastní činností se aktivují tehdy, pokud jsou určena k obchodování nebo byla nabyta od jiných osob. IFRS striktně rozlišují tzv. fázi výzkumu a fázi vývoje. Výdaje spadající do fáze výzkumu se vždy vykazují v nákladech a výdaje spadající do fáze vývoje se aktivují, pokud účetní jednotka splní přesně definované požadavky IAS 38.

Kromě emisních povolenek se všechna nehmotná aktiva podle CAS odpisují. V IFRS se nehmotná aktiva z hlediska odpisování dělí na dvě skupiny:

- a) aktiva s určitelnou dobou použitelnosti;
- b) aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Aktiva s určitelnou dobou použitelnosti se odpisují do zbytkové hodnoty (musí být dána aktivním trhem) nebo do nuly. Doba odpisování není omezená. Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují. Místo toho se testují na snížení hodnoty minimálně každoročně nebo pokud se vyskytnou indikace, že mají sníženou hodnotu, tak častěji.

Vykazování Emisních povolenek zatím v IFRS není upraveno.

K oblasti nehmotných aktiv se vztahuje interpretace SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky.

4.6.16. Efektivní úroková sazba, ocenění závazku

Pro finanční nástroje IAS 39 požaduje použití metody efektivní úrokové sazby – metody rozložení úrokových výnosů a nákladů v čase způsobem jejich poměrově stálého časového rozlišení v průběhu životnosti nástroje, ke kterému se tyto úroky váží. Metoda efektivní úrokové sazby spočívá v zahrnutí amortizace diskontu nebo prémie finančního aktiva nebo závazku do úrokového výnosu nebo nákladu v příslušném účetním období.

V praxi se v okamžiku zaúčtování finančního aktiva nebo závazku stanoví takové vnitřní výnosové procento, jímž se diskontují budoucí odhadované peněžní toky z daného nástroje do doby očekávané splatnosti a tato diskontovaná hodnota odpovídá ceně pořízení tohoto nástroje. Výpočet efektivní úrokové sazby navíc obsahuje i poplatky, které jsou nedílnou součástí takových smluv (např. poplatek za poskytnutí úvěru) a je tudíž třeba je zahrnout do odhadovaných peněžních toků. Pro nástroje, u kterých dochází k fixaci úrokové sazby před splatností (nástroje s plovoucí úrokovou sazbou), se amortizace diskontů, prémie a poplatků, které vstupují do výpočtu efektivní úrokové sazby, provádí do okamžiku této fixace nebo po dobu do splatnosti podle toho, k jakému období se tyto poplatky a prémie vztahují.

Účetní hodnota tak odpovídá hodnotě v okamžiku prvotního zaúčtování upravené o amortizované částky. Částky amortizované v jednotlivých obdobích odpovídají rozdílu nominálního úrokového výnosu nebo nákladu (např. kuponový výnos z nakoupených dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou) a výnosu nebo nákladu odvozeného z efektivní úrokové sazby. V případě, že následně dojde ke změně v částce očekávaných peněžních toků nebo jejich načasování, pak je třeba upravit výpočet efektivní úrokové sazby tak, aby odpovídala nové situaci.

CAS pro finanční instituce vyžaduje použití metody efektivní úrokové sazby pro nástroje se splatností delší než jeden rok. CAS pro podnikatele pojem efektivní úroková sazba nepoužívá.

Požadavek na použití efektivní úrokové sazby podle IFRS znamená pro auditora především nutnost věnovat pozornost nejen nominálnímu úroku finančního nástroje, ale brát do úvahy i diskonty, prémie a poplatky.

4.6.17. Ocenění ekvivalencí v samostatné účetní závěrce

Metoda ocenění ekvivalencí se používá v IFRS pro vykazování účastí ve společných podnicích (jako jedna z možných metod vedle poměrné konsolidace) a pro ocenění účastí v přidružených společnostech. Na rozdíl od CAS není možné použít ekvivalenční metodu pro účtování o podílech v dceřiných nebo přidružených společnostech a ve společných podnicích v individuální (neconsolidované) účetní závěrce. Aplikace ekvivalenční metody podle IFRS a podle CAS se navzájem dost podstatně liší. IFRS vychází při aplikaci ekvivalenční metody vždy z pořizovací ceny za podíl v přidružené společnosti, ke které se následně přičítá podíl na výsledku hospodaření a ostatních pohybech vlastního kapitálu přidružené společnosti, ovšem ovlivněné úpravami, které investor provede analogicky s metodou koupě podle IFRS 3.

V CAS má ekvivalenční metoda dvojí použití. Jednak se ekvivalencí oceňují účasti v dceřiných společnostech, společných podnicích a v přidružených společnostech v neconsolidované účetní závěrce a za druhé se ekvivalenční metoda používá pro konsolidaci přidružených podniků (podobně jako v IFRS). Na rozdíl od IFRS není možné použít ekvivalenční metodu pro zachycení podílů ve společných podnicích v konsolidované účetní závěrce, kde CAS vyžaduje použití poměrné konsolidace.

Při aplikaci ekvivalenční metody v CAS se vždy vychází z podílu na vlastním kapitálu přidružené společnosti tak, jak je zachycen v knihách přidružené společnosti, bez zohlednění případných úprav, které by bylo třeba provést při aplikaci metody koupě. Jediné úpravy, které CAS vyžaduje, jsou operace potřebné ke sladění účetních metod, pokud by odlišné metody podstatným způsobem ovlivnily pohled na ocenění majetku a závazků v konsolidované účetní závěrce. Navíc se konsolidační rozdíl v CAS, který je možné chápat jako analogii goodwillu v IFRS, v konsolidované účetní závěrce odděluje od investice vykazované ekvivalenční metodou, zatímco goodwill vzniklý při koupi podílu v přidružené společnosti se v IFRS ponechává jako součást ocenění.

Podle CAS se v konsolidované účetní závěrce podíl na výsledku hospodaření přidružené společnosti promítá do výsledovky, zatímco v samostatné účetní závěrce se všechny změny ocenění podílu v dceřiné nebo přidružené společnosti a ve společném podniku, včetně podílu na hospodářském výsledku, promítají přímo do vlastního kapitálu.

4.6.18. Vykazování výnosů

V IFRS je vykazování výnosů upraveno především standardem IAS 18 a dílčími souvisejícími interpretacemi (např. IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy), v CAS se jím zabývá ČÚS č. 19 Náklady a výnosy. IFRS také v některých případech poměrně rutinně čerpá ze specifických úprav v US GAAP, kde je pro některé oblasti poskytnut detailnější návod – např. pro rozhodování o účtování gross vs. net z EITF 99-19 „Reporting Revenue Gross as a Principle ver-

sus Net as an Agent“ či v případě vícenásobných dodávek z EITF 00-21 „Revenue Arrangements with Multiple Deliverables“ (oba v současnosti součástí FASB Accounting Standards Codification ASC 605).

S výjimkou stavebních smluv se má v praxi obecně za to, že praktické řešení v CAS je obdobné jako v IFRS. Nicméně mezi oběma systémy existuje poměrně zásadní koncepční rozdíl a na rozdíl od IFRS v CAS není podchycena zásada přechodu rizik a odměn a okamžik účtování výnosů je spojován s převodem právního titulu. Souhrnné vymezení výnosů v IFRS koncepčním rámci také zahrnuje jak výnosy, tak zisky. Odchytky v koncepčním nastavení mohou v konkrétních případech či u komplexnějších transakcích (např. předběžné prodeje, vícenásobné dodávky, prodeje s reversními ustanoveními, apod.) vést k diametrálně rozdílnému vykazování výnosů.

IFRS se také zabývá oceňováním výnosů. Výnosy v IFRS se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty a to se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých společnostmi. Pokud dohoda ve skutečnosti zahrnuje i finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. CAS nejen neřeší oceňování výnosů, ale také neuvádí nutnost oddělení skutečných výnosů a prvku financování a ani v účetní praxi k němu nedochází.

IFRS se také na rozdíl od CAS zabývá aplikací kritérií pro uznání výnosu ve vztahu k transakci. Obecně jsou kritéria aplikována na jednotlivé transakce, nicméně za určitých okolností je třeba aplikovat kritéria na jednotlivé samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce v zájmu toho, aby byla objasněna její ekonomická podstata a aby bylo možné určit, zda z hlediska uznání výnosů je třeba ji kombinovat s jinými transakcemi nebo ji rozčlenit na jednotlivé složky. Příkladem rozdělování transakce na jednotlivé složky pro účtování výnosů v souladu s IFRS je zachycení zákaznických věrnostních programů dle IFRIC 13. Tato interpretace požaduje, aby společnost rozdělila prodejní transakci a samostatně ocenila částku výnosů vztahující se k zákaznickým věrnostním programům (např. míle získávané v rámci věrnostních programů leteckých společností). Částka alokovaná věrnostním odměnám potom odpovídá jejich reálné hodnotě, tedy částce, za kterou by bylo možné tyto odměny samostatně prodávat. Ve výnosech jsou potom částky odpovídající věrnostním odměnám vykázány v období, kdy dojde ke splnění závazku ze strany společnosti (např. nákup bonusové letenky za letecké míle zákazníkem letecké společnosti).

Obecně lze konstatovat, že problematika vykazování výnosů je v IFRS nastavena natolik koncepčně odlišně a řídí se specifickými kritérii založenými na zásadě přechodu rizik a odměn (která někdy i může odporovat přechodu právního titulu) či spolehlivosti při odhadu výsledku transakce, že je nutno této oblasti při přípravě IFRS závěrky věnovat zvýšenou pozornost. V neposlední řadě, mnoho podnikatelských odvětví se při vykazování výnosů dle IFRS řídí zažitou oborovou praxí, jejíž použití nemusí být identické s přístupem dle CAS. Zvýšenou pozornost auditora si zaslouží nejen klasifikace položek brutto vs. netto, ale především komplexní

transakce a výnosy specifického charakteru jako např. vícenásobné dodávky, zákaznické věrnostní programy, prodeje s odloženou dodávkou, platby předem, prodejní smlouvy a dohody o zpětném odkoupení, prodej distributorům nebo jiným prostředníkům, právo vratky, instalační poplatky, servisní poplatky zahrnuté v ceně výrobku, poplatky za finanční služby, poplatky za vývoj softwaru na zakázku, licenční poplatky, koncese apod.

V současné době se IASB zabývá i oblastí vykazování výnosů a tato problematika prochází revizí, která může změnit některé stávající postupy a účetní metody.

4.6.19 Dlouhodobé závazky a pohledávky, diskontování

V praxi existují finanční nástroje, které nesou nízký nebo dokonce žádný úrokový výnos nebo náklad, tj. hodnota nástroje neodpovídá tržním podmínkám z hlediska úrokové míry. Důvodem existence takových nástrojů obvykle bývá snaha získat nové zákazníky poskytnutím zvýhodněných podmínek. Dalším důvodem mohou být daňové důvody, kdy je např. úrokový výnos zdaněn jiným způsobem než poplatky, které kompenzují netržní úrokovou sazbu.

IAS 39 vyžaduje, aby účetní jednotka upravila při prvotním zaúčtování hodnotu tohoto nástroje na současnou hodnotu, spočtenou za použití takové diskontní úrokové sazby, která odpovídá nástrojům se srovnatelnými charakteristikami (zejména měna, splatnost, rozložení peněžních toků, zajištění, konvence úročení nebo bonita dlužníka).

Přístup IFRS k finančním nástrojům (vč. obchodních pohledávek nebo závazků) předpokládá, že není ekonomický důvod pro existenci bezúročných nástrojů a tudíž požaduje účtovat o tržním úroku, přestože ten se může skrývat v poplatcích nebo může být formou marketingových nákladů.

4.7. Kontroly nad sestavením závěrky dle IFRS

Následující poznámky představují příklady některých základních kontrol, které pomáhají účetní jednotce při ověření, že v účetní závěrce podle IFRS, sestavené především formou dodatečných úprav mezi CAS a IFRS, jsou zachovány základní vztahy mezi aktivy, pasivy, finanční situací a výsledky hospodaření účetní jednotky a informace v účetní závěrce jsou úplné. Obdobné kontroly a postupy při své práci používá také auditor při ověřování závěrky dle IFRS, především v situaci, kdy je pro IFRS závěrku použita jako výchozí zdroj závěrka sestavená dle CAS. Nedílnou součástí spisu auditora by také měla být dokumentace o tom, jak jednotlivé poznámky v příloze a položky ve výkazech závěrky sestavené dle IFRS byly ověřeny pro účely auditu a jaké důkazní informace měl auditor k dispozici.

Praktický přístup k sestavení závěrky dle IFRS se mezi jednotlivými společnostmi může lišit, především v návaznosti na míru využití IT podpory pro proces sestavování těchto závěrek a frekvenci jejich sestavování. Jinak bude postupovat auditor v případě účetní jednotky, která sestavuje IFRS výkazy či IFRS konsolidaci rutinně s využitím sofistikovaných softwarových řešení, a jinak v případě jednorázového sestavení závěrky např. jednou ročně s použitím podpůrných manuálních výpočtů a tabulek. V prvním případě bude jistě auditor při plánování auditu IFRS závěrky klást důraz

především na identifikaci a testování kontrol nad jejím sestavením a na ověření systémové podpory. V druhém případě se bude jednat spíše o identifikaci jednotlivých úprav, ověření správnosti jejich výpočtu a zahrnutí do účetní závěrky. Bez ohledu na rozsah prováděných úprav a způsob sestavení IFRS závěrky by však auditor měl v plánu auditu zvážit a zahrnout některé základní procedury, které sníží riziko neodhalení významných nesprávností v IFRS závěrce včetně neuvedení relevantních informací. Tyto procedury by měly především podchytit následující oblasti:

V návaznosti na oblast podnikání účetní jednotky či strukturu skupiny, u níž je prováděno ověření IFRS závěrky, by auditor měl vyhodnotit předpokládané odchylky mezi IFRS a CAS včetně prezentace jednotlivých položek v účetní závěrce (např. brutto vs. netto, specifikace prezentace položek v cash flow, vyčíslení dopadu změny metody či odhadu, informace do přílohy atd.), tj. vytvořit jakousi „hypotézu“ a plán toho, co je pravděpodobně třeba řešit a těmito odchylkami a oblastmi se potom jednotlivě v rámci auditu zabývat. Jedná se především o oblasti popsané v předcházejících sekcích, ale také například charakter podnikání či účetní jednotky může být rozhodující pro identifikaci celé řady dalších odchylek. Zcela jistě za jeden z nejkompexnějších problémů lze považovat aplikaci funkční měny jiné nežli CZK, kdy se, především u výrobní společnosti, jedná o řešení, které klade nemalé požadavky na systémovou podporu. Nicméně, celá řada specifických odvětví (např. biotechnologie, vývoj a prodej řešení v oblasti IT, firmy orientující se na obchod s komoditami nebo jejich těžbu, finanční instituce, telekomunikace apod.) a smluv (opce, deriváty, práva a licence, dlouhodobé kontrakty, zákaznické pobídky a motivační schémata, zaměstnanecké benefity a specifické programy apod.) jsou co do komplexnosti potenciálních úprav schopny funkční měně zdatně konkurovat.

Auditor by při plánování auditu IFRS závěrky měl, mimo jiné, sestavit seznam nových nebo aktualizovaných standardů, které mají dopad na účetní závěrku společnosti, a následně ověřit, že tyto standardy byly správně aplikovány včetně případného vlivu do počáteční rozvahy.

Pro ověření úplnosti úprav mezi CAS a IFRS je vhodné porovnat dodatečné úpravy v závěrce předcházejícího roku s úpravami v závěrce auditovaného období. Pokud není některá z úprav minulých let zahrnuta v závěrce běžného období, měl by se auditor ujistit, že položka, ke které se úprava vztahovala, v běžném roce neexistuje nebo došlo k její změně, která má / nemá vliv na úpravu mezi CAS a IFRS (např. splacení bankovního úvěru znamená, že není potřeba dodatečná úprava zůstatku bankovního úvěru pomocí efektivní úrokové sazby, nicméně je třeba promítnout dopady úprav minulých období prostřednictvím vlastního kapitálu, resp. výše úrokového nákladu v roce splacení úvěru).

Auditor by se měl současně ujistit, že každá dodatečná úprava mezi CAS a IFRS (včetně např. konsolidačních úprav) s dopadem na výsledek hospodaření či vlastní kapitál obsahuje také posouzení souvisejícího dopadu do odložené daně, který je také třeba vyhodnotit v kontextu realizovatelnosti odložených daňových pohledávek, použití odpovídajících sazeb, dopadu do výsledku hospodaření a vlastního kapitálu a dopadu na daňové informace uváděné v příloze. Úplnost

odložené daně je vhodné ověřit součtem všech přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou aktiv a závazků podle IFRS a pronásobením sazbou odložené daně. Tuto očekávanou odloženou daň by měl auditor porovnat s konečným zůstatkem odloženého daňového závazku nebo pohledávky. Mezi základní kontrolu také patří výpočet efektivní výsledné daňové sazby a vysvětlení odchylky od sazby splatné nebo odložené daně. Informace o efektivní dani je také, mimo jiné, požadována jako součást přílohy.

Auditor by se měl také zabývat přehledem o změnách vlastního kapitálu společnosti podle IFRS a ujistit se, že počáteční stav auditovaného období souhlasí s konečným stavem předcházejícího období. Změna za auditované období by měla odpovídat výsledku hospodaření podle IFRS za rozhodné období a případným dalším změnám ve vlastním kapitálu, které jsou v souladu s IFRS vykazovány prostřednictvím ostatního obsáhlého hospodářského výsledku. S použitím seznamu prováděných úprav by rovněž mělo být jednoznačně možné odsouhlasit přehled o změnách vlastního kapitálu na výsledky a vývoj položek vlastního kapitálu dle CAS.

Porovnání rozdílů mezi výsledkem hospodaření podle CAS a IFRS by mělo odrážet dodatečné úpravy mezi CAS a IFRS ověřené auditorem. Konečný výsledek hospodaření po zahrnutí dodatečných změn mezi CAS a IFRS musí souhlasit s výsledkem auditovaného období uvedeným v přehledu změn vlastního kapitálu.

Samostatnou součástí ověření závěrky dle IFRS mohou být, v závislosti na použitém způsobu či informačním systému, také konsolidační úpravy a nastavení kontrol a auditorských postupů v této souvislosti. Auditor by se měl zcela jistě zabývat např. vyhodnocením otázek spojených aplikací IFRS 3 či stanovením konsolidačního celku, reálných hodnot, goodwillů a minoritních podílů. Nelze ovšem ale opomenout i posouzení jiných méně standardních konsolidačních úprav jako jsou např. vyhodnocení možného dopadu nerozděleného zisku dcer vstupujících do konsolidace na odložené daně, cizoměnové konverze v souladu s IAS 21, test goodwillu na znehodnocení, dopady specifických smluv či opcí na definici konsolidačního celku, vykazování finančních nástrojů v pasivech či prezentace předpokládané změny konsolidačního celku v důsledku prodeje/uzavření některých dceřiných společností nebo středisek.

Zásadní součástí auditu účetní závěrky podle IFRS je také posouzení poznámek v příloze včetně například informace o segmentech. IFRS obecně klade výrazně obsáhlejší požadavky na informace v příloze nežli CAS a společnosti připravující závěrku dle IFRS by měly mít k dispozici procesní postupy, které jim umožní nejen požadovaný rozsah informací do přílohy identifikovat (např. formou dotazníku), ale také tyto informace připravit a vhodně zdokumentovat co do zdroje, kompletnosti apod. Obdobně jako společnost, auditor by měl používat dotazník se seznamem povinných detailních rozpisů a popisů významných částí účetních výkazů a přílohy podle jednotlivých standardů IFRS či v jiném členění. Pomocí dotazníku auditor ověří a zdokumentuje, že společnost splnila požadavky na zveřejnění informací předepsané standardy. Z tohoto důvodu by měl dotazník nebo jeho alternativu uchovávat jako součást spisu společně s ostatní dokumentací ohledně ověření jednotlivých položek v IFRS výkazech a příloze.

Příloha: Možnosti přetřídění účetních výkazů podle CAS do IFRS

Upozornění: Níže uvedené přetřídění účetních výkazů je pouze příkladné, nemusí být vyčerpávající a není závazné.

ROZVAHA

AKTIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
AKTIVA CELKEM				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Ostatní pohledávky / Základní kapitál (dle povahy)
B.	Dlouhodobý majetek			
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38		Nehmotná aktiva
B.I.1.	Zřizovací výdaje	IAS 38	Nevykazují se v rozvaze, ale v nákladech.	
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	IAS 38	Výzkum se vykazuje v nákladech, vývoj se za určitých podmínek aktivuje do rozvahy.	
3.	Software	IAS 38		
4.	Ocenitelná práva	IAS 38		
5.	Goodwill	IAS 38, IFRS 3	Vykazuje se pouze goodwill vzniklý při podnikové kombinaci (akvizici).	Goodwill / Nehmotná aktiva
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38		Nehmotná aktiva
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38	Platí ustanovení o vývoji.	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	Nehmotná aktiva / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy)
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16		Pozemky, budovy a zařízení nebo Investice do nemovitostí (podle charakteru)
B.II.1.	Pozemky	IAS 16, IAS 40		Pozemky, budovy a zařízení
2.	Stavby	IAS 16, IAS 40		
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	IAS 16		Zemědělská aktiva
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	IAS 41		
5.	Základní stádo a tažná zvířata	IAS 41		Pozemky, budovy a zařízení
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16		
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16		Pozemky, budovy a zařízení / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy)
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16, IAS 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	IAS 16	Nevykazuje se samostatně. Za určitých podmínek je možno ho položkově rozúčtovat do majetku.	
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek			
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	IAS 27	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou oceněny a vykázány v souladu s IAS 27.	Finanční aktiva
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	IAS 28	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny a následně vykázány metodou ekvivalence v souladu s IAS 28 jako položka „Investice do přidružených podniků“ (včetně vzniklého goodwillu). V nekonsolidované se vykážejí v položce „Finanční aktiva“.	Investice do přidružených podniků Finanční aktiva
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Finanční aktiva

AKTIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
4.	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	V konsolidované ÚZ budou půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“. Půjčky a úvěry osobám pod podstatným vlivem budou oceněny a vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“.	Dlouhodobé pohledávky Finanční aktiva
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Finanční aktiva
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
C.	Oběžná aktiva			
C.I.	Zásoby	IAS 2		
C.I.1.	Materiál	IAS 2		Zásoby
2.	Nedokončená výroba a polotovary	IAS 2		Pozemky, budovy a zařízení (Hlavní náhradní díly – IAS 16)
3.	Výrobky	IAS 2		Zemědělská aktiva
4.	Zvířata	IAS 41		Zásoby
5.	Zboží	IAS 2		Zásoby / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy)
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	IAS 2, IAS 39	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu.	
C.II.	Dlouhodobé pohledávky			
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Dlouhodobé pohledávky
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně v položce „Dlouhodobé pohledávky“.	
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
5.	Dohadné účty aktivní	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
6.	Jiné pohledávky	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
7.	Odložená daňová pohledávka	IAS 12		
C.III.	Krátkodobé pohledávky			
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Obchodní pohledávky
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Obchodní pohledávky“.	Ostatní aktiva Obchodní pohledávky
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		

AKTIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
6.	Stát-daňové pohledávky	IAS 12, IAS 39		Pohledávky z daně z příjmů Ostatní aktiva
7.	Ostatní poskytnuté zálohy	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9	Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
8.	Dohadné účty aktivní	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
9.	Jiné pohledávky	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek			
C.IV.1.	Peníze	IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9		Pokud splňují definici „Peníze a peněžní ekvivalenty“, potom budou vykázány v této položce.
2.	Účty v bankách	IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9		
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9		Jinak se vykází v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Finanční aktiva“.
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9		
D.I.	Časové rozlišení			
D.I.1.	Náklady příštích období	IAS 1		
2.	Komplexní náklady příštích období	IAS 1		Ostatní aktiva
3.	Příjmy příštích období	IAS 1, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		

PASIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
PASIVA CELKEM				
A.	Vlastní kapitál			
A.I.	Základní kapitál	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
A.I.1.	Základní kapitál	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		Základní kapitál
3.	Změny základního kapitálu	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
A.II.	Kapitálové fondy			
A.II.1.	Emisní ážio	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
2.	Ostatní kapitálové fondy	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		Emisní ážio Ostatní kapitálové fondy
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	IAS 16, IAS 38, IAS 39, IAS 12, IFRS 7, IFRS 9		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		Nevykazují se.	Emisní ážio Ostatní kapitálové fondy
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku			
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond			Nerozdělený zisk/ztráta
2.	Statutární a ostatní fondy		V některých případech vazba na IAS 19.	Podle charakteru buď v položce „Ostatní kapitálové fondy“ nebo v položce „závazky“

PASIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let			Nerozdělený zisk/ztráta
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let			
2.	Neuhrazená ztráta minulých let			
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - /			
B.	Cizí zdroje			
B.I.	Rezervy	IAS 37	Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech.	Rezervy
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	IAS 37		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	IAS 19, IAS 37		
3.	Rezerva na daň z příjmů	IAS 12		
4.	Ostatní rezervy	IAS 37	Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech.	Rezervy
B.II.	Dlouhodobé závazky	IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Obchodní závazky
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykází samostatně v položce „Dlouhodobé závazky“	Dlouhodobé závazky
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	IAS 39, IAS 18, IAS 37, IAS 11, IFRS 7, IFRS 9	Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	
6.	Vydané dluhopisy	IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9		Dlouhodobé závazky
8.	Dohadné účty pasivní	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
9.	Jiné závazky	IAS 39, IAS 37, IFRS 7, IFRS 9		
10.	Odložený daňový závazek	IAS 12		Odložená daň
B.III.	Krátkodobé závazky	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Obchodní závazky
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9	V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykází samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní závazky“ nebo „Obchodní závazky“.	Ostatní závazky Obchodní závazky
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9		Ostatní závazky, nebo obchodní závazky podle charakteru
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	IAS 39, IAS 32, IAS 24, IFRS 7, IFRS 9		Ostatní závazky, nebo obchodní závazky podle charakteru

PASIVA		Příklady relevantních standardů	Poznámka	Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS
5.	Závazky k zaměstnancům	IAS 19, IAS 39		Ostatní závazky
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
7.	Stát – daňové závazky a dotace	IAS 12, IAS 39		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	IAS 39, IAS 18, IAS 37, IAS 11, IFRS 7, IFRS 9	Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).	Závazky z daně z příjmů
9.	Vydané dluhopisy	IAS 39, IAS 32 IFRS 7, IFRS 9		Finanční závazky
10.	Dohadné účty pasivní	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		Ostatní závazky
11.	Jiné závazky	IAS 39, IAS 37 IFRS 7, IFRS 9		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci			Finanční závazky v členění na dlouhodobé a krátkodobé
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
C.I.	Časové rozlišení			Ostatní závazky
C.I.1.	Výdaje příštích období	IAS 1, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9		
2.	Výnosy příštích období	IAS 1, IAS 18		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (DRUHOVÉ ČLENĚNÍ)

Označení	Položka	Poznámka	Příklad vykázání ve výsledovce podle IFRS
I.	Tržby za prodej zboží		Tržby
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží		Náklady vynaložené na prodané zboží
+	Obchodní marže		Nevykazuje se samostatně
II.	Výkony		
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb		Ostatní výnosy
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti		Změna stavu zásob vlastní činnosti
3.	Aktivace		Aktivace
B.	Výkonová spotřeba		Nevykazuje se samostatně
B.1.	Spotřeba materiálu a energie		Spotřeba materiálu a surovin
2.	Služby		Ostatní náklady
+	Přidaná hodnota		Nevykazuje se samostatně
C.	Osobní náklady		
C.1.	Mzdové náklady		Náklady na zaměstnance
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		
4.	Sociální náklady		
D.	Daně a poplatky		Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		Odpisy

Označení	Položka	Poznámka	Příklad vykázání ve výsledovce podle IFRS
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady (kompenzuje se na rozumném základu)
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		
2.	Tržby z prodeje materiálu		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
2.	Prodaný materiál		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období		Ostatní výnosy nebo ostatní náklady
IV.	Ostatní provozní výnosy		
H.	Ostatní provozní náklady		
V.	Převod provozních výnosů		
I.	Převod provozních nákladů		
*	Provozní výsledek hospodaření		Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečné údaje v příloze
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		Finanční náklady
J.	Prodané cenné papíry a podíly		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		Finanční náklady Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (pokud se nejedná o dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Tuto položku je nutno vykázat odděleně od finančních nákladů.	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	Náklady z finančního majetku		Finanční náklady
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a oprav. položek ve finanční oblasti		
X.	Výnosové úroky		
N.	Nákladové úroky		
XI.	Ostatní finanční výnosy		
O.	Ostatní finanční náklady		
XII.	Převod finančních výnosů		
P.	Převod finančních nákladů		
*	Finanční výsledek hospodaření		Nevykazuje se samostatně
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost		Daňové náklady
Q.1.	- splatná		
2.	- odložená		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		Nevykazuje se
XIII.	Mimořádné výnosy		Ostatní výnosy
R.	Mimořádné náklady		Ostatní náklady
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		Daňové náklady
S.1.	- splatná		
2.	- odložená		
*	Mimořádný výsledek hospodaření		Nevykazuje se
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		Ostatní náklady
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)		Zisk/Ztráta za účetní období
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)		Zisk/Ztráta za účetní období před zdaněním

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ)

Označení	Položka	Poznámka	Příklad vykázání ve výsledovce podle IFRS	
I.	Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb		Tržby	
A.	Náklady z prodeje		Náklady z prodeje	
+	Hrubý zisk nebo ztráta		Hrubý zisk nebo ztráta	
B.	Odbytové náklady		Odbytové náklady	
C.	Správní režie		Administrativní náklady	
II.	Jiné provozní výnosy		Ostatní náklady nebo výnosy	
D.	Jiné provozní náklady			
*	Provozní výsledek hospodaření		Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečné údaje v příloze	
III.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		Finanční náklady	
E.	Prodané cenné papíry a podíly			
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		Finanční náklady Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích	
IV.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (pokud se nejedná o dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Tuto položku je nutno vykázat odděleně od finančních nákladů.		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů			
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			
V.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku			
F.	Náklady z finančního majetku			
VI.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů			
G.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů			
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti			
VII.	Výnosové úroky			
I.	Nákladové úroky			
VIII.	Ostatní finanční výnosy		Finanční náklady	
J.	Ostatní finanční náklady			
IX.	Převod finančních výnosů			
K.	Převod finančních nákladů			
*	Finanční výsledek hospodaření			Nevykazuje se samostatně
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost			Daňové náklady
L.1.	- splatná			
2.	- odložená			
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost			Nevykazuje se samostatně
X.	Mimořádné výnosy			Ostatní výnosy
M.	Mimořádné náklady		Ostatní náklady	
N.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		Daňové náklady	
N.1.	- splatná			
2.	- odložená			
*	Mimořádný výsledek hospodaření		Nevykazuje se	
O.	Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách		Ostatní náklady	
***	Výsledek hospodaření za účetní období		Zisk/Ztráta za účetní období	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním		Zisk/Ztráta za účetní období před zdaněním	

