

Deloitte.

Vydání na rok 2009

Přehled standardů IPSAS

Mezinárodní účetní standardy
pro veřejný sektor (IPSAS)

Společný jazyk veřejného sektoru



červenec 2009

Předmluva

Vážená čtenářko, vážený čtenáři,

příručka, která se Vám právě dostala do rukou, shrnuje klíčové informace z oblasti Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Vychází z anglického originálu brožury „IPSAS Summary“ vydaného holandskou kanceláří společnosti Deloitte a je doplněna o popis základních rozdílů mezi standardy IPSAS a stávající českou legislativou v oblasti účetního výkaznictví veřejného sektoru, tedy účetních jednotek, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy nebo organizačními složkami státu.

Celý svět, zejména pak Evropská unie, jednoznačně směřují k systému, který by poskytoval relevantnější a spolehlivější informace pro řízení účetních jednotek a zároveň zvýšil transparentnost a kvalitu účetních a finančních výkazů a informací veřejných institucí pro externí uživatele. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) jsou v současné době odbornou veřejností považovány za systém, který zmíněné nároky dostatečně zohledňuje. Vzhledem k tomu, že standardy IPSAS vycházejí do značné míry z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (ty jsou zaměřeny na komerčně orientované organizace), lze očekávat, že by jejich používání ocenili také externí uživatelé. Rostoucí význam standardů IPSAS dokládá i fakt, že Evropská unie již od roku 2005 aplikuje tento systém na finanční výkaznictví účetních jednotek, které má ve své kompetenci, a podporuje i jeho zavedení členskými státy EU.

Česká republika patří k zemím, ve kterých právě probíhají reformy účetnictví organizací spadajících do kategorií územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů nebo organizačních složek státu. Od 1. ledna 2010 nabudou účinnosti některá novelizovaná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která přinášejí důležité změny v oblasti účetnictví veřejného sektoru, neboť nově zavádí tzv. účetnictví státu. Vytvoření účetnictví státu znamená, že stát se stane konsolidující účetní jednotkou, a všechny podřízené účetní jednotky proto budou povinny zajišťovat a předávat určené účetní záznamy v nově stanovené struktuře a v nových termínech.

Účetnictví státu má být vytvořeno tak, aby účtování a vykazování státu na tzv. aktuálním principu bylo možné zahájit k 1. lednu 2010. V průběhu letošního roku se očekává vydání související novely vyhlášky č. 505/2002 Sb. a dalších předpisů, které detailně upraví nová pravidla platná od 1. ledna 2010.

Společnost Deloitte si je významu standardů IPSAS vědoma, a proto věnuje této oblasti velkou pozornost a péči. V této příručce se chceme se čtenáři podělit o své zkušenosti a přiblížit standardy IPSAS také těm, kteří se s nimi setkávají poprvé. Poskytuje přehled aktuálního obsahu jednotlivých standardů IPSAS platných od 1. ledna 2009 a klíčových rozdílů v porovnání se současnými požadavky české účetní legislativy pro veřejný sektor. Věříme, že se stane rychlým pomocníkem při orientaci v systému IPSAS a při posuzování změn, které nová česká legislativa může přinést.

Při překladu textů z angličtiny jsme vycházeli z odborné terminologie, která byla použita v překladu Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2008 (dále Příručka IPSAS 2008). Tato publikace byla vydána Nejvyšším kontrolním úřadem pod dohledem Mezinárodní federace účetních (IFAC). V případech, kdy se překlad anglických termínů výrazně liší od oficiálního překladu těchto termínů v české verzi Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), uvádíme v závorce překlad termínů dle IFRS.

Za celý tým, který tuto příručku pro Vás připravil, a za společnost Deloitte Vám přeji příjemnou práci jak s touto příručkou tak se standardy IPSAS.



Martin Tesař
Partner, poradenství v oblasti IFRS a IPSAS

Úvod

Společnost Deloitte má bohaté zkušenosti s projekty přechodu na nové účetní standardy. V posledních letech jsme asistovali při zavádění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) zejména v podnikatelském sektoru, nicméně se domníváme, že osvědčené projektové postupy můžeme doporučit a aplikovat rovněž v sektoru veřejném.

Postup přechodu na nové účetní předpisy

- Prvním krokem v procesu přechodu na nové účetní předpisy je **zjišťování dopadu nového účetního systému na účetní jednotku**. Konkrétně jde o zjištění, které z nových účetních postupů (tedy standardů – ať již IPSAS či jiných) jsou relevantní pro konkrétní účetní jednotku. Ne všechny standardy jsou relevantní pro všechny organizace, záleží zejména na předmětu činnosti.
- Následně účetní jednotka zkoumá, jak je vykazování podle relevantních standardů IPSAS **odlišné od účetních pravidel aplikovaných účetní jednotkou podle českých postupů**. Analýzu je nejlepší provést jednotlivě podle vymezených relevantních standardů.
- Důležitá je **identifikace potřebných dat** nad rámec dat běžně dostupných v informačním systému účetní jednotky.
 - Zahrnuje informace pro výkazy i přílohu.
 - U každé informace je nezbytné určit:
 - přesné vymezení,
 - odpovědnou osobu,
 - termín přípravy,
 - způsob předání.
- Dalším krokem je transformace identifikovaných dat do účetních výkazů, které jsou v souladu s novými účetními předpisy (např. IPSAS). Tato transformace představuje zejména:
 - a) definici formátu výkazů – výkazu o finanční situaci, výkazu o finanční výkonnosti, výkazu o změnách čistých aktiv/ vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků, stanovení náplně jednotlivých položek a vytvoření přílohy k účetní závěrce; v prvním roce přípravy nové závěrky se zpravidla jedná o náročný a zdlouhavý proces, proto je potřeba požadavkům na zveřejnění věnovat dostatečnou pozornost již na začátku celého procesu,

b) výpočet potřebných úprav z dat shromážděných odpovědnými osobami - promítnutí úprav do výkazů může být provedeno v rámci účetního softwaru nebo mimo něj (např. MS Excel).

- Nedílnou součástí přípravy účetní závěrky je vnitřní kontrola kvality provedené práce. Účetní jednotka by měla mít k dispozici účetní dokumentaci ke všem provedeným úpravám a zveřejněným informacím. Podstatnou informací pro osoby, které za účetní závěrku odpovídají, je skutečnost, zda bylo dosaženo plného souladu s novými účetními předpisy (IPSAS), tj. zda byly provedeny veškeré požadované úpravy a zveřejněny všechny informace novými předpisy požadované. Efektivním nástrojem vnitřního kontrolního systému může být například kontrolní seznam účtování a zveřejňování dle nových účetních předpisů.
- Praxe potvrzuje, jak velmi důležité je proškolit zaměstnance, kteří budou odpovídat za sestavení účetní závěrky a sběr dat. Pokud tito zaměstnanci nepochopí, co a proč je třeba připravit, výsledné informace mohou být nekvalitní a nepoužitelné.
- Ověření přípravy a sběru dat je možné formou závěrky „nanečisto“.
- V případě, že účetní jednotka připravuje konsolidovanou účetní závěrku, je potřeba provést předchozí kroky také u ostatních účetních jednotek, které budou konsolidovány. Pro přípravu konsolidovaných účetních závěrek je praktické vytvořit konsolidační instrukce (popisují konkrétní účetní pravidla a postupy konsolidované skupiny v rámci nových účetních předpisů) a konsolidační dotazník (vymezuje informace požadované od jednotlivých konsolidovaných účetních jednotek). Konsolidující jednotka by měla dostat vyplněné konsolidační dotazníky s dostatečným předstihem, aby byl čas na kontrolu, vrácení k opravě a případně na dopracování.

Seznam zkratek použitých v této publikaci

ČÚL – česká účetní legislativa

IPSAS – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

OSS – organizační složky státu

PO – příspěvkové organizace

SF – státní fondy

ÚSC – územní samosprávné celky



Přehled standardů IPSAS

V této publikaci jsou shrnuta ustanovení všech 27 mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS), které byly vydány k 1. lednu 2009. Tento přehled má být zdrojem všeobecných informací o standardech IPSAS, a nemůže tedy nahradit prostudování úplného znění standardů.

IPSAS	Standard	Východisko
IPSAS 1	Předkládání účetní závěrky	IAS 1
IPSAS 2	Výkazy peněžních toků	IAS 7
IPSAS 3	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby	IAS 8
IPSAS 4	Dopady změn směnných kurzů cizích měn	IAS 21
IPSAS 5	Výpůjční náklady	IAS 23
IPSAS 6	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	IAS 27
IPSAS 7	Investice do přidružených jednotek	IAS 28
IPSAS 8	Účasti na společném podnikání	IAS 31
IPSAS 9	Výnosy ze směnných transakcí	IAS 18
IPSAS 10	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IAS 29
IPSAS 11	Stavební smlouvy (Smlouvy o zhotovení)	IAS 11
IPSAS 12	Zásoby	IAS 2
IPSAS 13	Leasingy	IAS 17
IPSAS 14	Události po datu vykazání	IAS 10
IPSAS 15	Finanční nástroje – zveřejnění a prezentace	IAS 32
IPSAS 16	Investice do nemovitostí	IAS 40
IPSAS 17	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16
IPSAS 18	Vykazování podle segmentů	IAS 14
IPSAS 19	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	IAS 37
IPSAS 20	Zveřejnění spřízněných stran	IAS 24
IPSAS 21	Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv	IAS 36
IPSAS 22	Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru	-
IPSAS 23	Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	-
IPSAS 24	Předkládání informací o rozpočtu v účetní závěrce	-
IPSAS25	Zaměstnanecské požitky	IAS 19
IPSAS26	Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv	IAS 36

Všechny výše uvedené standardy vycházejí z postupů aktuálního účetnictví. Následující standard vychází z účtování na peněžní bázi:
Peněžní báze IPSAS – Účetní výkaznictví na peněžní bázi

Zároveň v této publikaci uvádíme i některé **klíčové rozdíly mezi požadavky jednotlivých standardů IPSAS a požadavky české účetní legislativy pro veřejný sektor (ČÚL)**. Tento výčet však není v žádném případě vyčerpávající a je třeba ho chápat jako orientační.

Českou účetní legislativou (ČÚL) jsou myšleny zejména následující právní předpisy ve znění platném k **1. 1. 2009**:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky (ÚSC), příspěvkovými organizacemi (PO), státními fondy (SF) a organizačními složkami státu (OSS),
- české účetní standardy č. 501 – 522 pro územní samosprávné celky (ÚSC), příspěvkové organizace (PO), státní fondy (SF) a organizační celky státu (OSS),
- vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních rozpočtů,
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Od 1. 1. 2010 nabudou účinnosti některá novelizovaná **ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví (novelizován zákonem č. 304/2008 Sb.). Tato novela přináší důležité změny v oblasti účetnictví veřejného sektoru, neboť nově zavádí tzv. **účetnictví státu**. Ministerstvo financí bude sestavovat účetní výkazy za Českou republiku a za tímto účelem bude shromažďovat účetní záznamy od vybraných účetních jednotek, kterými se rozumí organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Vzhledem k tomu, že k datu vydání této publikace nebyla dosud vydána související novela vyhlášky č. 505/2002 Sb. a dalších prováděcích předpisů, a jsou tedy známy jen hrubé obrysy systému, který bude platit od 1. 1. 2010, uvádíme u relevantních standardů IPSAS v odstavcích „Srovnání s ČÚL“ poznámku o tom, jaké změny můžeme v souvislosti s novelizovaným zákonem o účetnictví od 1. 1. 2010 očekávat.

Základní rozdíly mezi IPSAS a ČÚL

- IPSAS jsou určeny pro všechny vládní a jiné účetní jednotky veřejného sektoru. Účetnictví dle ČÚL se liší v závislosti na právní formě účetní jednotky – ÚSC, PO, SF nebo OSS.
- IPSAS jsou uplatňovány na účetní závěrky pro všeobecné použití, které jsou připraveny buď na akruální (26 standardů IPSAS), nebo peněžní bázi (1 standard IPSAS). Účetnictví dle ČÚL je kombinací obou přístupů. Např.:
 - výkaz zisku a ztráty je zpracován ve vybraných oblastech na bázi akruální,
 - rozvaha je sestavena částečně na principu historických cen a ve vybraných částech na základě cen určených podle zvláštních právních předpisů,
 - výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu je sestavován výhradně na peněžní bázi.
- Dle IPSAS rozhoduje podstata transakce, nikoliv její právní forma.
- IPSAS neřeší účtování, ale vykazování, oceňování a zveřejňování.
- V IPSAS neexistuje směrná účtová osnova.
- IPSAS nepředepisuje striktně formát výkazů.
- Některé standardy IPSAS obsahují alternativní metody.
- IPSAS obsahují podrobnější metodiku technicky složitých oblastí.
- IPSAS více používají i jiné oceňovací báze – historické ceny, reálná hodnota, současná hodnota atd. Dle ČÚL používají účetní jednotky při oceňování převážně historické ceny.
- IPSAS jsou postaveny na principu ekonomické (konsolidované) jednotky, kterou se rozumí skupina účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a všechny ovládané jednotky. Naproti tomu ÚSC, PO, SF a OSS konsolidovanou účetní závěrku nesestavují, nicméně novinkou od 1. 1. 2010 bude sestavování konsolidované účetní závěrky státu Ministerstvem financí.

Další rozdíly jsou uvedeny u jednotlivých IPSAS.

Datum účinnosti

Účetní období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je stanovit způsob sestavování účetních závěrek pro všeobecné použití na základě účetnictví založeného na aktuální bázi. Standard obsahuje rovněž pokyny týkající se struktury účetních závěrek a minimálních požadavků na jejich obsah.

Shrnutí

- Standard vymezuje nejdůležitější zásady dodržované při sestavování účetní závěrky, včetně předpokladu schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, konzistence při vykazování a klasifikaci údajů, aktuální báze účetnictví, agregace a významnosti.
- Kompletní účetní závěrka se skládá z:
 - výkazu o finanční situaci,
 - výkazu o finanční výkonnosti,
 - výkazu o změnách čistých aktiv/ vlastního kapitálu,
 - výkazu peněžních toků,
 - pokud účetní jednotka zveřejňuje schválený rozpočet, pak ze skladby rozpočtu a jeho aktuální částky,
 - poznámek (přílohy) obsahujících přehled zásadních účetních pravidel a ostatních vysvětlivek.
- Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je připravena ve shodě s IPSAS, uvede tuto skutečnost ve své účetní závěrce. Pokud není účetní závěrka připravena v souladu se všemi požadavky všech standardů IPSAS, které se na jednotku vztahují, pak nesmí být označena jako závěrka sestavená ve shodě s IPSAS.
- Aktiva a závazky a náklady a výnosy se nekompenzují. Výjimkou jsou případy, kdy je kompenzace požadována nebo povolena některým z IPSAS.
- Srovnatelné informace za předchozí období musejí být zveřejněny u všech částek vykázaných v účetní závěrce a v její příloze. Srovnatelné informace mají být uvedeny, pokud je to relevantní pro pochopení účetní závěrky za běžné období. Pokud je způsob vykazování nebo klasifikace položek v účetní závěrce změněn, musí být reklasifikovány i srovnatelné částky a zveřejněna částka, podstata a důvod reklasifikace.

- Ve výkazu o změnách čistých aktiv/ vlastního kapitálu musí být uvedeny veškeré změny v čistých aktivech/ ve vlastním kapitálu.
- Účetní závěrka je obecně sestavována jednou ročně. Dojde-li ke změně data vykazání a účetní závěrka je sestavena za jiné období než období jednoho roku, musí v ní být tato skutečnost uvedena.
- V účetní závěrce se zpravidla vyžaduje rozdělení aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé. Obecně se při rozdělování položek na dlouhodobé a krátkodobé nepřihlíží k událostem po datu vykazání. Účetní jednotka musí u každé položky aktiv a závazků, která obsahuje částky, jež budou přijaty nebo vypořádány do jednoho roku i v době delší než jeden rok od data vykazání, uvést částku, která bude přijata nebo vypořádána za dobu delší než jeden rok.
- Standard IPSAS 1 vymezuje minimum řádkových položek, které mají být vykazány ve výkazu o finanční situaci, výkazu o finanční výkonnosti a výkazu o změnách čistých aktiv/ vlastního kapitálu, a obsahuje pokyny k identifikaci dalších řádků, hlaviček a mezisoučtů.
- Analýza nákladů ve výkazu o finanční výkonnosti může vycházet z jejich druhu nebo účelu (funkce). Jsou-li náklady vykazány podle účelu, musí být doplněna i jejich klasifikace podle druhu.
- Standard IPSAS 1 vymezuje minimální požadavky na zveřejňování informací v poznámkách (v příloze), v nichž musí být uvedeny následující informace:
 - dodržovaná účetní pravidla,
 - úsudky učiněné vedením při uplatňování účetních pravidel účetní jednotky, které měly nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce,
 - klíčové předpoklady týkající se budoucnosti a další důležitá východiska odhadu nejistot, u nichž existuje vysoké riziko, že během příštího roku způsobí významné úpravy účetních hodnot aktiv a závazků,
 - sídlo a právní forma účetní jednotky,
 - popis podstaty činnosti účetní jednotky,
 - odkaz na příslušnou legislativu,
 - název ovládající jednotky a nejvyšší ovládající jednotky pro celou ekonomickou jednotku.
- V příloze standardu IPSAS 1 jsou uvedeny příklady výkazu o finanční situaci, výkazu o finanční výkonnosti a výkazu o změnách čistých aktiv/ vlastního kapitálu.

Porovnání s ČÚL

- Aktuální báze účetnictví je plně dodržována pouze v případě účtování o hospodářské činnosti ÚSC a OSS a PO.
- Účetní závěrka dle ČÚL zahrnuje pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků a přílohu. Do 31. 12. 2009 nesestavují SF výkaz zisku a ztráty.
- Formát rozvahy a výkazu zisku a ztráty je v ČÚL předepsán (uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek výkazů). IPSAS 1 stanovuje minimální řádky, které musí výkazy obsahovat, nepředepisuje však jejich pořadí ani formát. ČÚL také detailně upravuje uspořádání položek v příloze účetní závěrky.
- V rozvaze jsou oproti IPSAS navíc uváděny účty tzv. rozpočtového hospodaření a další účty mající vztah k rozpočtovému hospodaření a účty mimorozpočtových prostředků, které představují zejména bankovní účty napojené na plnění příjmů a výdajů.
- U ÚSC jsou dle ČÚL ve výkazu zisku a ztráty vykazovány pouze položky za hospodářskou činnost účetní jednotky. Položky za hlavní činnost jsou vykazovány ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. U ostatních typů společností jsou ve výkazu zisku a ztráty vykazovány položky za hlavní a za hospodářskou činnost. Dle IPSAS jsou ve výkazu o finanční výkonnosti uváděny zvláště výnosy a náklady z provozní činnosti (tj. z aktivit, které účetní jednotka uskutečňuje za účelem dosažení svých hlavních cílů) a neprovozní činnosti.
- ČÚL neumožňuje volbu klasifikace nákladů ve výsledovce – je možné pouze jejich druhové členění.
- IPSAS 1 vyžaduje zveřejňovat na zvláštním řádku výkazu o finanční výkonnosti mimořádné položky.
- IPSAS 1 vyžaduje uvádět samostatně menšinové podíly na čistém přebytku/schodku a menšinové podíly ve výkazu o finanční situaci.
- Dle ČÚL budou od 1. 1. 2010 účetní jednotky povinně sestavovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2001 nebo po tomto datu.

Cíl

Účelem tohoto standardu je požadovat poskytování informací o změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu peněžních toků, který rozděluje peněžní toky za období na peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a z činností spojených s financováním.

Shrnutí

- Ve výkazu peněžních toků musejí být analyzovány změny v peněžních prostředcích a peněžních ekvivalentech během období v rozdělení na provozní činnost, investiční činnost a financování.
- Peněžní ekvivalenty zahrnují krátkodobé investice (méně než tři měsíce od data nabytí), které jsou pohotově převoditelné na známou částku peněžních prostředků a riziko změny jejich hodnoty není významné. Obecně se k peněžním ekvivalentům neřadí majtkové podíly.
- Peněžní toky z provozní činnosti jsou vykázány pomocí přímé (doporučené) nebo nepřímé metody.
- Účetní jednotky z veřejného sektoru, které vykazují peněžní toky z provozní činnosti pomocí přímé metody, mají provádět sesouhlasení přebytku/ schodku z běžné činnosti s čistým peněžním tokem z provozní činnosti.
- Čisté peněžní toky spojené s mimořádnými položkami by měly být klasifikovány jako plynoucí z provozní činnosti, investiční činnosti nebo financování a vykázány samostatně.
- Peněžní toky z přijatých a zaplacených úroků a dividend by měly být vykázány samostatně a klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti nebo financování.
- Peněžní toky plynoucí z daní z čistého přebytku se vykazují samostatně a jsou klasifikovány jako peněžní toky z provozní činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.
- K přepočtu peněžních toků plynoucích z transakcí vyjádřených v cizí měně by měl být použit kurz platný k datu peněžních toků.

- Souhrnné peněžní toky z nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a jiných provozních jednotek mají být vykázány samostatně a klasifikovány jako investiční činnost. V účetní závěrce mají být uvedeny také další požadované informace.
- Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků, by neměly být uváděny ve výkazu peněžních toků, ale měly by být zveřejněny samostatně.
- Příklady výkazů peněžních toků jsou uvedeny v příloze ke standardu IPSAS 2.

Porovnání s ČÚL

Výkaz peněžních toků bude povinnou součástí účetní závěrky až od 1. 1. 2010, jeho struktura zatím není blíže upravena.

IPSAS 3 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria výběru a změn účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn účetních odhadů a oprav chyb.

Shrnutí

- V případě absence standardu IPSAS, který by se vztahoval na konkrétní transakci, jinou událost nebo podmínku, musí vedení použít vlastní úsudek při tvorbě a používání účetních pravidel, která zaručí, že dané informace budou:
 - relevantní pro potřeby přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů,
 - spolehlivé v tom, že účetní závěrka:
 - zobrazuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky,
 - odráží ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, nikoli jen jejich právní formu,
 - je neutrální, tj. bez zaujatosti,
 - je sestavena s opatrností,
 - je ve všech významných ohledech úplná.

- Standard IPSAS 3 stanovuje postup při výběru účetních pravidel podle jejich závaznosti:
 - standardy IPSAS s přihlédnutím k případným implementačním příručkám,
 - v případě, kdy není k dispozici standard IPSAS, který by se vztahoval přímo na danou situaci, se lze řídit požadavky a pokyny obsaženými ve standardech IPSAS, které se věnují podobným nebo souvisejícím otázkám, a definicemi a kritérii pro zachycování a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedenými v ostatních standardech IPSAS,
 - vedení může rovněž přihlédnout k aktuálním materiálům vydaným dalšími tvůrci standardů a k obecně závazným postupům dodržovaným ve veřejném a soukromém sektoru.
- Účetní jednotka používá u podobných transakcí svá účetní pravidla konzistentně.
- Účetní jednotka může účetní pravidlo změnit pouze v případě, že to vyžaduje standard IPSAS nebo kdy taková změna povede ke zveřejnění spolehlivých a relevantnějších informací v účetní závěrce.
- Pokud některý ze standardů IPSAS požaduje změnu v účetním pravidle, řídí se účetní jednotka přechodnými ustanoveními daného standardu. Pokud standard neobsahuje žádná přechodná ustanovení nebo pokud účetní jednotka provádí změnu z vlastního rozhodnutí, použije nové účetní pravidlo retrospektivně a přepracuje předchozí období. Je-li přepracování neproveditelné, zahrne účetní jednotka kumulovaný dopad změny do čistých aktiv/ vlastního kapitálu. Jestliže není možné kumulativní dopad určit, uplatní účetní jednotka nové pravidlo prospektivně.
- Změny účetních odhadů (např. změna doby životnosti aktiva) jsou zaúčtovány buď v běžném období, nebo v běžném období i budoucích obdobích (bez přepracování údajů).
- Pokud je obtížné rozlišit mezi změnou účetního pravidla a změnou účetního odhadu, je změna zpracována jako změna účetního odhadu.
- Účetní jednotka je povinna opravit významné chyby z předchozích období retrospektivně v první účetní závěrce schválené ke zveřejnění po odhalení chyb. Tato oprava bude provedena přepočtem srovnávacích částek za předchozí vykazované období, nebo přepočtem počátečního výkazu o finanční situaci, jestliže k chybě došlo před prvním vykazovaným obdobím.

Porovnání s ČÚL

- Dle ČÚL jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy. IPSAS problematiku účtování jako takovou neřeší, jsou zaměřeny především na sestavení účetní závěrky.
- Podle ČÚL se dopady změn účetních metod a opravy chyb za minulá období vykazují jako položky běžného účetního období, a to na položkách nákladů a výnosů, kterých se týkají. Oproti tomu IPSAS vykazují dopady oprav chyb a dobrovolné změny účetních metod v obdobích, ke kterým se vztahují (je tedy nutné přepracování srovnávacích údajů). Stejně je nakládáno s dopady nově přijatých či novelizovaných standardů, pokud jejich přechodná ustanovení nakládání s nimi nespécifikují.

IPSAS 4 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2010 nebo po tomto datu.
Doporučuje se dřívější použití standardu .

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit postup účtování o transakcích účetní jednotky v cizích měnách a o jejich zahraničních aktivitách (jednotkách).

Shrnutí

- Účetní jednotka nejprve určí svou funkční měnu, tedy měnu primárního ekonomického prostředí, v němž provádí svou činnost.
- Následně převede účetní jednotka všechny položky v cizích měnách na funkční měnu:
 - pomocí směnného kurzu mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce,
 - k následným datům vykazání:
 - peněžní položky jsou převedeny za použití závěrkového kurzu,
 - nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách, jsou převedeny pomocí směnného kurzu k datu transakce,
 - nepeněžní položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou, jsou převedeny za použití kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato reálná hodnota určena.

- Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek v kurzech odlišných od těch, kterými byly převedeny při původním uznání, musí být uznány jako přebytek nebo schodek. Jedinou výjimkou jsou kurzové rozdíly vznikající u peněžní položky, která tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční aktivitě (jednotce). Tyto kurzové rozdíly jsou vykázány v konsolidované účetní závěrce, v níž je zahraniční aktivita (jednotka) zahrnuta, do samostatné složky čistých aktiv/ vlastního kapitálu. Tyto rozdíly jsou při pozbytí čisté investice vykázány v přebytku nebo schodku.
- Finanční výkonnost a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:
 - aktiva a závazky pro každý zveřejněný výkaz o finanční situaci (tj. včetně srovnatelných částek) se převedou závěrkovým kurzem k datu příslušného výkazu o finanční situaci,
 - výnosy a náklady pro každý zveřejněný výkaz o finanční výkonnosti (tj. včetně srovnatelných částek) se převedou směnným kurzem k datu transakce,
 - všechny vyplývající kurzové rozdíly se vykážou jako samostatná složka čistých aktiv/ vlastního kapitálu.
- Je-li funkční měna účetní jednotky měnou hyperinflační ekonomiky, aplikují se na převod finanční výkonnosti a finanční pozice na jinou měnu vykazování zvláštní pravidla.

Porovnání s ČÚL

- Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě závazků a pohledávek, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů a cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu.
- Funkční měna není v rámci ČÚL povolena.
- Při použití pevného kurzu pro přepočítání transakcí v cizí měně v průběhu účetního období je třeba použít kurz České národní banky k prvnímu dni období, pro něž je pevný kurz stanoven.
- Kurzové rozdíly v průběhu období se zjišťují obdobně jako v IPSAS v případě účtování ve funkční měně a účtují se na účtech příslušných výdajů (nákladů) nebo na účtech příslušných příjmů (výnosů).

- K rozvahovému dni:
 - v případech hospodářské činnosti ÚSC a PO:
 - kurzové rozdíly z přepočtu stavu pohledávek, závazků a dlouhodobého finančního majetku v cizí měně se účtují na účty aktivních a pasivních kurzových rozdílů. V následujícím účetním období se tyto zápisy zruší;
 - kurzové rozdíly z cenných papírů znějících na cizí měnu oceněných reálnou hodnotou se při ocenění ke konci rozvahového dne považují za součást ocenění reálnou hodnotou. V případě, že se cenné papíry neoceňují reálnou hodnotou, se o kurzových rozdílech neúčtuje;
 - v případě OSS a ÚSC se kurzové rozdíly na jejich bankovních účtech a bankovních účtech jejich peněžních a finančních fondů účtují na vrub bankovních účtů nebo peněžních prostředků a ve prospěch příjmů, finančních, peněžních a zvláštních fondů při vzniku kurzového zisku, nebo na vrub výdajů, finančních, peněžních a zvláštních fondů a ve prospěch bankovních účtů nebo peněžních prostředků při vzniku kurzové ztráty.

IPSAS 5 – Výpůjční náklady

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2001.

Cíl

Cílem standardu je vymezit postup při účtování výpůjčních nákladů.

Shrnutí

- Výpůjční náklady zahrnují úroky, odpisy diskontů nebo prémie souvisejících s půjčkami, odpisy vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavíráním výpůjček a kurzové rozdíly vzniklé z výpůjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.
- Povoleny jsou dva způsoby účtování:
 - nákladový model – všechny výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy,
 - metoda aktivace – výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum, avšak pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že povedou k budoucímu ekonomickému prospěchu nebo využitelnému potenciálu účetní jednotky, a je-li možné je spolehlivě stanovit. Všechny ostatní

výpůjční náklady, které nesplňují podmínky pro aktivaci, jsou uznány jako náklad v okamžiku jejich vynaložení.

Používá-li účetní jednotka metodu aktivace, musí ji aplikovat důsledně na veškeré výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva. Investiční výnosy z dočasného investování výpůjček se od skutečných výpůjčních nákladů odečítají.

- Způsobilým aktivem se rozumí aktivum, které nezbytně vyžaduje značné časové období k tomu, aby bylo způsobilé k zamýšlenému použití nebo prodeji. Příkladem mohou být kancelářské budovy, nemocnice, součásti infrastruktury jako silnice, mosty a energetická zařízení a některé zásoby.
- Pokud jsou finanční prostředky obecně vypůjčovány a používány za účelem pořízení způsobilého aktiva, určí se částka výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci pomocí míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým aritmetickým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se k výpůjčkám účetní jednotky, které nejsou během období splaceny.

Porovnání s ČÚL

Požadavky ČÚL v oblasti výpůjčních nákladů jsou v zásadě srovnatelné s IPSAS. Rozdíl může vzniknout proto, že ČÚL umožňuje aktivovat do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pouze úrokové náklady, tedy ne vedlejší náklady související s uzavíráním výpůjček a související kurzové rozdíly.

IPSAS 6 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je vymezit požadavky na sestavování a předkládání konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky v souladu s postupy účtování na akruální bázi. Tento standard se vztahuje také na investice do ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce.

Shrnutí

- Ovládaná jednotka je účetní jednotka, která je pod kontrolou jiné účetní jednotky označované jako ovládající jednotka. Kontrolou (ovládáním) se rozumí moc určovat finanční a provozní pravidla a postupy jiné účetní jednotky. Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka ekonomické jednotky (ovládající jednotky a ovládaných jednotek) předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.
- Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny ovládané jednotky, s výjimkou případů, kdy je prokázáno, že:
 - ovládnání bude jen dočasné, neboť ovládaná jednotka byla nabyta a je držena výhradně s výhledem jejího následného pozbytí do 12 měsíců od data akvizice,
 - vedení aktivně hledá kupujícího.

Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace proto, že se její činnosti liší od činností jiných účetních jednotek ekonomické jednotky.

- Zůstatky, transakce, výnosy a náklady mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky se vylučují v plné výši.
- V rámci celé ekonomické jednotky musejí být u podobných transakcí použita jednotná účetní pravidla.
- Rozdíl mezi daty vykazání ovládaných a ovládající jednotky nesmí být větší než tři měsíce.
- Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidovaném výkazu o finanční situaci odděleně od čistých aktiv/ vlastního kapitálu ovládající jednotky. Menšinové podíly se při určování výnosů nebo nákladů ekonomické jednotky neodečítají. Přebytek nebo schodek ekonomické jednotky se však rozděluje mezi menšinové a většinové podíly ve výkazu o finanční výkonnosti.
- Všechny investice do ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky jsou v individuální účetní závěrce ovládající jednotky oceněny za použití ekvivalenční metody (viz IPSAS 7), pořizovacími náklady, nebo jsou zachyceny jako finanční nástroje.

Porovnání s ČÚL

- Podle ČÚL se povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku vztahuje pouze na účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. Tato povinnost se tedy netýká ÚSC, PS, SF, ani OSS.
- Od 1. 1. 2010 bude Ministerstvo financí sestavovat konsolidované účetní výkazy za Českou republiku.
- V rámci individuální účetní závěrky je možné investice v ovládaných společnostech vykazovat v pořizovací hodnotě, nebo ekvivalencí.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je popsat postup při zachycení investic do přidružených jednotek v účetní závěrce investora v případech, kdy investice do přidružených jednotek vede k držení vlastnického podílu v podobě držení akcií nebo jiné formální struktury vlastního kapitálu.

Shrnutí

- Standard se použije u všech investic do přidružených jednotek, s výjimkou případů, kdy je investor:
 - organizací rizikového kapitálu nebo
 - investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou jednotkou včetně pojistných fondů spojených s investováním; tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou a změny v reálné hodnotě jsou v souladu s příslušným mezinárodním či místním účetním standardem vztahujícím se na zachycování a oceňování finančních nástrojů vykazovány v přebytku nebo schodku v období, kdy ke změně došlo.
- Existují-li důkazy o tom, že investice byla nabyta a je držena výhradně za účelem jejího pozbytí během 12 měsíců od nabytí a že vedení aktivně hledá kupujícího, je investice klasifikována jako držaná k obchodování a zaúčtována v souladu s příslušným mezinárodním či místním účetním standardem vztahujícím se na zachycování a oceňování finančních nástrojů.
- V ostatních případech zaúčtuje investor veškeré investice v přidružených jednotkách ekvivalenční metodou.
- Vyvratitelný předpoklad podstatného vlivu, jestliže je investice vlastněná přímo či nepřímo spojena s 20 nebo více procenty hlasovacích práv.
- Dle ekvivalenční metody je investice nejdříve zachycena v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakvizitní změny stavu investora podílu na přebytcích nebo schodcích jednotky, do níž bylo investováno. V přebytku nebo schodku investora je zohledněn jeho podíl na přebytku nebo schodku jednotky, do níž bylo investováno.
- Přidružená jednotka musí používat stejná účetní pravidla jako investor.
- Rozdíl mezi daty vykazování přidružených jednotek a investora nesmí být větší než tři měsíce.

- Investice do přidružené jednotky se zachytí v individuální účetní závěrce investora v souladu s IPSAS 6, tj. jsou oceněny za použití ekvivalenční metody, pořizovacími náklady, nebo jsou zachyceny jako finanční nástroje.
- Pokud použití požadavků z příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajících se uznáváním a oceňování finančních nástrojů naznačuje, že investice může mít sníženou hodnotu, účetní jednotka použije IPSAS 21.

Porovnání s ČÚL

- Podle ČÚL se povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku vztahuje pouze na účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. Tato povinnost se tedy netýká ÚSC, PS, SF, ani OSS.
- Od 1. 1. 2010 bude Ministerstvo financí sestavovat konsolidované účetní výkazy za Českou republiku.
- V rámci individuální účetní závěrky je možné investice v přidružených společnostech vykazovat v pořizovací hodnotě nebo ekvivalencí.

IPSAS 8 – Účasti na společném podnikání

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit postup zachycování účasti na společných podnikáních bez ohledu na struktury nebo právní formy, v jejichž rámci se činnosti společných podnikání uskutečňují.

Shrnutí

- Standard se použije u všech účastí na společných podnikáních, s výjimkou případů, kdy je investor:
 - organizací rizikového kapitálu nebo
 - investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou jednotkou včetně pojistných fondů spojených s investováním; tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou a změny v reálné hodnotě jsou v souladu s příslušným mezinárodním či místním účetním standardem vztahujícím se na zachycování a oceňování finančních nástrojů vykazovány v přebytku nebo schodku v období, kdy ke změně došlo.

- Hlavním znakem společného podnikání je závazné ujednání, kterým jsou dvě nebo více stran vázány provádět činnost, která je předmětem spoluovládání. Společné podnikání může mít podobu spoluovládaných činností, spoluovládaných aktiv nebo spoluovládaných jednotek. Na každý druh společného podnikání se vztahují odlišné účetní postupy.
- Spoluovládané činnosti - spoluovládající vykazuje ve své individuální i konsolidované účetní závěrce aktiva, která ovládá, a závazky, které na sebe bere, spolu s náklady, které mu vznikají, a svým podílem na výnosech, které vydělává z prodeje zboží a služeb ze společného podnikání.
- Spoluovládaná aktiva - spoluovládající vykazuje ve své individuální i konsolidované účetní závěrce svůj podíl na spoluovládaných aktivech, všechny závazky, které mu vznikly, svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podnikání společně všem spoluovládajícím a všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podnikání spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podnikání.
- Spoluovládané jednotky – povoleny jsou dva účetní postupy:
 - poměrná konsolidace - výkaz o finanční situaci spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Výkaz o finanční výkonnosti spoluovládajícího zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky;
 - ekvivalenční metoda, která je popsána ve standardu IPSAS 7.
- Existují-li důkazy o tom, že účast ve společném podnikání byla nabyta a je držena výhradně za účelem jejího pozbytí během 12 měsíců od nabytí a že vedení aktivně hledá kupujícího, je účast klasifikována jako držená k obchodování a zaúčtována v souladu s příslušným mezinárodním či místním účetním standardem vztahujícím se na zachycování a oceňování finančních nástrojů.
- Účasti na společném podnikání se zachytí v individuální účetní závěrce spoluovládajícího v souladu s IPSAS 6, tj. jsou oceněny za použití ekvivalenční metody, pořizovacími náklady, nebo jsou zachyceny jako finanční nástroje.

Porovnání s ČÚL

- V ČÚL nejsou typy společného podnikání ve smyslu IPSAS definovány.
- Spoluovládané operace nejsou specificky řešeny ani definovány, v praxi se v účetních výkazech postupuje obdobně jako u IPSAS, zveřejnění v příloze nejsou požadována.

- Spoluovládaná aktiva nejsou specificky řešena ani definována, obvykle se účtuje a vykazuje dle právní formy.
- V případě spoluovládaných jednotek se podle ČÚL povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku vztahuje pouze na účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. Tato povinnost se tedy netýká ÚSC, PS, SF, ani OSS.
- Od 1. 1. 2010 bude Ministerstvo financí sestavovat konsolidované účetní výkazy za Českou republiku.
- V rámci individuální účetní závěrky je možné investice ve spoluovládaných společnostech vykazovat v pořizovací hodnotě, nebo ekvivalencí.

IPSAS 9 – Výnosy ze směnných transakcí

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2002 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je stanovit účetní zachycení výnosů plynoucích ze směnných transakcí a událostí.

Shrnutí

- Standard IPSAS 9 se vztahuje na výnosy plynoucí z následujících směnných transakcí a událostí:
 - poskytování služeb,
 - prodej zboží a výrobků,
 - užívání aktiv účetní jednotky, z něhož plynou úroky, licenční poplatky a dividendy.
- Výnosy jsou oceněny reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty.
- Uznání:
 - výnos z prodeje zboží a výrobků je uznán v případě, že účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží a výrobků, účetní jednotka si nezachovává skutečnou kontrolu nad prodaným zbožím, lze spolehlivě ocenit částku výnosu, je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z dané transakce poplyne účetní jednotce, a náklady, které byly nebo budou vynaloženy v souvislosti s danou transakcí, lze spolehlivě ocenit,

- výnosy plynoucí z poskytování služeb jsou zachyceny odkazem na stupeň dokončení celé transakce k datu vykázání, pokud lze výsledek transakce spolehlivě odhadnout. Pokud jej není možné spolehlivě určit, jsou výnosy zaúčtovány pouze v rozsahu vykázaných nákladů, které lze pokrýt;
- úroky, licenční poplatky a dividendy se zachycují v případě, kdy je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplynou účetní jednotce a částku výnosů lze spolehlivě určit:
 - úroky - na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva,
 - licenční poplatky - na aktuální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy,
 - dividendy nebo jejich ekvivalenty – ve chvíli, kdy akcionářům nebo účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby.

Porovnání s ČÚL

V ČÚL neexistuje definice výnosů (výkaz zisku a ztráty však obsahuje přesné vymezení jednotlivých výnosových položek). Zpravidla se postupuje tak, že výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví (při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za den uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu) nebo poskytnutí služby. Časové rozlišování výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisejí, platí pouze pro hospodářskou činnost ÚSC, OSS a PO.

IPSAS 10 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2002 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je vymezit konkrétní pravidla pro účetní jednotky, které vykazují hodnoty v účetní závěrce v měně hyperinflační ekonomiky, a zajistit tak, aby předkládané finanční údaje (včetně konsolidovaných) byly smysluplné.

Shrnutí

- Údaje v účetní závěrce účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, jsou vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykázání.

- Srovnatelné údaje za předchozí období a veškeré informace vztahující se k předchozím obdobím se také uvádějí peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání.
- Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice jsou ve výkazu o finanční výkonnosti vykazány odděleně.
- Pokud účetní jednotky z veřejného sektoru zveřejňují ve svých účetních závěrkách informace související s rozpočtem, musejí být tyto informace rovněž přepracovány a vykazány ve stejné peněžní jednotce.
- Obecně se o ekonomice hovoří jako o hyperinflační, jestliže se kumulativní míra inflace v průběhu tří let blíží stu procentům nebo sto procent převyšuje.

Porovnání s ČÚL

Problematika hyperinflace není v ČÚL řešena.

IPSAS 11 – Stavební smlouvy (Smlouvy o zhotovení)

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2002 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se stavebními smlouvami v účetní závěrce zhotovitele.

Shrnutí

- Výnosy ze smlouvy by měly zahrnovat původní částku výnosu dohodnutou ve smlouvě a odchylky ve smluvní práci, finanční postihy a bonusy v míře, ve které je pravděpodobné, že budou výnosem, a jsou spolehlivě ocenitelné.
- Výnosy ze smlouvy jsou oceněny reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty.
- Náklady smlouvy by měly zahrnovat náklady, které se váží ke konkrétní smlouvě, náklady, které jsou obecně přiřaditelné smluvní činnosti dodavatele a mohou být alokovány ke smlouvě na systematickém a racionálním základě, a dále ostatní náklady, které lze vyúčtovat zákazníkovi na základě smluvních podmínek.
- Pokud lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jsou výnosy a náklady spojené se smlouvou vykazány jako výnosy nebo náklady s ohledem na stupeň dokončení smluvní činnosti k datu vykazání (metoda procenta dokončení).

- Pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, účetní jednotka by neměla vykázat žádný přebytek. Místo toho by měly být účtovány výnosy ze smlouvy v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, jejichž pokrytí je pravděpodobné, a náklady smlouvy by měly být uznány jako náklady v období, ve kterém jsou vynaloženy.
- Pokud je u stavebních smluv, u nichž se k počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy, uzná se očekávaný schodek okamžitě jako náklad.

Porovnání s ČÚL

ČÚL samostatně stavební smlouvy (smlouvy o zhotovení) neupravuje. Zhotovitelé účtují v souladu se zákonem náklady a výnosy do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nevyfakturované náklady jsou zachyceny jako nedokončená výroba.

IPSAS 12 – Zásoby

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob v systému historických cen. Standard popisuje, jak identifikovat náklady na pořízení zásob a následně je uznat jako náklady, včetně postupů pro veškeré případy snížení jejich ocenění na čistou realizovatelnou hodnotu. Standard dále popisuje nákladové vzorce, které se využívají při stanovování pořizovacích nákladů zásob.

Shrnutí

- Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Jsou-li zásoby pořízeny prostřednictvím nesměnné transakce, pak se jejich pořizovací náklad vyčíslí na úrovni jejich reálné hodnoty k datu pořízení. Zásoby však musejí být oceněny nižší částkou z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů, pokud jsou drženy za účelem:
 - bezplatné distribuce, případně distribuce za nominální částku,
 - spotřeby v procesu výroby zboží, které má být distribuováno bezplatně nebo za nominální částku.

- Pořizovací náklady zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu, ale nezahrnují kurzové rozdíly a náklady na prodej. Náklady na nákup zásob se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.
- Při ocenění položek zásob, které nejsou vzájemně zaměnitelné, se konkrétním položkám zásob přiřazují konkrétní pořizovací náklady.
- Účetní jednotka použije stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které jsou podobné povahy a které účetní jednotka používá podobným způsobem; rozdíl v geografickém umístění zásob není dostatečným důvodem k použití různých nákladových vzorců.
- Položky zásob, které jsou zaměnitelné, se ocení s použitím nákladového vzorce FIFO nebo váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO není povolena. Pro zásoby rozdílné povahy nebo způsobu použití mohou být použity rozdílné nákladové vzorce.
- Jsou-li zásoby prodány, směněny nebo distribuovány, je jejich účetní hodnota uznána jako náklad v období, v němž jsou uznány související výnosy. Pokud související výnosy neexistují, jsou náklady uznány ve chvíli, kdy dojde k distribuci zboží nebo poskytnutí souvisejících služeb.
- Veškeré případy snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob je třeba vykázat jako náklady v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátě došlo. Storna snížení hodnoty vyplývající z navýšení čisté realizovatelné hodnoty by měla být zachycena jako snížení částky zásob zahrnutých do nákladů v období, v němž k těmto stornům dojde.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL umožňuje dvojí metodiku účtování o zásobách (způsob A a B), IPSAS se nezaměřuje na problematiku účtování, ale na způsob vykazání v účetní závěrce.
- ČÚL oceňuje zásoby primárně pořizovací cenou. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (tj. všechny kromě PO, o kterých rozhodne zřizovatel), neoceňují zásoby reálnou hodnotou a netvoří opravné položky k zásobám.
- ČÚL zahrnuje veškeré náhradní díly, včetně těch, jejichž doba použitelnosti přesahuje jedno účetní období, do kategorie zásob - jako materiál na skladě. Dle IPSAS 12 se do zásob nezahrnují některé náhradní díly, které mají dlouhodobou povahu. Tyto náhradní díly se klasifikují jako dlouhodobý majetek a účtuje se o nich v souladu s IPSAS 17.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit pro nájemce i pronajímatele vhodné účetní postupy a vymezit údaje, které mají být v účetní závěrce zveřejněny ve spojitosti s finančním a operativním leasingem.

Shrnutí

- Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy plynoucí z vlastnictví aktiva. Vlastnické právo k aktivu může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.
Příklady:
 - doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva,
 - současná hodnota leasingových plateb se rovná nebo se blíží reálné hodnotě pronajatého aktiva.
- Všechny ostatní leasingy jsou klasifikovány jako operativní. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy části, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně.
- Finanční leasing – účetní závěrka nájemce:
 - finanční leasing je účtován jako aktivum a závazek v částkách rovnajících se nižší z reálné hodnoty najatého majetku a současné hodnoty minimálních leasingových plateb; diskontním faktorem je implicitní úroková míra leasingu nebo přírůstková výpůjční míra nájemce,
 - odpisová metoda – stejná jako u vlastních aktiv,
 - splátky finančního leasingu by měly být rozděleny na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku.
- Finanční leasing – účetní závěrka pronajímatele:
 - aktiva držaná v rámci finančního leasingu se vykazují ve výkazu o finanční situaci jako pohledávky v hodnotě rovnající se čisté finanční investici do leasingu,
 - finanční výnos je uznán na základě modelu odrážejícího konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.

- Operativní leasing – účetní závěrka nájemce:
 - splátky operativního leasingu jsou zachyceny jako náklad ve výkazu o finanční výkonnosti rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozvržení přínosu pro uživatele.
- Operativní leasing – účetní závěrka pronajímatele:
 - aktiva držaná za účelem operativního leasingu jsou ve výkazu o finanční situaci vykázána podle povahy aktiva,
 - výnos z operativního leasingu je zachycen rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe odrážel rozvržení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva.
- Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy o operativním leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a uznávají se jako náklad během doby trvání leasingu na stejném základě jako výnos z leasingu.
- Účetní přístup k operaci prodeje a zpětného leasingu závisí na tom, zda se jedná o leasing finanční, nebo operativní.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL upřednostňuje právní formu před ekonomickou podstatou leasingových smluv.
- Finančním leasingem se rozumí pořízení dlouhodobého hmotného majetku způsobem, při kterém se po uplynutí nebo v průběhu sjednané doby úplatného užívání majetku uživatelem převádí vlastnictví majetku z vlastníka na uživatele a uživatel do převodu vlastnictví hradí splátky, které jsou lineárně účtovány do nákladů.
- Během doby finančního leasingu je majetek vykázán v rozvaze pronajímatele, který jej také odepisuje (v případě PO).
- Nájemce u finančního leasingu obvykle účtuje pouze o pravidelných splátkách a mimořádné splátce, která má formu akontace (v případě PO je časově rozlišována během doby leasingu) nebo zálohy (rozpuštěna během doby leasingu).
- Pokud nájemce u finančního leasingu provede technické zhodnocení pronajatého majetku a je dle smlouvy oprávněn o něm účtovat, je toto technické zhodnocení odepisováno nájemcem po dobu užívání. Po převzetí najatého majetku do vlastnictví nájemce se pořizovací cena majetku převzatého nájemcem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odepisované nájemcem v průběhu užívání a pokračuje se v odepisování z takto zvýšené pořizovací ceny.
- Vykazování operativního leasingu je obdobné jako podle IFRS.
- Způsob účtování o operacích prodeje a zpětného leasingu není v ČÚL explicitně řešen.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je vymežit:

- okamžik, kdy má účetní jednotka upravit své účetní výkazy s ohledem na události po datu vykázání,
- informace, které mají být v účetní závěrce zveřejněny o datu, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a o událostech po datu vykázání.

Shrnutí

- Události po datu vykázání jsou příznivé nebo nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi datem vykázání a datem, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění.
- Události upravující účetní výkazy jsou události po datu vykázání, které prokazují další okolnosti, které existovaly již k datu vykázání. Účetní jednotka upraví účetní závěrku tak, aby zohledňovala dopady událostí upravujících výkazy po datu vykázání (např. rozhodnutí v případě soudního sporu vydané po datu vykázání, které potvrzuje, že účetní jednotka měla k datu vykázání současný závazek).
- Události neupravující účetní výkazy jsou události po datu vykázání, které svědčí o podmínkách, které vznikly až po datu vykázání. Účetní jednotka neupravuje účetní závěrku tak, aby zohledňovala události, k nimž došlo po datu vykázání (např. pokles reálné hodnoty nemovitosti po konci roku, který nemění ocenění nemovitosti k datu vykázání).
- Dividendy ohlášené po datu vykázání nevykazuje účetní jednotka jako závazek. V účetní závěrce však musí být tato skutečnost zveřejněna.
- Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání v případě, kdy vedení plánuje likvidaci účetní jednotky nebo ukončení činnosti po datu vykázání nebo kdy jsou likvidace nebo ukončení provozu nevyhnutelné.
- Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení provedl. Pokud má jiný orgán právo účetní závěrku po jejím zveřejnění změnit, musí být tato skutečnost rovněž zveřejněna.

- Pokud účetní jednotka získá po datu vykazání, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, nové informace o podmínkách, které již existovaly k datu vykazání, aktualizuje zveřejněné informace vztahující se k těmto podmínkám tak, aby byly tyto podmínky vyká- zány ve světle těchto nových informací.
- Účetní jednotka musí u všech významných kategorií událostí po datu vykazání neupravujících účetní výkazy zveřejnit následující údaje:
 - podstatu události,
 - odhad finančního dopadu události nebo prohlášení o tom, že takový odhad není možné provést.

Porovnání s ČÚL

- Dle ČÚL účetní jednotka uvede v příloze každou významnou událost, která se stane mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky (dle IPSAS: datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění).
- ČÚL nerozděluje události po konci účetního období na události upravující a neupravující účetní závěrku.

IPSAS 15 – Finanční nástroje – zveřejnění a prezentace

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2003 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je umožnit uživatelům účetní závěrky lepší pochopení rozvahových (uznaných) i podrozvahových (neuznaných) finančních nástrojů a jejich významu pro finanční pozici účetní jednotky, její výkonnost i peněžní toky.

Shrnutí

- Emitent finančního nástroje klasifikuje nástroj jako finanční závazek nebo jako čisté aktivum/ nástroj vlastního kapitálu (kapitálový nástroj):
 - v souladu s podstatou smluvního ujednání při výchozím uznání a s definicemi finančního závazku a nástroje vlastního kapitálu (kapitálového nástroje), nikoli s právní formou nástroje,
 - klasifikace se provádí k datu vydání a není možné ji následně měnit,

- nástroj je klasifikován jako finanční závazek, pokud je emitent povinen dodat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo pokud má jeho vlastník právo požadovat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum; příkladem jsou povinně umořitelné prioritní akcie,
 - pokud v souvislosti s finančním nástrojem nevzniká emitentovi takovýto smluvní závazek, jedná se o nástroj vlastního kapitálu (kapitálový nástroj),
 - úroky, dividendy, újmy a přínosy vztahující se k finančnímu nástroji klasifikovanému jako finanční závazek se vykazují ve výkazu o finanční výkonnosti jako náklady nebo výnosy.
- Při vydání nástroje musí emitent odděleně klasifikovat závazek a prvek čistých aktiv/ vlastního kapitálu složeného finančního nástroje, jako jsou konvertibilní dluhopisy nebo dluhopisy vydané s oddělitelnými právy nebo zárukami.
 - Finanční aktivum a finanční závazek lze vzájemně kompenzovat a ve výkazu o finanční situaci vykázat v čisté částce, jestliže má účetní jednotka právně vymahatelný nárok vykázané částky kompenzovat a zamýšlí buď vypořádání v čisté výši, nebo realizaci aktiva a vypořádání závazku současně.
 - V účetní závěrce musejí být zveřejněny následující údaje:
 - cíle a zásady řízení finančních rizik, včetně zásad pro zajištění (hedging) hlavních typů očekávaných transakcí, pro něž se používá zajišťovací účetnictví,
 - informace o rozsahu a povaze finančních nástrojů, včetně významných podmínek, které mohou ovlivnit výši, načasování a jistotu budoucích peněžních toků,
 - přijatá účetní pravidla a metody, včetně použitých kritérií pro uznání a volbu oceňovací základny,
 - informace o výši úrokového rizika, kterému je účetní jednotka vystavena,
 - informace o výši úvěrového rizika, kterému je účetní jednotka vystavena,
 - reálná hodnota všech tříd finančních aktiv a finančních závazků s výjimkou případů, kdy to není možné s ohledem na časovou náročnost nebo nákladnost určení reálné hodnoty finančního aktiva nebo závazku s dostatečnou spolehlivostí,
 - finanční aktiva oceněná částkou převyšující jejich reálnou hodnotu,
 - zajištění rizik souvisejících s očekávanými budoucími transakcemi.

Porovnání s ČÚL

ČÚL vyžaduje detailní zveřejňování informací o stavu položek finančních nástrojů v příloze, nevyžaduje však zveřejňování informací o finančních rizicích.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je vymezit postupy pro vykazování investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění informací v účetní závěrce.

Shrnutí

- Investicí do nemovitostí se rozumí pozemek nebo budova držená (vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu) za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty nebo obojího, nikoli k:
 - používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně k administrativním účelům,
 - prodeji v rámci běžné činnosti.
- Standard IPSAS 16 se nevztahuje ani na nemovitost, která je v procesu výstavby či rekonstrukce pro budoucí užívání jako investice do nemovitostí.
- Investice do nemovitostí se vykazuje jako aktivum jen tehdy, pokud:
 - je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s investicí do nemovitosti poplynou účetní jednotce a
 - náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti nebo reálná hodnota jsou spolehlivě ocenitelné.
- Investice do nemovitostí se prvotně ocení pořizovacími náklady. Je-li investice pořízena prostřednictvím nesměnné transakce, určí se její pořizovací náklady jako reálná hodnota nemovitosti k datu pořízení.
- Po prvotním zachycení investice si účetní jednotka zvolí model oceňování reálnou hodnotou, nebo pořizovacími náklady:
 - model oceňování reálnou hodnotou - investice do nemovitosti je oceněna reálnou hodnotou a přínosy nebo újmy vyplývající ze změn v reálné hodnotě investice do nemovitosti jsou zahrnuty do čistého přebytku/ schodku za období, kdy ke změnám dojde,
 - model oceňování pořizovacími náklady – investice do nemovitostí je oceněna pořizovacími náklady po odečtení veškerých opravěk a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. V účetní závěrce však musí být zveřejněna i reálná hodnota investice do nemovitostí.

- Zvolený model oceňování musí účetní jednotka použít pro veškeré své investice do nemovitostí.
- Pokud účetní jednotka používá model ocenění reálnou hodnotou, ale při pořízení konkrétní nemovitosti dojde k názoru, že dle očekávání nebude možné reálnou hodnotu nemovitosti spolehlivě a průběžně stanovovat, je nemovitost zaúčtována pomocí modelu oceňování pořizovacími náklady. Tento model pak účetní jednotka aplikuje až do pozbytí dané nemovitosti. Zbytková hodnota takové investice do nemovitostí je nulová.
- Přechod od jednoho modelu oceňování k druhému je povolen v případě, že tato změna povede ke správnějšímu vykázání investice (velmi nepravděpodobné u přechodu od oceňování reálnou hodnotou k oceňování pořizovacími náklady).
- Účast na nemovitosti držené nájemcem na základě operativního leasingu může být klasifikována jako investice do nemovitosti, jestliže nájemce používá model oceňování reálnou hodnotou popsáný v tomto standardu. V takovém případě by měl nájemce účtovat o leasingu jako o leasingu finančním.

Porovnání s ČÚL

Problematika investic do nemovitostí není v ČÚL pro veřejný sektor specificky řešena. Majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj i pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Použití reálné hodnoty pro ocenění majetku není povoleno.

IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit postup při prvotním zachycení pozemků, budov a zařízení a při jejich následném účtování (určení účetní hodnoty, odpisových sazeb a ztrát ze snížení hodnoty).

Shrnutí

- Položka pozemků, budov a zařízení se vykáže jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že účetní jednotce poplyne z dané položky budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál a lze spolehlivě stanovit pořizovací náklad nebo reálnou hodnotu takové položky.

- Standard IPSAS 17 nevyžaduje ani nezakazuje vykazání aktiv národního dědictví. Pokud účetní jednotka vykazuje aktiva národního dědictví, pak musí splnit požadavky na zveřejňování stanovené tímto standardem a může, ale nemusí, splnit požadavky tohoto standardu na oceňování.
- Speciální vojenské zařízení za běžných podmínek vyhovuje definici pozemků, budov a zařízení a je zachycováno jako aktivum. Aktiva, která jsou součástí infrastruktury, jako např. silniční sítě, kanalizační systémy a komunikační sítě, se účtují v souladu s tímto IPSAS.
- Při prvotním zachycení jsou položky pozemků, budov a zařízení oceněny pořizovacími náklady. Pořizovací náklady zahrnují veškeré náklady přímo přiřaditelné uvedení aktiva na místo a do stavu nezbytného pro jeho zamýšlené využití. Je-li aktivum pořízeno prostřednictvím nesměnné transakce, rovnají se jeho pořizovací náklady jeho reálné hodnotě k datu pořízení. Pokud je platba za aktivum odložena, je rozdíl mezi ekvivalentem kupní ceny uhrazené penězi a celkovou platbou vykazován jako úrok v průběhu období poskytnutého úvěru.
- Významné náhradní díly a záložní zařízení jsou kvalifikovány jako součást položky pozemků, budov a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat během více než jednoho období.
- Části položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných nebo i méně častých intervalech. Účetní jednotka vykáže jako součást účetní hodnoty pozemku, budovy a zařízení náklady na výměnu částí dané položky v okamžiku jejich vzniku, pokud splňují kritéria rozpoznání.
- Pokud je podmínkou pokračujícího správného fungování položky pozemků, budov a zařízení (např. letadla) provádění pravidelných významných revizí ke zjištění závad, uznávají se náklady na každou takovou prověrku za součást účetní hodnoty aktiva jako výměna, jsou-li splněna kritéria pro uznání. Jestliže se očekávané náklady liší od předchozích odhadů, musí být změna zaúčtována jako změna účetního odhadu v souladu se standardem IPSAS 3.
- Po pořízení aktiva si může účetní jednotka zvolit v souladu se standardem IPSAS 17 model oceňování, který se bude vztahovat na celou třídu pozemků, budov a zařízení:
 - model oceňování pořizovacími náklady – aktivum je zachyceno ve výši svých pořizovacích nákladů po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty,
 - přeceňovací model - aktivum je zaúčtováno v přeceněné částce, která odpovídá jeho reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

- V případě použití přečnovacího modelu musí být přecenění prováděno pravidelně. Pokud je přeceněna některá položka, musí být zároveň přeceněna celá třída pozemků, budov a zařízení, ke které daná položka náleží. Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění vzroste, zachytí se takové zvýšení přímo ve prospěch fondu z přecenění. Toto zvýšení se však vykáže jako součást přebytku nebo schodku v rozsahu, v jakém se zruší dříve vykázané snížení přecenění stejné třídy aktiv jako součást přebytku nebo schodku. Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění poklesne, zachytí se takové snížení jako součást přebytku nebo schodku. Toto snížení se však zachytí přímo na vrub fondu z přecenění v rozsahu jakéhokoli zůstatku fondu z přecenění vztahujícího se k této třídě aktiv. Při prodeji přeceněného aktiva je přebytek z přecenění převeden přímo do kumulovaného přebytku či schodku z předchozích období a není převáděn přes přebytek nebo schodek.
- Zvýšení nebo snížení z přecenění individuálních položek v rámci třídy pozemků, budov a zařízení musí být kompenzováno vzájemně v rámci třídy, nesmí však být kompenzováno s přeceněním aktiv v jiných třídách.
- Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně (tzv. komponentní přístup).
- Odepisovatelná částka aktiva je systematicky alokována na celou dobu jeho použitelnosti. Použitá odpisová metoda musí odrážet způsob, jakým bude účetní jednotka využívat budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva. Odpisová metoda, zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva musí být nejméně jednou ročně prověřovány. Zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou by v současnosti účetní jednotka získala z vyřazení aktiva, pokud by aktivum dosáhlo stáří a stavu, které jsou předpokládány na konci doby jeho použitelnosti.
- Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a má o nich být účtováno odděleně, a to i v případě, že jsou pořízeny společně. Pozemky mají obvykle neomezenou dobu použitelnosti, a nejsou proto odepisovány.
- Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení se určuje v souladu se standardem IPSAS 21.
- Veškeré výměny pozemků, budov a zařízení jsou oceněny reálnou hodnotou, včetně výměn podobných položek. Výjimkou jsou případy, kdy směnná transakce postrádá komerční charakter nebo kdy není možno spolehlivě určit reálnou hodnotu obdržného aktiva ani aktiva pozbývaného.

- Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení musí být vyňata v těchto případech:
 - při pozbytí,
 - když se z použití nebo pozbytí položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.
- Přínosy nebo újmy plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se zahrnují do přebytku nebo schodku ve chvíli, kdy je položka vyňata. Přínosy nejsou považovány za výnosy. Přínosy nebo újmy z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí (pokud existuje) a účetní hodnotou položky.

Porovnání s ČÚL

- V rámci standardu IPSAS 17 jsou řešeny otázky, které v terminologii ČÚL spadají do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.
- ČÚL neumožňuje použití přeceňovacího modelu.
- Dle požadavků ČÚL nejsou v pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu. Naopak zůstatková cena vyřazených staveb, jež byly vyřazeny v důsledku nové výstavby, je v ČÚL zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.
- Podle ČÚL odepisují dlouhodobý majetek pouze příspěvkové organizace, ÚSC mohou odpisovat pouze dlouhodobý majetek používaný pro dosažení výnosů z hospodářské činnosti.
- ČÚL nepožaduje stanovit při kalkulaci odpisů zbytkovou hodnotu, avšak při předpokládaném prodeji nebo vyřazení aktiva je možné nastavit kalkulaci odpisů tak, aby v okamžiku prodeje či vyřazení odpovídala očekávané prodejní ceně.
- ČÚL nepřipouští možnost stanovit odpis samostatných částí aktiv s různou dobou životnosti (komponentní přístup). Místo toho připouští v případě ÚSC a PO vytváření rezerv na opravy hmotného majetku, nikoliv však proti pořizovací ceně majetku jako v IPSAS (v případě tvorby rezervy na demontáž, odstranění aktiva a uvedení do původního stavu), ale přímo do výkazu zisku a ztráty.
- ČÚL nepřipouští výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva účtovat jako pořízení samostatného aktiva, nýbrž jen jako opravu nebo technické zhodnocení. Technické zhodnocení není samostatným aktivem s vlastními odpisy, ale zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva. Náklady na pravidelné významné kontroly nemohou být vykázány jako samostatné aktivum. Technické zhodnocení je účtováno, pokud náklady na něj překročí částku 40 000 Kč.

- ČÚL zahrnuje veškeré náhradní díly, včetně těch, jejichž doba použitelnosti přesahuje jedno účetní období, do kategorie zásob.
- ČÚL považuje nemovité i movité kulturní památky i jejich technické zhodnocení za součást dlouhodobého hmotného majetku. Standard IPSAS 17 nevyžaduje ani nezakazuje vykazání aktiv národního dědictví.
- Dle ČÚL se při odložené platbě při pořízení dlouhodobého majetku neúčtuje o úroku.
- Dlouhodobý majetek pořízený směnou se dle ČÚL oceňuje pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou.

IPSAS 18 – Vykazování podle segmentů

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. července 2003 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit zásady pro vykazování účetních informací podle segmentů, které pomohou uživatelům účetní závěrky lépe porozumět výkonnosti účetní jednotky v minulosti, vymezit zdroje určené na podporu hlavních činností účetní jednotky, zvýšit transparentnost účetního výkaznictví a umožnit účetní jednotce lépe plnit své povinnosti.

Shrnutí

- Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá svou účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, dodržuje při prezentaci informací o segmentech standard IPSAS 18.
- Jestliže je konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky zveřejňována společně s individuální účetní závěrkou mateřské jednotky, informace o segmentech je třeba vykazovat pouze na bázi konsolidované účetní závěrky.
- Účetní jednotky veřejného sektoru určí jako zvláštní segment každou odlišitelnou činnost nebo skupinu činností, pro něž budou vykazovány účetní informace za účelem vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a rozhodování o alokaci prostředků této jednotky.
- Při určování segmentů služeb a územních segmentů vychází účetní jednotka ze své organizační struktury a systému interního výkaznictví.

- Standard obsahuje pokyny k určení vykazovatelných segmentů, ale nevymezuje kvantitativní limity, které musejí být dodrženy při jejich identifikaci.
- Účetní jednotky mohou vykazovat segmenty v rozdělení na prvotní a druhotné, pouze s omezenými zveřejněními o druhotných segmentech.
- Informace podle segmentů se připravují v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek konsolidované skupiny nebo účetní jednotky.
- Aktiva, která jsou společně využívána dvěma nebo více segmenty, jsou rozvržena na segmenty pouze tehdy, když jsou s nimi spjaté výnosy a náklady rovněž rozvrženy na tyto segmenty.
- Je-li segment identifikován jako segment poprvé, musejí být údaje o segmentu za předchozí období, které jsou prezentovány z důvodu srovnatelnosti, přepracovány tak, aby vyjadřovaly nově vykazovaný segment jako segment samostatný.
- Standard obsahuje seznam požadovaných informací, které musejí být o každém segmentu zveřejněny.

Porovnání s ČÚL

ČÚL vykazování podle segmentů neupravuje.

IPSAS 19 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2004 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je stanovit vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv a zajistit, aby v poznámkách (příloze) k účetním výkazům byly zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému průběhu a výši.

Shrnutí

- IPSAS 19 se nepoužívá u rezerv a podmíněných závazků souvisejících se sociálními dávkami poskytovanými účetní jednotkou. Pokud se však účetní jednotka rozhodne vykázat rezervy na sociální dávky, pak IPSAS 19 vyžaduje v této souvislosti zveřejnění určitých informací.

- Rezerva se vykáže pouze v případě, kdy:
 - existuje současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události,
 - je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál,
 - lze spolehlivě odhadnout výši závazku.
- Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k datu vykázaní.
- Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.
- Rezervy se prověřují a upravují vždy k datu vykázaní, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady.
- Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, pak se rezerva zruší.
- Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.
- K příkladům rezerv patří rezerva na nevýhodné smlouvy, na restrukturalizaci, záruky, náhrady a uvedení místa do původního stavu.
- Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí (v čisté výši po odpočtu případných náhrad) a vykáže jako rezerva.
- Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, tedy výdaje:
 - nutné k provedení restrukturalizace,
 - nesouvisející s pokračujícími činnostmi účetní jednotky.
- Na čisté schodky z budoucí provozní činnosti se rezerva netvoří.
- Podmíněný závazek vzniká, jestliže:
 - existuje možný závazek, jehož existenci potvrdí událost v budoucnosti, která není plně pod kontrolou účetní jednotky,
 - existuje současný závazek, u něhož není pravděpodobné, že k jeho vyrovnání bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál,
 - částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena (velmi řídký jev).

- Podmíněné závazky se pouze zveřejňují, ale nevykazují se ve výkazu o finanční situaci. Je-li pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál příliš malá, podmíněné závazky se nezveřejňují.
- Podmíněné aktivum vzniká, je-li přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný, ale v praxi nejistý, a jeho existence závisí na události, která je mimo kontrolu účetní jednotky.
- Podmíněná aktiva se nevykazují ve výkazu o finanční situaci, jsou jen zveřejněna. Pokud je realizace výnosu prakticky jistá, není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je možné ho vykázat.

Porovnání s ČÚL

- Rámcová úprava je srovnatelná s IPSAS, avšak podmínky pro tvorbu rezerv nejsou přesně definovány.
- ÚSC a PO mohou vytvářet zákonné rezervy z činnosti, která je předmětem daně z příjmů, u kterých je tvorba a použití stanovena zákonem o rezervách a zákonem o daních z příjmů. Zákon o rezervách upravuje tvorbu zákonných rezerv tvořených na budoucí náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku. OSS mohou vytvářet rezervy, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.
- V systému IPSAS není možné vytvářet všeobecné rezervy ani rezervy na budoucí opravy majetku.
- Dle ČÚL se částka rezerv nediskontuje.
- ČÚL specificky neřeší podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

IPSAS 20 – Zveřejnění spřízněných stran

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2004 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je zajistit, aby účetní závěrka obsahovala informace o existenci vztahů se spřízněnými stranami a o transakcích mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami. Tyto informace jsou důležité pro účely posouzení dodržování příslušných povinností a usnadnění porozumění finanční pozici a výkonnosti vykazující účetní jednotky.

Shrnutí

- Spřízněnými stranami se rozumějí subjekty, které mají kontrolu nad vykazující účetní jednotkou nebo v ní uplatňují podstatný vliv (včetně ovládajících jednotek, vlastníků a jejich rodinných příslušníků, hlavních investorů a vrcholových řídicích pracovníků a jejich rodinných příslušníků), a subjekty, které vykazující jednotka ovládá nebo v nichž uplatňuje podstatný vliv (včetně ovládaných jednotek, přidružených jednotek a společného podnikání). Pokud vykazující jednotka a další jednotka podléhají společné kontrole, jsou rovněž považovány za spřízněné strany.
- V účetní závěrce mají být zveřejněny následující informace:
 - vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, a to i v případě, že mezi stranami neproběhly žádné transakce,
 - transakce se spřízněnými stranami (kromě těch, ke kterým došlo za obvyklých podmínek),
 - odměny vyplacené vrcholovým řídicím pracovníkům (včetně analýzy podle typu odměny).
- U transakcí se spřízněnými stranami musí být v účetní závěrce zveřejněna povaha vztahu, typy transakcí, které byly uskutečněny, a prvky transakcí nutné k objasnění významu těchto transakcí pro činnosti účetní jednotky v rozsahu dostatečném k tomu, aby účetní závěrka poskytovala relevantní a spolehlivé údaje pro potřeby rozhodování a posuzování dodržování příslušných požadavků.
- Příklady transakcí se spřízněnou stranou, které mohou vyžadovat zveřejnění v účetní závěrce vykazující jednotky:
 - nákupy nebo prodeje zboží (hotového i nedokončeného),
 - nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv,
 - poskytování nebo přijímání služeb,
 - zprostředkovatelské smlouvy,
 - leasingové smlouvy,
 - převody výsledků výzkumu a vývoje,
 - převody licenčních smluv,
 - financování (včetně úvěrů, kapitálových vkladů a dotací),
 - poskytování záruk a zajištění.

Porovnání s ČÚL

ČÚL problematiku spřízněných stran výslovně neřeší. Účetní jednotky uvádějí v příloze účetní závěrky např. informace o přijatých a poskytnutých dotacích, prostředcích ze státního i jiných rozpočtů, finančních výpomocích mezi rozpočty atd.

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2006 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je zajistit, aby nepeněžotvorná aktiva účetní jednotky byla vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka využitelnosti, a definovat postup při výpočtu zpětně získatelné částky využitelnosti.

Shrnutí

- Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu. Nepeněžotvorná aktiva jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.
- Standard IPSAS 21 se vztahuje na všechna nepeněžotvorná aktiva s výjimkou aktiv vzniklých ze stavebních smluv (smluv o zhotovení - viz IPSAS 11), zásob (viz IPSAS 12), finančních aktiv, která spadají do rozsahu standardu IPSAS 15, investic do nemovitostí oceňovaných reálnou hodnotou (viz IPSAS 16), nepeněžotvorných pozemků, budov a zařízení, které jsou oceňovány v přeceňovaných částkách (viz IPSAS 17), a dalších aktiv, u nichž jsou požadavky na účtování snížení hodnoty vymezeny v jiném standardu IPSAS.
- Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, použijí IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“.
- Ztráta ze snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva je uznána tehdy, je-li zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva menší než jeho účetní hodnota.
- Ztráta ze snížení hodnoty se uzná bezprostředně v čistém přebytku, nebo schodku.
- Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se výše odpisů (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.
- Zpětně získatelná částka využitelnosti je vyšší z reálné hodnoty nepeněžotvorného aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Hodnota z užívání nepeněžotvorného aktiva je současná hodnota jeho zbývajících využitelného potenciálu. Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva je určena pomocí jednoho z následujících tří postupů a závisí na dostupnosti údajů a na povaze snížení hodnoty:

- přístup odpisování z reprodukčních nákladů – současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva se určí jako odepisované reprodukční náklady aktiva. Reprodukčními náklady aktiva jsou pořizovací náklady takového aktiva, kterým se nahradí hrubý využitelný potenciál aktiva. Tyto pořizovací náklady jsou odepisovány tak, aby vyjádřily dané aktivum v podmínkách jeho používání. Aktivum může být nahrazeno buď pomocí reprodukce (replikace) existujícího aktiva, nebo pomocí náhrady jeho hrubého využitelného potenciálu. Odepisované reprodukční náklady jsou vyčísleny jako reprodukční náklady (ve smyslu náhrada aktiva), nebo reprodukční náklady (ve smyslu náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které jsou nižší, snížené o oprávky vypočtené z takovýchto nákladů, aby byl vyjádřen již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál tohoto aktiva;
 - přístup nákladů obnovy – současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva se stanoví odečtením odhadnutých nákladů obnovy daného aktiva od běžných nákladů na náhradu zbývajících využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty. Poslední ze jmenovaných nákladů jsou obvykle stanoveny jako odepisované reprodukční (náhrada aktiva) náklady, nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší;
 - přístup využitelných jednotek – současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva je stanovena snížením běžných nákladů zbývajících využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty tak, aby to odpovídalo očekávanému snížení počtu využitelných jednotek aktiva za situace snížení jeho hodnoty. Stejně jako u přístupu nákladů obnovy jsou obvykle stanoveny běžné náklady náhrady zbývajících využitelného potenciálu aktiva před poklesem hodnoty jako odepisované reprodukční (náhrada aktiva), nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší.
- Účetní jednotka ke každému datu vykazání posoudí, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně ziskatelnou částku využitelnosti aktiva.
 - V některých případech povoluje standard odúčtování ztrát ze snížení hodnoty z předchozích let.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL nerozlišuje aktiva na penězotvorná a nepenězotvorná.
- Dle ČÚL účetní jednotky neúčtují o snížení hodnoty dlouhodobého majetku (nevytvářejí opravné položky).

Datum účinnosti

Období začínající dnem 1. ledna 2008 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je stanovit požadavky na zveřejňování těm vládám, které se rozhodnou předkládat informace o vládním sektoru (VS) ve svých konsolidovaných účetních závěrkách. Zveřejnění příslušných informací o VS může napomoci lepšímu porozumění vztahu mezi tržními a netržními (nepodnikatelskými) činnostmi vlády a mezi účetní závěrkou a statisticky založenými finančními výkazy.

Shrnutí

- Finanční informace o vládním sektoru budou zveřejněny plně v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a předkládání konsolidovaných účetních závěrek vlád, se dvěma výjimkami:
 - vládní sektor neaplikuje požadavky standardu IPSAS 6 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka ve vztahu k subjektům působícím v sektorech veřejných finančních podniků a veřejných nefinančních podniků,
 - vládní sektor uzná své investice v sektorech veřejných finančních podniků a veřejných nefinančních podniků jako aktivum a zachytí toto aktivum v účetní hodnotě odpovídající čistým aktivům podniků, do nichž bylo investováno.
- Ve spojitosti s vládním sektorem jsou zveřejňovány alespoň následující údaje:
 - aktiva podle hlavních tříd; investice v jiných sektorech se zveřejní odděleně,
 - závazky podle hlavních tříd,
 - čistá aktiva/ vlastní kapitál,
 - celkový přírůstek či úbytek hodnoty z přecenění a další položky výnosů a nákladů, které byly zachyceny přímo v čistých aktivech/ vlastním kapitálu,
 - výnosy podle hlavních tříd,
 - náklady podle hlavních tříd,
 - přebytek nebo schodek,
 - peněžní toky z provozní činnosti podle hlavních tříd,
 - peněžní toky z investiční činnosti,
 - peněžní toky z financování.

- Způsob předkládání informací zveřejněných o vládním sektoru nebude mít přednostní postavení před účetní závěrkou vlády sestavenou dle standardů IPSAS.
- V účetní závěrce musejí být zveřejněny informace o významných ovládaných jednotkách zahrnutých do vládního sektoru a informace o všech změnách, ke kterým u těchto jednotek došlo od předchozího období, a to spolu s uvedením důvodů, proč některé jednotky původně do vládního sektoru byly zahrnuty a nyní již nejsou.
- Zveřejnění údajů o vládním sektoru bude odsouhlaseno s konsolidovanou účetní závěrkou vlády, a to tak, že se odděleně uvedou úpravy pro každou odpovídající položku z účetní závěrky.

Porovnání s ČÚL

Od 1. 1. 2010 bude Ministerstvo financí sestavovat konsolidované účetní výkazy za Českou republiku. Vzhledem k tomu, že dosud chybí příslušný prováděcí předpis, není zřejmé, zda konsolidovaná účetní závěrka bude obsahovat i další finanční informace o vládním sektoru.

IPSAS 23 – Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)

Datum účinnosti

Období začínající dne 30. června 2008 nebo po tomto datu. Standard obsahuje několik přechodných ustanovení.

Cíl

Cílem standardu je stanovit požadavky na účetní vykazování výnosů z titulu nesměnných transakcí jiných než takových nesměnných transakcí, při kterých vznikají kombinace účetních jednotek.

Shrnutí

- Směnné transakce jsou transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.
- Nesměnné transakce jsou transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu, nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

- Transfery jsou přitoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí, s výjimkou daní.
- Ustanovení pro převáděná aktiva jsou požadavky zákonů, předpisů nebo závazných ujednání předepsané pro využití převáděného aktiva jinými jednotkami, než je vykazující jednotka.
- Podmínky převáděných aktiv jsou ustanovení, která uvádějí, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva mají být spotřebovány příjemcem podle specifikace, a pokud se tak nestane, budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu.
- Omezení převodu aktiv jsou ustanovení, která sice omezují nebo uvádějí účely, pro které převáděné aktivum lze užívat, ale nespecifikují, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál musí být vráceny převádějícímu, pokud nebudou použity dle stanoveného účelu.
- Přítok prostředků z jiných nesměnných transakcí než služby v naturáliích, který splňuje definici aktiva, bude uznán jako aktivum pouze a jedině, jsou-li splněna následující kritéria:
 - je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s tímto aktivem,
 - může být spolehlivě zjištěna reálná hodnota aktiva.
- Aktivum získané prostřednictvím nesměnné transakce bude prvotně oceněno na úrovni jeho reálné hodnoty k datu nabytí.
- Přítok prostředků z nesměnných transakcí uznaný jako aktivum bude uznán jako výnos, a to ve výši přesahující částku uznaného závazku ze stejného přítoku.
- Když účetní jednotka splní existující povinnost uznanou jako závazek týkající se přítoku prostředků z nesměnné transakce uznaného jako aktivum, sníží účetní hodnotu uznaného závazku a uzná částku výnosů rovnou tomuto snížení.
- Výnos z nesměnných transakcí bude oceněn na úrovni přírůstku čistých aktiv uznaných účetní jednotkou.
- Existující povinnost z titulu nesměnné transakce, která splňuje definici závazku, bude uznána jako závazek pouze a jedině, jsou-li splněna následující kritéria:
 - je pravděpodobné, že ke splnění povinnosti bude třeba odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál,
 - hodnota povinnosti může být spolehlivě odhadnuta.

- Podmínky převáděného aktiva vedou při prvotním uznání ke vzniku existující povinnosti, která bude zaúčtována v okamžiku, kdy budou splněna kritéria pro zachycení závazku.
- Částka uznaná jako závazek je nejlepším odhadem částky potřebné na úhradu existující povinnosti k datu vykazání.
- Účetní jednotka uzná aktivum týkající se daní, jestliže dojde ke zdanitelné události a jsou splněna kritéria pro uznání aktiva.
- Daňové výnosy se zjišťují v částkách v hrubé výši. Nejsou od nich odečítány výdaje financované prostřednictvím daňového systému (např. částky, které mají příjemci k dispozici bez ohledu na to, zda odvádějí daně).
- Daňové výnosy nejsou vyjádřeny na hrubé bázi navýšené o částku daňových úlev (např. ustanovení daňových zákonů, které poskytují plátcům daně výhody, jež nemají k dispozici ostatní).
- Účetní jednotka uzná aktivum týkající se transferů v případě, že převáděné zdroje vyhovují definici aktiva a splňují kritéria pro uznání jako aktivum. Účetní jednotka však může, ale nemusí, uznat služby v naturáliích jako výnos a aktivum.
- Účetní jednotka zveřejní v účetních výkazech nebo v poznámkách (příloze) k účetní závěrce pro všeobecné použití:
 - částku uznaných výnosů z nesměnných transakcí za období po hlavních skupinách a samostatně vykáže daně a transfery,
 - částku uznaných pohledávek týkajících se nesměnných výnosů,
 - částku uznaných závazků týkajících se převáděných aktiv podléhajících podmínkám,
 - částku uznaných aktiv, která podléhají omezením, a povahu těchto omezení,
 - existenci a částky všech případných předem přijatých příjmů týkajících se nesměnných transakcí,
 - částku všech případných promínutých závazků.
- Účetní jednotka zveřejní v poznámkách (příloze) k účetní závěrce pro všeobecné použití:
 - přijatá účetní pravidla upravující uznávání výnosů z nesměnných transakcí,
 - u hlavních tříd výnosů z nesměnných transakcí východiska pro vyčíslení reálné hodnoty přitékajících prostředků,
 - u hlavních tříd daňových výnosů, které účetní jednotka nemůže spolehlivě ocenit během období, v němž došlo ke zdanitelné události, informace o povaze daně,
 - povahu a typ hlavních tříd dědictví a darů s odděleným uvedením hlavních druhů zboží a výrobků v naturáliích.

Porovnání s ČÚL

- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, stanoví jednotné třídění příjmů a výdajů pro ÚSC, SF a OSS. V rámci druhového třídění rozlišuje rozpočtová skladba mimo jiné tyto třídy:
 - daňové příjmy,
 - přijaté transfery – neinvestiční a investiční,
 - běžné výdaje – včetně neinvestičních transferů soukromoprávním a veřejnoprávním subjektům a obyvatelstvu,
 - kapitálové výdaje – včetně investičních transferů.
- Podle zákona č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení daní, jsou daňové příjmy součástí rozpočtů pouze ÚSC a některých SF, které o nich účtují stejným způsobem jako o jiných rozpočtových příjmech.
- Na rozdíl od IPSAS účtují účetní jednotky veřejného sektoru o přijatých transferech jako o rozpočtových příjmech, ne jako o výnosech.

IPSAS 24 – Předkládání informací o rozpočtu v účetní závěře

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

Cílem standardu je zajistit, že jednotky veřejného sektoru dostojí své odpovědnosti a zvýší průhlednost svých účetních závěrek tím, že budou deklarovat soulad se schváleným rozpočtem, za který jsou veřejně zodpovědné, a u jednotek, u nichž jsou rozpočet a účetní výkazy vyhotovovány na stejné bázi, budou zveřejňovat svou finanční výkonnost při plnění rozpočtu.

Shrnutí

- Standard IPSAS 24 používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podniky veřejné správy a po kterých se vyžaduje, aby zveřejňovaly svůj schválený rozpočet, nebo které se pro toto zveřejňování rozhodly.
- Původním rozpočtem se rozumí původně schválený rozpočet pro rozpočtové období.

- Schválený rozpočet znamená pravomoc uskutečňovat výdaje vztahující se k očekávaným výnosům nebo příjmům rozpočtového období. Tato pravomoc je odvozena od zákonů, rozpočtového určení, vládních nařízení a dalších rozhodnutí.
- Konečný rozpočet je původní rozpočet upravený o všechny rezervy, převody, transfery, dotace, dodatečné úpravy a všechny další případné úpravy rozpočtu schválené legislativním nebo podobným orgánem a provedené v rozpočtovém období.
- Účetní jednotka vykazuje porovnání rozpočtu se skutečností formou dodatečných sloupců o rozpočtu v účetní závěrce pouze tehdy, jsou-li účetní závěrka a rozpočet vyhotoveny na srovnatelné bázi.
- Účetní jednotka zveřejní porovnání rozpočtu se skutečností, a to buď v samostatném účetním výkazu, nebo formou dodatečných sloupců doplněných do účetní závěrky předkládané v souladu s IPSAS. Porovnání rozpočtu se skutečností zveřejní odděleně pro každý stupeň legislativního dozoru:
 - částky původního a konečného rozpočtu,
 - skutečné částky na srovnatelné bázi,
 - poznámku vysvětlující významné rozdíly mezi rozpočtem a skutečností, pokud není takové vysvětlení obsaženo v jiných veřejných dokumentech vydaných společně s účetní závěrkou, a uvede křížový odkaz k těmto dokumentům, pokud není uveden v poznámkách (v příloze).
- Účetní jednotka zveřejní vysvětlení, zda změny mezi původním a konečným rozpočtem jsou důsledkem přerozdělení v rámci rozpočtu nebo jiných faktorů:
 - formou zveřejnění poznámky v účetní závěrce (v příloze), nebo
 - ve zprávě vydané dříve, ve stejnou dobu nebo společně s účetní závěrkou, přičemž v poznámkách (příloze) k účetní závěrce uvede křížový odkaz na tuto zprávu.
- Všechna porovnání rozpočtu se skutečností budou sestavena na srovnatelné bázi k rozpočtu.
- Účetní jednotka vysvětlí v poznámkách (příloze) k účetní závěrce rozpočtovou bázi a třídící bázi použitou ve schváleném rozpočtu a období, za něž byl rozpočet schválen.
- Účetní jednotka upřesní v poznámkách (příloze) k účetní závěrce, které jednotky jsou zahrnuty do schváleného rozpočtu.

- Skutečné částky předkládané na srovnatelné bázi k rozpočtu budou v případě, kdy účetní závěrka a rozpočet nejsou vyhotovovány na srovnatelné bázi, odsouhlaseny s následujícími skutečnými částkami zveřejněnými v účetní závěrce:
 - s celkovými výnosy, celkovými náklady a čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je pro rozpočet použita aktuální báze, nebo
 - s čistými peněžními toky z provozní a investiční činnosti a z financování, jestliže je použita pro rozpočet jiná báze než aktuální.

Odsouhlasení se zveřejňuje přímo ve výkazu porovnání rozpočtu se skutečností nebo v poznámkách (příloze) k účetní závěrce.

Porovnání s ČÚL

- Tuto problematiku upravuje zejména vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů SF a rozpočtů ÚSC.
- Účetní jednotky jsou kromě účetních výkazů (rozhava, výkaz zisku a ztráty a příloha) povinny předkládat i finanční výkazy (přehled pro hodnocení plnění rozpočtu), které se sestaví na podkladě konečných zůstatků vykázaných v účetnictví koncem účetního období.
- Účty tzv. rozpočtového hospodaření jsou vykazovány v rozvaze ÚSC, SF a OSS.

IPSAS 25 – Zaměstnanecké požitky

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. ledna 2011 nebo po tomto datu.
Doporučeno je dřívější dodržování.

Cíl

Cílem tohoto standardu je popsat vykazování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků, včetně krátkodobých zaměstnaneckých požitků (mzdy, roční dovolená, nemocenská, odměny odvíjející se od výkonnosti, roční podíly na zisku a nepeněžní požitky), penzí, životního pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru a dalších dlouhodobých zaměstnaneckých požitků (věrnostní dovolená, požitky při invaliditě, odložené odměny a odměny odvíjející se od výkonnosti a dlouhodobé podíly na zisku), s výjimkou úhrad vázaných na akcie a plánů penzijních požitků zaměstnanců.

Shrnutí

- Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:
 - závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti,
 - náklad v okamžiku, kdy spotřebovala ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.
- Základní zásada: náklady na poskytování zaměstnaneckých požitků mají být uznány v období, v němž vzniká zaměstnanci na požitky nárok, nikoli v období, ve kterém je požitek vyplacen nebo je splatný.
- Náklady na běžné služby vyjadřují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývajících ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.
- Plány definovaných požitků jsou jiné plány požitků po skončení pracovního poměru, než jsou plány definovaných příspěvků.
- Plány definovaných příspěvků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatně spravované účetní jednotky (fondu) a nemá žádnou právní nebo mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatečná aktiva na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích.
- Krátkodobé zaměstnanecké požitky (splatné do 12 měsíců) jsou zachyceny do nákladů v období, ve kterém zaměstnanec poskytne službu.
- Účetní jednotka ocení očekávaný náklad na kumulativní placená volna ve výši dodatečné částky, kterou předpokládá vyplatit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno, nahromaděné k datu vykázání.
- Výplaty odměn a podílů na zisku se zaúčtují jen v případě, že účetní jednotce vzniká právní nebo mimosmluvní povinnost vyplatit je a je možno provést spolehlivý odhad závazku.
- Plány požitků po skončení pracovního poměru (např. penze a zdravotní péče po skončení pracovního poměru) se dělí na plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků.
- V případě plánů definovaných příspěvků se náklady účtují v období, kdy jsou příspěvky splatné. Výdaje příštích období se zaúčtují jako závazek po odečtení již zaplacených částek.

- V případě plánů definovaných požitků se ve výkaze o finanční situaci uzná závazek v částce, která je čistým součtem následujících položek:
 - současné hodnoty závazku z definovaných požitků (současné hodnoty předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a v předchozích obdobích),
 - odložených zisků a ztrát z pojistně-matematických odhadů a odložených nákladů na minulé služby,
 - reálné hodnoty veškerých aktiv plánu k rozvahovému dni.
- Pojistně-matematické zisky a ztráty mohou být a) vykázány v okamžiku vzniku do přebytku či schodku, b) v maximální výši časově rozlišeny s tím, že případný rozdíl je odepsán do přebytku či schodku („koridorový přístup“), nebo c) vykázány v okamžiku vzniku přímo v čistých aktivech/ vlastním kapitálu.
- Účetní jednotka uzná zisky a ztráty při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Před stanovením důsledků krácení či vypořádání účetní jednotka přecení závazek pomocí současných pojistně-matematických předpokladů.
- K aktivům plánu se řadí aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků a oprávněné pojistné smlouvy.
- U skupinových plánů jsou čisté náklady zaúčtovány v individuální účetní závěrce té účetní jednotky, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu, s výjimkou případů, kdy existuje smluvní ujednání nebo oficiální pravidlo pro rozdělování nákladů.
- Dlouhodobé zaměstnanecké požitky mají být zachyceny a oceněny stejným způsobem jako požitky po skončení pracovního poměru dle plánu definovaných požitků. Na rozdíl od plánů definovaných požitků však musejí být pojistně-matematické zisky či ztráty a náklady na minulé služby vždy zaúčtovány v okamžiku vzniku do nákladů či výnosů.
- Požitek při předčasném ukončení pracovního poměru se uzná jako závazek a náklad tehdy, jestliže je účetní jednotka prokazatelně zavázána ukončit pracovní poměr s jedním nebo více pracovníky před jejich normálním odchodem do důchodu nebo poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.

- Účetní jednotka může zajistit financování plánu požitků po skončení pracovního poměru formou placení pojistného. S takto financovaným plánem bude účetní jednotka zacházet jako s plánem definovaných příspěvků, pokud nebude účetní jednotka (přímo nebo nepřímo prostřednictvím plánu) povinna:
 - vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými, nebo
 - platit další částky, pokud pojišťovna neuhradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k činnosti zaměstnance v běžném období a v obdobích předchozích.

Pokud má účetní jednotka takový právní či mimosmluvní závazek, chápe plán jako plán definovaných požitků.

- Při prvním použití tohoto standardu IPSAS stanoví účetní jednotka svůj závazek u plánů definovaných požitků k danému datu jako:
 - současnou hodnotu závazku k datu první aplikace standardu,
 - minus reálná hodnota aktiv plánu k datu první aplikace standardu, z nichž mají být závazky vypořádávány přímo,
 - minus náklady na minulé služby, které budou uznány v pozdějších obdobích.

Účetní jednotka nerozdělí kumulované pojistně-matematické zisky a ztráty. Veškeré kumulované pojistně-matematické zisky a ztráty se vykáží v počátečním zůstatku kumulovaného přebytku nebo schodku. Při prvním použití tohoto standardu IPSAS platí ve vztahu ke zveřejňování údajů v účetní závěrce určité výjimky.

Porovnání s ČÚL

Problematika zaměstnaneckých požitků není v ČÚL specificky řešena. Účetní jednotky ze zákona přispívají státnímu důchodovému systému a mají možnost přispívat svým zaměstnancům do soukromých penzijních fondů.

IPSAS 26 – Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv

Datum účinnosti

Období začínající dne 1. dubna 2009 nebo po tomto datu.
Doporučeno je dřívější dodržování standardu.

Cíl

Cílem standardu je vymezit postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda má peněžotvorné aktivum sníženou hodnotu, a aby zajistila uznání ztráty ze snížení hodnoty.

Shrnutí

- Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu. Nepeněžotvorná aktiva jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.
- IPSAS 26 se vztahuje na účtování snížení hodnoty všech peněžotvorných aktiv s výjimkou zásob (viz standard IPSAS 12), aktiv vzniklých ze stavebních smluv (smluv o zhotovení - viz IPSAS 11), finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu standardu IPSAS 15, investic do nemovitostí oceňovaných reálnou hodnotou (viz IPSAS 16), peněžotvorných pozemků, budov a zařízení, které jsou oceňovány v přeceňovaných částkách (viz IPSAS 17), odložených daňových pohledávek, aktiv vyplývajících ze zaměstnaneckých požitků, nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, goodwillu, biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti oceněných reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady spojené s prodejem, odložených pořizovacích nákladů a nehmotných aktiv vyplývajících ze smluvních práv pojistitele dle pojistných smluv, dlouhodobých aktiv klasifikovaných jako držena k prodeji a ukončovaných činností a dalších peněžotvorných aktiv, u nichž jsou požadavky na účtování snížení hodnoty vymezeny v jiném standardu IPSAS.
- Snížením hodnoty se rozumí ztráta budoucího ekonomického přínosu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odepisování.
- Zpětně získatelnou částkou aktiva je vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání.
- Ztrátou ze snížení hodnoty peněžotvorného aktiva je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.
- Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku aktiva.
- Účetní jednotka zjišťuje jednou ročně u nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo u nehmotného aktiva, které zatím není připraveno k použití, zda došlo ke snížení jeho hodnoty, porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou. Toto testování možnosti snížení hodnoty může být provedeno kdykoli během účetního období za předpokladu, že je každý rok uskutečněno ve stejnou dobu.

- Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, sníží účetní jednotka účetní hodnotu aktiva na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.
- Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána bezprostředně do přebytku nebo schodku.
- Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze tehdy, požaduje-li to jiný standard.
- Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.
- Hodnotou z užívání peněžotvorného aktiva je současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby použitelnosti. Diskontní sazbou je sazba před zdaněním, která zohledňuje aktuální tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizika specifická pro dané aktivum. Diskontní sazba nezohledňuje rizika, o která byly upraveny odhady budoucích peněžních toků, a rovná se výnosnosti, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela peněžní toky obdobné těm, které účetní jednotka očekává, že z daného aktiva získá.
- Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, určí účetní jednotka zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží.
- Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako peněžotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo peněžotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucí ceny dosažitelné/ budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:
 - budoucích peněžních příjmů použitých při určování hodnoty aktiva nebo peněžotvorné jednotky z užívání,
 - budoucích peněžních výdajů použitých při určování hodnoty jakýchkoli jiných aktiv nebo peněžotvorných jednotek z užívání, které jsou ovlivněny interním transferovým oceňováním.

- Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:
 - jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (je-li možné ji určit),
 - jeho hodnoty z užívání (je-li možné ji určit) a
 - nuly.
- Pokud nepeněžitelné aktivum přispívá peněžitelné jednotce, podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžitelného aktiva se přiřadí účetní hodnotě peněžitelné jednotky před odhadem zpětně získatelné částky této peněžitelné jednotky. Účetní hodnota nepeněžitelného aktiva odráží k datu vykazání všechny případné ztráty ze snížení hodnoty, které již byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva se ruší tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Takové zvýšení je stornem ztráty ze snížení hodnoty.
- K překlasifikaci aktiva z peněžitelného na nepeněžitelné aktivum nebo z nepeněžitelného na peněžitelné aktivum dojde pouze, existuje-li jasný důkaz, že je taková překlasifikace vhodná. Překlasifikace sama o sobě nutně nevyžaduje testování na snížení hodnoty nebo na storno ztráty ze snížení hodnoty.
- Účetní jednotka zveřejní v účetní závěrce svá vlastní kritéria k rozlišování peněžitelných a nepeněžitelných aktiv. Na účetní jednotku se také vztahují další požadavky na zveřejňování informací.

Porovnání s ČÚL

- ČÚL nerozlišuje aktiva na peněžitelná a nepeněžitelná.
- Dle ČÚL účetní jednotky neúčtují o snížení hodnoty dlouhodobého majetku (nevytvářejí opravné položky).

Cíl

Cílem standardu je stanovit způsob zveřejnění účetní závěrky pro všeobecný účel sestavené na bázi peněžních toků. Peněžní báze znamená účetní bázi, která zachycuje transakce a jiné případy pouze tehdy, dojde-li k příjmu nebo výdaji peněžních prostředků.

Shrnutí

- Tento standard obsahuje dvě části:
 - Část 1 je povinná. Stanovuje požadavky, které se vztahují na všechny účetní jednotky sestavující účetní závěrky pro všeobecné použití na peněžní bázi účetnictví. Tato část definuje peněžní bázi účetnictví, stanovuje požadavky pro zveřejnění informací v účetních výkazech a v poznámkách a zabývá se některými specifickými problémy výkaznictví;
 - Část 2 není povinná. Identifikuje dodatečná účetní pravidla a informace ke zveřejnění doporučené k přijetí, aby účetní jednotka mohla zvýšit svoji finanční odpovědnost a průhlednost své účetní závěrky. Obsahuje vysvětlení alternativních metod předkládání určitých informací.
- Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s požadavky části 1 tohoto standardu, tuto skutečnost zveřejní. Účetní závěrka by neměla být označena jako závěrka v souladu s tímto standardem, pokud nevyhoví všem požadavkům uvedeným v části 1 tohoto standardu.
- Účetní závěrka se skládá z:
 - výkazu peněžních příjmů a výdajů,
 - účetních pravidel a vysvětlujících poznámek (přílohy),
 - pokud účetní jednotka zveřejňuje svůj schválený rozpočet, z porovnání rozpočtu se skutečností buď jako samostatného dodatečného účetního výkazu, anebo jako sloupce ve výkazu peněžních příjmů a výdajů.
- Ve výkazu peněžních příjmů a výdajů se vykazují příjmy a výdaje brutto, s výjimkou příjmů a výdajů, které:
 - vznikají z transakcí, které spravuje účetní jednotka jménem jiných stran, nebo
 - se jedná o položky s rychlým obratem a velkou hodnotou a s krátkou dobou splatnosti.

- Poznámky k účetním výkazům (příloha) účetní jednotky:
 - informují o východiscích při přípravě účetních výkazů a specifických účetních pravidlech vybraných a použitých pro významné transakce a jiné události,
 - poskytují dodatečné informace, které nejsou uvedeny v účetních výkazech, ale jsou nezbytné pro věrné zobrazení příjmů, výdajů a zůstatků peněžních prostředků účetní jednotky, např.:
 - datum schválení účetní závěrky,
 - informace o účetní jednotce (sídlo, právní forma, popis činnosti),
 - omezení vztahující se k zůstatkům peněžních prostředků a přístupu k půjčkám.
- Dojde-li ke změně v zobrazení nebo klasifikaci položek požadovaných ke zveřejnění v účetní závěrce, srovnatelné částky se, pokud to bude praktické, překlasifikují, aby byla zajištěna srovnatelnost s běžným obdobím.
- Vznikne-li chyba související se zůstatkem peněžních prostředků vykázaným v účetní závěrce, bude při vykazování upravena položka peněžních prostředků na začátku období o výši chyby, která se vztahuje k předchozím obdobím. Bude-li to praktické, budou znovu uvedeny srovnatelné informace.
- Konsolidovaná účetní závěrka
 - Ovládaná jednotka bude vyjmuta z konsolidace, vyvíjí-li činnost podléhající přísným vnějším dlouhodobým omezením, které brání ovládající jednotce, aby měla z této činnosti prospěch.
 - Ovládající jednotka, která je plně vlastněnou ovládanou jednotkou, nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že není pravděpodobná existence uživatelů takové účetní závěrky anebo že jejich informační potřeba je splněna konsolidovanou účetní závěrkou ovládající jednotky.
 - Peněžní zůstatky a peněžní transakce mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky budou plně eliminovány.
 - Rozdíl mezi daty vykazování by neměl být větší než 3 měsíce.
 - Konsolidované účetní závěrky se sestaví za použití jednotných účetních pravidel pro podobné peněžní transakce.
- Cizí měna
 - Peněžní příjmy a výdaje vzniklé z transakcí v cizí měně se zaúčtují v měně vykazování účetní jednotky tak, že se na částku v cizí měně použije směnný kurs mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.
 - Peněžní zůstatky držené v cizí měně se vykáží za použití závěrkového kurzu.

- Peněžní příjmy a výdaje cizí ovládané jednotky se převedou směnným kurzem mezi měnou vykazování a cizí měnou k datu příjmů a výdajů.
 - Účetní jednotka zveřejní výši kurzových rozdílů jako vyrovnávací položky mezi počátečním a závěrečným zůstatkem peněžních prostředků za období.
 - Je-li měna vykazování jiná než měna dané země, kde má účetní jednotka své sídlo, zveřejní se důvod použití jiné měny. Zveřejněn je také důvod případné změny měny vykazování.
- Vykazování informací o rozpočtu v účetní závěrce
 - Účetní jednotka, která zveřejňuje svůj schválený rozpočet či rozpočty, má uvést porovnání částek rozpočtu, za které je odpovědná před veřejností, se skutečnými částkami buď v samostatném účetním výkazu, anebo ve výkazu peněžních příjmů a výdajů v dodatečných sloupcích pro rozpočet, a to v souladu s tímto standardem. V porovnání rozpočtových a skutečných částek se samostatně pro každou úroveň legislativního dohledu uvedou:
 - původní a konečné rozpočtové částky,
 - skutečné částky na srovnatelné bázi,
 - prostřednictvím zveřejněné poznámky vysvětlení významných rozdílů mezi rozpočtem, za který daná jednotka odpovídá veřejnosti, a skutečnými částkami, pokud není takové vysvětlení zahrnuto v dalších veřejných dokladech vydaných společně s účetní závěrkou a pokud v poznámkách k účetní závěrce nebude uveden odkaz na tyto doklady.
 - Příjemci externí pomoci
 - Externí pomoc znamená všechny oficiální zdroje, které může příjemce použít nebo z nich mít jiný prospěch při dosahování svých cílů.
 - Účetní jednotka samostatně zveřejní ve výkazu peněžních příjmů a výdajů celkovou externí pomoc přijatou v peněžních prostředcích během období.
 - Účetní jednotka zveřejní samostatně buď ve výkazu peněžních příjmů a výdajů, nebo v poznámkách (příloze) k účetní závěrce:
 - celkovou externí pomoc placenou třetími stranami během období určenou k přímé úhradě závazků účetní jednotky nebo k nákupu zboží a služeb jménem účetní jednotky,
 - významné skupiny poskytovatelů pomoci, bude-li externí pomoc přijata od více než jednoho poskytovatele,
 - celkovou částku přijatou během období jako půjčku a celkovou částku obdrženou jako dotaci.

- Účetní jednotka uveřejňuje v poznámkách (příloze) k účetní závěrce:
 - zůstatek nevyčerpaných půjček a dotací externí pomoci k datu vykazání,
 - bázi, na základě které je určena hodnota externí pomoci přijaté ve formě zboží nebo služeb,
 - částku dluhu z externí pomoci, u kterého byla odložena splatnost anebo který byl zrušen během daného období, společně s příslušnými podmínkami,
 - významné podmínky smluv o půjčce či dotaci externí pomoci, které nebyly během období dodrženy, jestliže výsledkem tohoto nedodržení bylo zrušení pomoci anebo vznik závazku vrátit původně poskytnutou pomoc. Tato částka externí pomoci, která byla zrušena nebo vrácena, by měla být také vykazána.
- V dodatku k části 1 standardu jsou uvedeny konsolidované účetní výkazy pro vládu a konsolidovaný výkaz peněžních příjmů a výdajů.
- V části 2 standardu, která není povinná, jsou zveřejněny doporučené dodatečné informace z těchto oblastí:
 - vykazování mimořádných položek,
 - peněžní toky a zůstatky peněžních prostředků, které jsou výsledkem transakcí prováděných účetní jednotkou jako zprostředkovatelem jménem jiných jednotek (výběr daní, průtokové peněžní toky, transferové platby),
 - hlavní typy peněžních toků,
 - zveřejnění spřízněných stran – odkaz na IPSAS 20,
 - zveřejnění informací o aktivech, závazcích a porovnání s rozpočty,
 - konsolidovaná účetní závěrka,
 - společné podnikání,
 - účetní vykazování v hyperinflačních ekonomikách,
 - pomoc přijatá od nevládních organizací,
 - příjemci externí pomoci.

Porovnání s ČÚL

- Účetnictví dle ČÚL je kombinací účetnictví založeného na akruální a peněžní bázi. Např.:
 - výkaz zisku a ztráty je zpracován ve vybraných oblastech na bázi akruální,
 - rozvaha je sestavena částečně na principu historických cen a ve vybraných částech na základě cen určených podle zvláštních právních předpisů,
 - výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu je sestavován výhradně na peněžní bázi.
- Akruální báze účetnictví je dodržována pouze v případě účtování o hospodářské činnosti ÚSC a OSS a PO.

Kontakty

Máte-li zájem o další informace či případně o pomoc při aplikaci Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, obraťte se prosím na následující odborníky firmy Deloitte:

Martin Tesař, partner

poradenství v oblasti IFRS a IPSAS
mtesar@deloitteCE.com

Martin Buranský, partner

služby pro veřejný sektor
mburansky@deloitteCE.com

Tomáš Kubíček, senior manažer

služby pro veřejný sektor
tkubicek@deloitteCE.com

Petra Slavíková, manažerka

poradenství v oblasti IPSAS
pslavikova@deloitteCE.com

Martina Smetanová, manažerka

audity organizací veřejného sektoru
msmetanova@deloitteCE.com

Registrované sídlo a adresa kanceláře:

Nile House
Karolinská 654/2
186 00 Praha 8
Tel.: +420 246 042 500
www.deloitte.cz

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace, není zamýšlena jako vyčerpávající zdroj údajů a nemá poskytovat konkrétní účetní, obchodní, finanční, investiční, právní, daňová ani jiná odborná doporučení ani služby. Tato publikace není náhradou takových odborných doporučení ani služeb a není možné z ní vycházet při přijímání žádných rozhodnutí ani provádění žádných úkonů, které by mohly mít vliv na vaše podnikání. Před přijetím jakýchkoli rozhodnutí nebo podniknutím jakýchkoli úkonů, které by mohly ovlivnit vaše podnikání, se poraďte s kvalifikovaným odborným poradcem. Přestože byla správnosti a přesnosti informací obsažených v této publikaci věnována maximální péče, nelze ji zcela zaručit. Společnost Deloitte Touche Tohmatsu ani žádná z jejich přidružených společností nenesou žádnou odpovědnost vůči žádné osobě ani žádnému subjektu, který bude z údajů uvedených v této publikaci vycházet. Tyto osoby a subjekty tak činí na vlastní riziko.

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, slčitelnosti, 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.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve 140 zemích má Deloitte světové možnosti i hlubokou znalost místního prostředí, a může tak pomáhat svým klientům k úspěchu na všech místech jejich působnosti. 165 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala etalonem nejvyšší kvality.

Odborníky společnosti Deloitte spojuje firemní kultura, založená na spolupráci, která podporuje bezúhonnost, tvorbu významné hodnoty pro trh a klienty, vzájemnou oddanost a sílu vyplývající z kulturní rozdílnosti. Pracovníci společnosti Deloitte se neustále vzdělávají, získávají podnětné zkušenosti a obohacující příležitosti pro rozvoj kariéry, průběžně posilují firemní odpovědnost, budují důvěru veřejnosti a pozitivně ovlivňují okolní prostředí.

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

© 2009 Deloitte Česká republika.