

## Účetní zpravodaj

### Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP

#### V tomto vydání

##### České účetnictví

- Problematika nového zákona o přeměnách obchodních společností a družstev

##### IFRS

- Nový standard: Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Improvements to IFRS)
- Novela standardů IFRS 1 a IAS 27

##### US GAAP

- Hierarchie závaznosti účetních postupů US GAAP

## České účetnictví

### Problematika nového zákona o přeměnách obchodních společností a družstev

Dovolte, abychom se v tomto čísle ještě jednou věnovali problematice nového zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který byl dne 16. dubna 2008 publikován ve Sbírce zákonů, částce 40, pod číslem 125 (dále jen „zákon“). Stávající úprava v obchodním zákoníku byla zrušena. Hlavním důvodem pro zrušení stávající úpravy byla nutnost transponovat do českého právního řádu směrnici Evropského parlamentu a Rady ES č. 2005/56 ze dne 26. 10. 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností (tzv. „desátá směrnice“).

O hlavních změnách v rámci tohoto zákona jsme vás již informovali v květnovém čísle účetního zpravodaje, nyní bychom se rádi více zaměřili na oblast přípravy účetních závěrek a jejich auditu.

#### Část první – fúze, rozdělení, převod jmění na společníka

##### Konečná účetní závěrka

Ke dni, který předchází rozhodný den přeměny, se sestavuje konečná účetní závěrka zúčastněných společností. Tato účetní závěrka se sestavuje jako řádná nebo mimořádná.

##### Mezitimní účetní závěrka

Pokud konečná účetní závěrka byla sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vypracování projektu přeměny uplynulo více než šest měsíců, je třeba sestavit mezitimní účetní závěrku. Mezitimní účetní závěrka se sestavuje k datu, od něhož do data vypracování projektu přeměny nesmí uplynout více než tři měsíce.

*Pokračování na další straně*

## Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha se sestavuje k rozhodnému dni přeměny.

## Audit

Pokud jedna ze zúčastněných společností má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku

auditorem, potom všechny zúčastněné společnosti ověřují konečnou účetní závěrku auditorem. Podléhá-li auditu konečná účetní závěrka, je třeba auditovat i zahajovací rozvahu.

Otázka auditu mezitimní účetní závěrky není v zákoně o přeměnách nijak řešena, stejně tak není řešena ani v zákoně o účetnictví. Z logiky

věci nicméně dle našeho názoru vyplývá, že pokud je vyhotovena mezitimní účetní závěrka, a zároveň konečná účetní závěrka podléhá auditu, potom by bylo vhodné auditovat i mezitimní účetní závěrku.

## Fúze a rozdělení

Den předcházející Rozhodný den přeměny	Rozhodný den přeměny	Den vypracování projektu	Den zápisu do OR
Konečná účetní závěrka	Zahajovací rozvaha	Mezitimní účetní závěrka	Není účetní závěrka
Jedna ze zúčastněných společností povinně ověřuje účetní závěrku	Pokud konečná účetní závěrka ověřena auditorem		
Potom všechny zúčastněné povinně ověřují	Potom zahajovací rozvaha povinně ověřena auditorem		

## Část druhá – změna právní formy

### Konečná účetní závěrka

Konečná účetní závěrka se sestavuje ke dni zpracování změny právní formy, pokud tento není rozvahovým dnem.

Tato účetní závěrka nesmí být starší než tři měsíce ode dne, kdy je projekt přeměny schválen.

Dále se sestavuje konečná účetní závěrka ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku – tuto povinnost mají pouze veřejná obchodní společnost a dále obchodní společnosti a družstva, které při změně právní formy podávají daňové přiznání.

### Mezitimní závěrka

Mezitimní účetní závěrka se sestavuje ke dni zpracování změny právní formy, pokud tento den není rozvahovým dnem.

Dále obchodní společnosti a družstva, která nepodávají při změně právní formy daňové přiznání, sestavují ke dni předcházejícímu zápis změny právní formy do obchodního rejstříku mezitimní účetní závěrku. Jedná se o následující typy změn právní formy:

- VOS, KS mění právní formu na jinou obchodní společnost nebo D
- AS mění právní formu na VOS nebo KS
- SRO mění právní formu na VOS nebo KS
- D mění právní formu na VOS nebo KS

### Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha se sestavuje v případě, že byla sestavena konečná účetní závěrka.

## Audit

Konečná nebo mezitimní účetní závěrka sestavená ke dni zpracování změny právní formy jsou ověřené auditorem, pokud jejich ověření vyžaduje v rámci běžných kritérií zákon o účetnictví. Při změně právní formy na akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo musí být konečná nebo mezitimní účetní závěrka sestavovaná ke dni předcházejícímu zápis do obchodního rejstříku ověřena auditorem. Pokud se jedná o jinou změnu, je účetní závěrka ověřena dle kritérií zákona o účetnictví.

## Změna právní formy



## Nový standard: Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Improvements to IFRS)

Dne 22. května 2008 vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) nejnovější standard nazvaný Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2008 (Improvements to IFRS 2008). Jedná se o první standard zveřejněný v rámci každoročního procesu rady IASB souvisejícího se zkvalitňováním standardů, jehož záměrem je zaměřit se na menší a méně naléhavé úpravy standardů. Standard, který obsahuje 35 úprav, je rozdělen do dvou částí:

- 1. část – úpravy, které vedou k účetním změnám pro účely vykazování, zachycování nebo oceňování (shrnuté v tabulce 1 níže),
- 2. část – úpravy, které představují pouze změny v terminologii nebo ediční úpravy, které nebudou mít podle rady IASB žádný nebo jen malý dopad na účetnictví (shrnuté v tabulce 2 níže).

Většina zdokonalení bude účinná pro období začínající 1. ledna 2009 nebo po tomto datu. Jejich dřívější dodržování je povoleno. Zmíněná zdokonalení budou uplatněna retrospektivně. V tabulkách níže jsou popsány výjimky z obecného pravidla retrospektivního uplatnění jednotlivých zdokonalení od 1. ledna 2009.

**Tabulka 1: Úpravy, které vedou k účetním změnám pro účely vykazování, zachycování nebo oceňování (1. část standardu)**

Standard	Předmět úpravy	Popis	Datum účinnosti
<b>IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti</b>	Záměr prodat kontrolní podíl v dceřiném podniku	Objasnění toho, že aktiva a závazky dceřiného podniku mají být klasifikovány jako držené k prodeji, jestliže je záměrem mateřské společnosti odprodat kontrolní podíl v dceřiném podniku, bez ohledu na to, zda si společnost po prodeji rozhodujícího podílu ponechá nekontrolní podíl.	Datum účinnosti sjednoceno se standardem IAS 27(2008) (tj. 1. červenec 2009)
<b>IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</b>	Rozdělení derivátů na krátkodobé a dlouhodobé	Úpravy odstavců 68 a 71 standardu IAS 1 (2007), které mají objasnit, že finanční nástroje klasifikované jako určené k obchodování v souladu se standardem IAS 39 nemusejí být vždy vykazovány jako krátkodobá aktiva/závazky.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení</b>	Zpětně získatelná částka	Termín "čistá prodejní cena" je nahrazen termínem "reálná hodnota po odečtení nákladů na prodej" v definici zpětně získatelné částky v zájmu sjednocení termínů používaných ve standardech IFRS 5 a IAS 36.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení + IAS 7 Výkazy peněžních toků (cash flow)</b>	Prodej aktiv určených k pronájmu	Účetní jednotky, které v rámci běžné činnosti prodávají položky pozemků, budov a zařízení, jež dříve vlastnily za účelem pronájmu, mají tato aktiva převést do zásob v jejich účetní hodnotě ve chvíli, kdy přestávají být pronajímána a jsou určena k prodeji. Příjmy z prodeje těchto aktiv se účtují do výnosů v souladu se standardem IAS 18.  Platby v hotovosti spojené s výrobou nebo pořízením takových aktiv a hotovost přijatá za pronájem a prodej těchto aktiv se zahrnují do provozní činnosti.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 19 Zaměstnanecké požitky</b>	Krácení a záporné náklady na minulé služby	Objasnění toho, že: • omezí-li úprava plánu požitky, projeví se dopad takového snížení na budoucí služby jako krácení a dopad případného snížení na minulé služby jako záporný náklad na minulé služby, • záporné náklady na minulé služby vznikají ve chvíli, kdy změna v požitku spojeném s minulou službou vede ke snížení současné hodnoty závazku z definovaných požitků, • krácení může být důsledkem snížení míry, do níž jsou budoucí navýšení mzdy propojena s požitky splatnými za minulé služby.  Odkazy na významnost (materiality) jsou navíc v odstavci 111 standardu nahrazeny slovem "důležitý" (significant).	Úpravy se vztahují pouze na změny v požitcích, k nimž dojde 1. ledna 2009 nebo po tomto datu (nebo k datu dřívějšího použití standardu).
<b>IAS 19 Zaměstnanecké požitky</b>	Náklady na správu plánu	Úprava definice "návratnosti aktiv plánu", podle které se vyžaduje odečet nákladů na správu plánu pouze v případě, že tyto náklady nejsou zohledněny v pojistně-matematických předpokladech použitých k ocenění závazku z definovaných požitků.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 19 Zaměstnanecké požitky</b>	Nahrazení termínu "splatné"	Úprava definice "krátkodobých zaměstnaneckých požitků" a "ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků", na které se odkazuje v případě, že požitky "mají být vypořádány", nikoli když "jsou splatné".	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 19 Zaměstnanecké požitky</b>	Pokyny týkající se podmíněných závazků	Zrušení odkazu na "zachycení" ve vztahu k podmíněným závazkům, které nebylo v souladu se standardem IAS 37, v němž se uvádí, že účetní jednotka nemá zachycovat podmíněný závazek.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 20 Vykazování státních dotací a státní podpory</b>	Úvěry od státu s úrokem nižším než tržní sazba	Úprava, která vyžaduje, aby přínos z takových úvěrů byl zaúčtován jako státní dotace oceněná jako rozdíl mezi počáteční účetní hodnotou úvěru určenou v souladu se standardem IAS 39 a přijatou částkou.	Úpravy se vztahují prospektivně na úvěry přijaté v obdobích začínajících 1. ledna 2009 nebo po tomto datu (nebo k datu dřívějšího použití).

<b>IAS 23 Výpůjční náklady</b>	Složky výpůjčních nákladů	Popis konkrétních složek je nahrazen odkazem na pokyny obsažené ve standardu IAS 39 ve spojitosti s efektivní úrokovou sazbou.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka</b>	Ocenění podílů v dceřiných podnicích, ve společně ovládaných společnostech a v přidružených podnicích, které jsou určeny k prodeji, v individuálních účetních závěrkách	Úprava vyžadující, aby podíly v dceřiných, společně ovládaných a přidružených podnicích zaúčtované v individuální účetní závěrce mateřské společnosti v souladu se standardem IAS 39 byly i nadále oceňovány v souladu se standardem IAS 39, jsou-li klasifikovány jako držené k prodeji (nebo zahrnuty do vyřazované skupiny aktiv klasifikované jako držená k prodeji).	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Úpravy se aplikují prospektivně od data, k němuž jednotka poprvé použila standard IFRS 5.
<b>IAS 28 Investice do přidružených podniků + IAS 32 Finanční nástroje: vykazování + IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování</b>	Požadavek na zveřejnění informací v účetní závěrce, pokud jsou podíly v přidružených podnicích zaúčtovány v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty	Objasnění informací, které mají být v účetní závěrce zveřejněny o podílech v přidružených podnicích zaúčtovaných v reálné hodnotě v souladu se standardem IAS 39 (tzn. kromě informací, které mají být zveřejněny dle standardu IFRS 7, je požadováno zveřejnění jen některých údajů požadovaných standardem IAS 28).	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Povoleno je prospektivní použití.
<b>IAS 28 Investice do přidružených podniků</b>	Snížení hodnoty podílů v přidružených podnicích	Objasnění skutečnosti, že podíl v přidruženém podniku je při ověřování možnosti snížení hodnoty považován za samostatné aktivum. Případná ztráta ze snížení hodnoty zaúčtovaná investorem po uplatnění ekvivalenční metody proto není přiřazena k žádnému goodwillu zahrnutému do hodnoty investice zaúčtované ekvivalenční metodou. Tato ztráta ze snížení hodnoty je v případě, že dojde ke zvýšení zpětně získatelné hodnoty přidruženého podniku, v následujícím období odúčtována.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Povoleno je prospektivní použití.
<b>IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách</b>	Popis účetní závěrky v historických cenách	Úprava zohledňující skutečnost, že některá aktiva a závazky mohou být v účetní závěrce v historických cenách oceněna aktuálními hodnotami (např. pozemky, budovy a zařízení oceněné reálnou hodnotou).	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 31 Účasti ve společném podnikání + IAS 32 Finanční nástroje: vykazování + IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování</b>	Požadavek na zveřejnění informací v účetní závěrce v případě, že jsou podíly ve společně ovládaném podniku zaúčtovány v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty	Upřesnění informací, které mají být zveřejněny o podílech ve společně ovládaných podnicích zaúčtovaných v reálné hodnotě v souladu se standardem IAS 39 (tzn. kromě informací, které mají být zveřejněny dle standardu IFRS 7, je požadováno zveřejnění jen některých údajů požadovaných standardem IAS 31).	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Povoleno je prospektivní použití.
<b>IAS 36 Snížení hodnoty aktiv</b>	Zveřejnění odhadů použitých při určování zpětně získatelné hodnoty peněžotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou životností	Úprava rozšiřuje požadavek na zveřejnění informací v případech, kdy odhad reálné hodnoty po odečtení nákladů na prodej vychází z diskontovaných peněžních toků, o následující údaje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• období, po které vedení vypracovalo plán peněžních toků,</li> <li>• míra růstu použitá při extrapolaci plánů peněžních toků,</li> <li>• diskontní sazba (sazby) použitá (použité) u plánů peněžních toků.</li> </ul>	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 38 Nehmotná aktiva</b>	Reklama a propagace	Úpravy objasňují okolnosti, za jakých může účetní jednotka zaúčtovat zálohu na reklamní nebo propagační výdaje. Zaúčtování aktiva je povoleno do chvíle, kdy má účetní jednotka právo přístupu k zakoupenému zboží nebo do chvíle přijetí služeb.  Katalogy zasílané na objednávku jsou konkrétně označené jako forma reklamní nebo propagační činnosti.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 38 Nehmotná aktiva</b>	Metoda výkonových odpisů	Zrušení textu, který byl vnímán jako zákaz použití výkonové metody v případech, kdy by tato metoda vedla k nižší hodnotě oprávek než metoda lineární. Účetní jednotky mohou použít metodu výkonových odpisů v situaci, kdy výsledná výše odpisu zohledňuje očekávaný způsob spotřeby odhadovaných budoucích ekonomických užitků spojených s nehmotným aktivem.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování</b>	Reklasifikace nástrojů z a do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty	Standard IAS 39 zakazuje přefazování finančních nástrojů do a z kategorie oceněné v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty po počátečním zaúčtování. Úpravy zavádějí řadu změn v okolnostech, které nejsou pro tento účel považovány za reklasifikaci.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování</b>	Označování a dokumentování zajištění na úrovni segmentu	Zrušení odkazů na označování zajištění na úrovni segmentu.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.
<b>IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování</b>	Efektivní úroková míra uplatňovaná při ukončování účtování o zajištění reálné hodnoty	Objasnění skutečnosti, že přehodnocená efektivní úroková míra vypočtená při ukončování účtování o zajištění reálné hodnoty v souladu s odstavcem 92 standardu má být použita při přecenění zajištěné položky, platí-li požadavky odstavce AG8 standardu.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Retrospektivní použití.

<b>IAS 40 Investice do nemovitostí + IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení</b>	Nedokončený majetek nebo majetek ve fázi vývoje, který má být v budoucnu využit jako investice do nemovitostí	Úprava, po níž spadá nedokončený majetek nebo majetek ve fázi vývoje, který má být v budoucnu použit jako investice do nemovitostí, do rozsahu standardu IAS 40. Tento majetek spadl dříve do rozsahu standardu IAS 16.	1.1.2009, povoleno prospektivní použití úprav. Dřívější použití je povoleno pouze za předpokladu, že k datu navrženému jako datum zahájení dřívějšího používání byly stanoveny reálné hodnoty.
<b>IAS 41 Zemědělství</b>	Diskontní sazba u výpočtu reálné hodnoty	Dříve vyžadoval standard IAS 41, aby k určení reálné hodnoty byla použita diskontní sazba před zdaněním. Úprava požaduje, aby byla použita aktuální tržní sazba, ale povoluje, aby touto sazbou byla sazba před zdaněním nebo po zdanění podle metody ocenění použité při stanovení reálné hodnoty.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Povoleno je prospektivní použití.
<b>IAS 41 Zemědělství</b>	Dodatečná biologická transformace	Zrušení zákazu přihlížení k "dodatečné biologické transformaci" při výpočtu reálné hodnoty biologických aktiv pomocí diskontovaných peněžních toků. Dále byla upravena definice "zemědělské činnosti", která nyní zahrnuje sklizeň biologických aktiv.	1.1.2009, dřívější dodržování povoleno. Povoleno je prospektivní použití.

**Tabulka 2: Úpravy, které nebudou mít zřejmě žádný nebo jen malý dopad na účetnictví (2. část standardu)**

Standard	Předmět úpravy	Popis
<b>IFRS7 Finanční nástroje: zveřejňování</b>	Vykazování finančních nákladů	Vyřešení možného střetu mezi standardy IAS 1 a IFRS 7 úpravou Implementační příručky ke standardu IFRS 7, která upřesňuje, že úrokové výnosy nejsou součástí finančních nákladů.
<b>IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby</b>	Statut Implementační příručky	Úprava objasňuje skutečnost, že dodržování pokynů vydaných spolu se standardy IFRS, které nejsou nedílnou součástí tohoto standardu, není při výběru a používání účetních pravidel a postupů povinné.
<b>IAS 10 Události po rozvahovém dni</b>	Dividendy vyhlášené po skončení účetního období	Upřesnění vysvětlení důvodu, proč dividendy vyhlášené po skončení účetního období nevede k zaúčtování závazku.
<b>IAS 18 Výnosy</b>	Náklady na poskytnutí úvěrů	Odstranění nesrovnalostí mezi standardem IAS 39 a pokyny uvedenými ve standardu IAS 18 ve spojitosti s definicí nákladů na poskytnutí finančního aktiva, které mají být odloženy a zaúčtovány jako úprava efektivní úrokové míry. Standard IAS 18 je upraven tak, aby odkazoval na transakční náklady definované ve standardu IAS 39.
<b>IAS 20 Vykazování státních dotací a státní podpory</b>	Sjednocení terminologie s ostatními standardy IFRS	Úpravy, které sjednocují terminologii používanou ve standardu IAS 20 se stanovenými ekvivalenty nebo častěji používanými termíny.
<b>IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách</b>	Sjednocení terminologie s ostatními standardy IFRS	Úpravy, které sjednocují terminologii používanou ve standardu IAS 29 se stanovenými ekvivalenty nebo častěji používanými termíny.
<b>IAS 34 Meztimní účetní výkaznictví</b>	Zveřejňování údajů o zisku na akcii v meztimních finančních výkazech	Úprava objasňuje, že vykazování základního a zředěného zisku na akcii v meztimních finančních výkazech je požadováno pouze v případě, že účetní jednotka spadá do rozsahu standardu IAS 33.
<b>IAS 40 Investice do nemovitostí</b>	Sjednocení terminologie se standardem IAS 8	Úprava textu, která zajišťuje sjednocení s požadavky standardu IAS 8
<b>IAS 40 Investice do nemovitostí</b>	Investice do nemovitostí držené na základě pronájmu	Objasnění způsobu, jakým mají být oceněny investice do nemovitostí držené na základě pronájmu v případě použití modelu reálné hodnoty.
<b>IAS 41 Zemědělství</b>	Příklady zemědělské výroby a zemědělských produktů	Zrušení "kmenů" jako jednoho z příkladů zemědělské produkce (a jejich nahrazení "pokácenými stromy"), protože kmeny jsou považovány za produkt, který je výsledkem zpracování po vytěžení dříví.
<b>IAS 41 Zemědělství</b>	Náklady v místě prodeje	Nahrazení termínů "náklady v místě prodeje" a "odhadované náklady v místě prodeje" ve standardu IAS 41 termínem "náklady na prodej" v zájmu sjednocení terminologie se standardy IFRS 5, IAS 2 a IAS 36.

## Novela standardů IFRS 1 a IAS 27

Dne 22. května 2008 vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) novely standardů IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka, které se týkají oceňování investic do dceřiných, společně ovládaných a přidružených podniků při sestavování první účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Rada zmíněné úpravy provedla z obavy, že zpětné určování pořizovacích nákladů a uplatňování metody pořizovacích nákladů v souladu se standardem IAS 27 by, v některých případech, vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí účetních jednotek, které poprvé sestavují účetní závěrku dle IFRS. Novely standardů IFRS 1 a IAS 27 platí pro období začínající dne 1. ledna 2009 nebo po tomto datu, povoleno je však jejich dřívější dodržení.

### Oceňování investic do dceřiných podniků

Novelizovaný standard IFRS 1 umožňuje účetním jednotkám, které poprvé sestavují účetní závěrku v souladu se standardy IFRS a rozhodly se účtovat o investicích do dceřiných podniků v pořizovacích nákladech, aby tyto pořizovací náklady ocenily pomocí metody „domnělých pořizovacích nákladů“. Tyto domnělé pořizovací náklady je možno určit jako:

- reálnou hodnotu (stanovenou v souladu se standardem IAS 39) k datu přechodu účetní jednotky na standardy IFRS při přípravě individuální účetní závěrky, nebo
- účetní hodnotu investice dle dříve dodržovaných účetních postupů k danému datu.

Účetní jednotky, které poprvé sestavují

účetní závěrku dle IFRS, si mohou zvolit, které ocenění použijí jednotlivě pro každou z investic. Některé investice mohou být tudíž oceněny v souladu s obecnými pravidly uvedenými ve standardu IAS 27 a některé domnělými pořizovacími náklady. V případě investic oceněných domnělými pořizovacími náklady lze při oceňování jednotlivých investic navíc volit mezi oceněním reálnou hodnotou a účetní hodnotou dle dříve dodržovaných účetních postupů.

### Zachycení dividend z dceřiných, společně ovládaných a přidružených podniků

Před novelou vyžadoval standard IAS 27, aby mateřská společnost zaúčtovala podíly na předakvizičních kumulovaných ziscích dceřiného, společně ovládaného nebo přidruženého podniku zaúčtované pomocí metody pořizovacích nákladů jako snížení pořizovacích nákladů na investici.

Rada zrušila ve standardu IAS 27 požadavek na rozlišování mezi dividendami vyplacenými před akvizicí a po ní. Standard nyní uplatňuje obecné požadavky standardu IAS 18 – Výnosy a požaduje, aby dividendy přijaté z dceřiných, společně ovládaných a přidružených podniků byly zaúčtovány do výkazu zisku a ztráty ve chvíli, kdy vzniká právo účetní jednotky na tyto dividendy.

### Náznaky snížení hodnoty

V návaznosti na obavy vyjádřené ve spojitosti s tím, že nová pravidla týkající se účtování dividend by mohla vést k nesprávnému zaúčtování zisku, došlo k úpravě standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, v němž byl zaveden

nový indikátor snížení hodnoty.

Při posuzování toho, zda je ve spojitosti s investicí do dceřiného, společně ovládaného nebo přidruženého podniku nutný test snížení hodnoty v plném rozsahu, má účetní jednotka přihlídnout k tomu, jestli z investice zaúčtovala dividendu a zda má k dispozici důkaz o tom, že:

- účetní hodnota investice v individuální účetní závěrce převyšuje účetní hodnotu čistých aktiv podniku, v němž drží jednotka investici, v konsolidované účetní závěrce,
- dividendy převyšuje celkový úplný výsledek (comprehensive income) dceřiného, společně ovládaného nebo přidruženého podniku v období, v němž je dividendy ohlášena.

### Reorganizace prostřednictvím založení nové mateřské společnosti

Standard IAS 27 byl rovněž novelizován tak, aby zohledňoval situace, kdy mateřská společnost přistoupí k reorganizaci struktury své skupiny a pro tento účel založí novou účetní jednotku jako svou mateřskou společnost. Při takových reorganizacích získává nová mateřská společnost kontrolu nad původní mateřskou společností tím, že vydá kapitálové nástroje výměnou za kapitálové nástroje původní mateřské společnosti. Podle nových pravidel ocení nová mateřská společnost při reorganizaci, která splňuje stanovená kritéria, svou investici do dřívější mateřské společnosti účetní hodnotou svého podílu na položkách vlastního kapitálu vykázaných v individuální účetní závěrce původní mateřské společnosti k datu reorganizace.

# US GAAP

## Hierarchie závaznosti účetních postupů US GAAP

Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board, FASB) vydala Standard č. 162, který nijak zásadně nemění stávající postupy, ale je dalším krokem ke zjednodušení finančního výkaznictví v rámci účetních postupů US GAAP.

Zmíněný standard vymezuje zdroje účetních zásad spolu s rámcem pro jejich výběr, které mají být používány při přípravě účetní závěrky podnikatelských subjektů předkládané v souladu s obecně závaznými účetními zásadami (GAAP) ve Spojených státech (hierarchie účetních zásad GAAP).

Stávající hierarchie GAAP, kterou stanovil Americký institut certifikovaných veřejných účetních znalců (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) v Auditním standardu č. 69, Význam termínu „vykázat věrně v souladu s obecně závaznými účetními zásadami“, je kritizována, neboť 1) je primárně určena auditorům, nikoli účetním jednotkám, 2) je složitá, 3) řadí Koncepční rámec rady FASB, který podléhá stejnému řádnému procesu přijetí jako Zprávy rady FASB o standardech finančního účetnictví, pod úroveň postupů obvyklých v určitém odvětví, které jsou považovány za obecně závazné, avšak nejsou předmětem řádného procesu přijetí.

Rada se domnívá, že hierarchie závaznosti postupů GAAP by měla respektovat potřeby účetních jednotek, protože právě účetní jednotky – nikoli auditor, odpovídají za výběr účetních zásad pro potřeby přípravy účetní závěrky, která je sestavována v souladu s postupy GAAP. Rada tudíž došla k závěru, že hierarchie závaznosti postupů GAAP by měla být popsána v účetní literatuře vydávané radou FASB, a za tímto účelem vydává zmíněný standard.

Tento standard by neměl vést k žádné změně ve stávajících postupech.

### Hierarchie závaznosti postupů GAAP

Zdroje obecně závazných účetních zásad<sup>1</sup> jsou seřazeny v sestupném pořadí dle závaznosti následovně:

- a) Standardy a interpretace finančního účetnictví rady FASB, Standard rady FASB č. 133 – Záležitosti spojené s implementací, Stanoviska pracovníků rady FASB, Zpravodaje Amerického institutu certifikovaných veřejných účetních znalců (AICPA) o účetních výzkumech (AICPA Accounting Research Bulletins) a Stanoviska rady pro účetní zásady, které nejsou nahrazeny opatřeními rady FASB,
- b) Odborné zpravodaje rady FASB a, pokud jsou schváleny<sup>2</sup> radou FASB, Auditorské a účetní směrnice institutu AICPA a Přehledy stanovisek,
- c) Zpravodaje institutu AICPA o postupech Výkonného výboru pro účetní standardy, které byly schváleny radou FASB, stanoviska k dohodnutému postupu Oddělení rady FASB pro řešení nových záležitostí (EITF) a Témata projednaná v příloze D Souhrnu oddělení EITF (EITF D-Topics)<sup>3</sup>,
- d) Prováděcí pokyny (otázky a odpovědi) publikované pracovníky rady FASB, Účetní interpretace institutu AICPA, Auditorské a účetní směrnice institutu AICPA a Přehledy stanovisek, které nebyly schváleny radou FASB, a postupy, které jsou v široké míře uplatňovány a jsou běžné buď z obecného pohledu nebo v určitém odvětví.

Pokud není účetní postup ve vztahu k určité transakci nebo události upřesněn v materiálu z kategorie a), účetní jednotka prověří, zda je účetní postup upřesněn účetní zásadou ze zdroje v jiné kategorii. V takových případech platí, že obsahují-li materiály kategorie b) – d) účetní zásady, které popisují účetní postup

ve vztahu k určité transakci nebo události, dodrží účetní jednotka účetní postup popsáný účetní zásadou ze zdroje v nejvyšší kategorii, např. před postupem ze zdroje patřícího do kategorie c) dá přednost postupu, jenž je popsán v materiálu z kategorie b).

Jestliže není účetní postup ve vztahu k určité transakci nebo události upřesněn v žádném materiálu ani zaveden v praxi, jak je uvedeno u kategorií a) – d), zváží účetní jednotka uplatnění účetních zásad platných pro podobné transakce nebo události, které spadají do kategorií a) – d), a poté prostuduje další účetní literaturu. Účetní jednotka nesmí aplikovat účetní postup upřesněný v účetních zásadách vztahujících se na podobné transakce či události v případech, kdy tyto účetní zásady zakazují aplikaci účetního postupu na konkrétní transakci nebo událost nebo kdy naznačují, že účetní postup nemá být uplatňován analogicky. K další účetní literatuře patří např. Koncepční přehledy rady FASB, Dokumenty institutu AICPA o nových záležitostech, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB),<sup>4</sup> materiály dalších odborných asociací či regulačních orgánů, Dotazy a odpovědi služby pro poskytování odborných informací zahrnuté v Praktických odborných pokynech institutu AICPA a učebnice, příručky a články z oboru účetnictví. Vhodnost použití další účetní literatury závisí na tom, nakolik relevantní je z pohledu konkrétních okolností, na specifičnosti pokynů a na renomé a důvěryhodnosti vydavatele či autora. Koncepční přehledy rady FASB by např. za běžných okolností byly spolehlivější a závaznější než jiné zdroje v této kategorii.

*Zdroj: Zpráva o standardech finančního účetnictví č. 162 – Hierarchie obecně závazných účetních zásad*

1) Pravidla a interpretace americké Komise pro cenné papíry (SEC) jsou zdrojem účetních zásad kategorie a) pro subjekty registrované na této burze. Pracovníci komise SEC navíc vydávají Účetní zpravodaj, v němž jsou uvedeny postupy, které pracovníci komise dodržují při uplatňování požadavků komise SEC na zveřejňování informací, a prostřednictvím materiálů EITF D-Topics a Připomínky pozorovatele v publikaci Otázky EITF veřejně oznamují svá stanoviska k určitým účetním záležitostem pro potřeby subjektů registrovaných u komise SEC.

2) Pro účely interpretace kategorií b) a c) se pojmem „schválený“ rozumí skutečnost, že rada FASB nemá námítky proti vydání materiálu.

3) Pracovníci rady FASB využívají materiál EITF D-Topics k veřejnému oznamování svých stanovisek k určitým účetním záležitostem. Tato oznámení pracovníků rady FASB jsou považována za účetní zásady kategorie c).

4) Odstavec 5 Mezinárodního účetního standardu (IAS) 8 – Účetní pravidla a postupy, změny v účetních odhadech a chyby uvádí, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou standardy a interpretace přijaté radou IASB, které se skládají z a) Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), b)

# Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně účetních záležitostí uvedených v této publikaci kontaktujte, prosím, jednoho z následujících specialistů oddělení auditu v české pobočce společnosti Deloitte:

## České účetnictví

Hana Gregášová hgregasova@deloitteCE.com  
Stanislav Staněk sstanek@deloitteCE.com  
Michal Brandejs mbrandejs@deloitteCE.com

## IFRS a US GAAP

Martin Tesař mtesar@deloitteCE.com  
Soňa Plachá splacha@deloitteCE.com  
Jitka Kadlecová jkadlecova@deloitteCE.com  
Pavel Kodýtek pkodytek@deloitteCE.com

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

Tyto materiály a informace v nich obsažené předkládá společnost Deloitte Česká republika a jejich účelem je podat obecné informace o konkrétní záležitosti či záležitostech, nikoli jejich vyčerpávající rozbor.

Informace uvedené v těchto materiálech proto nepředstavují účetní, daňové, právní, investiční, poradenské ani jiné odborné rady či služby. Tyto informace by neměly být použity jako jediné východisko při přijímání rozhodnutí, která by mohla mít vliv na Vás nebo Vaše podnikání. Před přijetím jakýchkoli rozhodnutí nebo provedením kroků, jež by mohly ovlivnit Vaši osobní finanční situaci nebo podnikání, byste měli vyhledat radu kvalifikovaného odborného poradce.

Tyto materiály a informace v nich obsažené jsou předkládány v jejich stávající podobě a společnost Deloitte Česká republika neposkytuje ve spojitosti s nimi žádná výslovná ani implicitní prohlášení či záruky. Aniž by tím bylo omezeno výše uvedené, společnost Deloitte Česká republika nezaručuje, že tyto materiály nebo informace v nich uváděné neobsahují chyby nebo že splňují jakákoli konkrétní kritéria kvality. Společnost Deloitte Česká republika výslovně odmítá veškeré implicitní záruky, jako jsou např. záruky obchodovatelnosti, nároku, způsobilosti pro určitý účel, neporušení pravidel, slučitelnosti, bezpečnosti a správnosti.

Použijete-li tyto materiály a informace v nich obsažené, činíte tak na vlastní riziko a zároveň přebíráte plnou odpovědnost za škody vyplývající z použití těchto materiálů a informací. Společnost Deloitte Česká republika neodpovídá za žádné zvláštní, nepřímé, nahodilé, následné nebo represivní škody či jakékoli jiné škody vzniklé v důsledku použití těchto materiálů nebo informací v nich obsažených, a to bez ohledu na to, zda budou uplatňovány na základě smlouvy, zákona, porušení závazku (včetně porušení způsobeného nedbalostí) nebo jiným způsobem.

Pokud nebude jakékoli z výše uvedených ustanovení z jakéhokoli důvodu plně vymahatelné, ostatní ustanovení zůstávají v platnosti.

\*\*\*

Deloitte označuje jednu či více společností švýcarského sdružení („Verein“) Deloitte Touche Tohmatsu a jeho členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury sdružení Deloitte Touche Tohmatsu a jeho členských firem je uveden na adrese [www.deloitte.com/cz/onas](http://www.deloitte.com/cz/onas).