

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1136/2009

ze dne 25. listopadu 2009,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů⁽¹⁾, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008⁽²⁾ byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 27. listopadu 2008 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (dále jen „přepracovaný IFRS 1“). Přepracovaný IFRS 1 se nahrazuje stávající IFRS 1 tak, aby se IFRS 1 snadněji používal a v budoucnu měnil. Přepracovaný IFRS 1 rovněž ze standardu odstraňuje některá zastaralá přechodná ustanovení a obsahuje některé drobné změny znění. Stávající požadavky se nemění.
- (3) Výsledky konzultace skupiny technických odborníků (TEG) při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) potvrzují, že přepracovaný IFRS 1 splňuje technická kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002. V souladu s rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým

se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivit a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG)⁽³⁾, posoudila prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů stanovisko EFRAG týkající se schválení a sdělila Komisi, že je vyvážené a objektivní.

- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví* nahrazuje standardem IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (přepracovaný v roce 2008) ve znění přílohy tohoto nařízení.

Článek 2

Podniky začnou uplatňovat IFRS 1 uvedený v příloze tohoto nařízení nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího po dni 31. prosince 2009.

Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 25. listopadu 2009.

Za Komisi

Charlie McCREEVY

člen Komise

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Úř. věst. L 199, 21.7.2006, s. 33.

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
--------	--

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 1***První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*****CÍL**

- 1 Cílem tohoto standardu je zajistit, aby *první účetní závěrka* účetní jednotky *podle IFRS* a její mezitímní účetní výkazy za příslušnou část období, k němuž se taková účetní závěrka vztahuje, obsahovaly vysoce kvalitní informace, které:
- (a) jsou pro uživatele transparentní a srovnatelné v rámci všech prezentovaných období;
 - (b) poskytují vhodné východisko pro účetnictví podle *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)*; a
 - (c) lze získat s náklady, které nepřevyšují prospěch.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 2 Účetní jednotka použije tento standard:
- (a) ve své první účetní závěrce podle IFRS; a
 - (b) případně v každém mezitímním účetním výkazu, který předkládá podle IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období, za které se sestavuje její první účetní závěrka podle IFRS.
- 3 První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS je první roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka použije IFRS na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS, které je v této účetní závěrce uvedeno. Účetní závěrka podle IFRS je první účetní závěrkou účetní jednotky podle IFRS, pokud účetní jednotka například:
- (a) předložila svoji poslední předchozí účetní závěrku:
 - (i) podle národních požadavků, které nejsou ve všech ohledech v souladu s IFRS;
 - (ii) v souladu s IFRS ve všech ohledech, avšak účetní závěrka neobsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;
 - (iii) obsahující výslovné prohlášení o shodě s některými IFRS, avšak nikoliv se všemi;
 - (iv) podle národních požadavků, které nejsou v souladu s IFRS, přičemž na zaúčtování položek, které nejsou národními požadavky upraveny, použila některé IFRS; nebo
 - (v) podle národních požadavků, přičemž došlo k sesouhlasení některých částek s částkami stanovenými podle IFRS;
 - (b) sestavila účetní závěrku podle IFRS pouze pro interní potřebu, aniž by tato závěrka byla zpřístupněna vlastníkům účetní jednotky nebo jiným externím uživatelům;
 - (c) sestavila podle IFRS soubor výkazů pro účely konsolidace, avšak nesestavila kompletní sadu účetních výkazů, jak je vymezena v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (v revidovaném znění z roku 2007); nebo
 - (d) účetní závěrku za předchozí období nezveřejnila.
- 4 Tento standard se použije, když účetní jednotka poprvé použije IFRS. Nepoužije se, pokud účetní jednotka například:
- (a) přestane předkládat účetní závěrku podle národních požadavků, kterou dříve předkládala spolu s další sadou výkazů účetní závěrky, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;
 - (b) předložila v předchozím roce účetní závěrku podle národních požadavků a tato účetní závěrka obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS; nebo
 - (c) předložila v předchozím roce účetní závěrku, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, i když auditoři vyjádřili ve své zprávě auditora k této účetní závěrce výhradu.

- 5 Tento standard se nepoužije pro změny v účetních pravidlech uskutečněných účetní jednotkou, která již IFRS používá. Takovéto změny jsou předmětem:

- (a) ustanovení týkajících se změn v účetních pravidlech v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*; a
- (b) konkrétních přechodných ustanovení v jiných IFRS.

VYKAZOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS

- 6 Účetní jednotka k datu přechodu na IFRS sestaví a prezentuje počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Ten představuje východisko pro účetnictví podle IFRS.

Účetní pravidla

- 7 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije stejná účetní pravidla pro všechna období zveřejňovaná v první účetní závěrce podle IFRS. Tato účetní pravidla musí být v souladu se všemi IFRS účinnými ke konci jejího prvního období vykázaného podle IFRS s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13-19 a dodatcích B-E.
- 8 Účetní jednotka nepoužije odlišné verze IFRS, které byly účinné k dřívějším datům. Účetní jednotka může použít nový IFRS, jenž není ještě povinný, pokud je jeho dřívější použití povoleno.

Příklad: Konsistentní používání nejnovější verze IFRS

Výchozí informace

Konec prvního vykázaného období účetní jednotky A podle IFRS je 31. prosinec 20X5. Účetní jednotka A se rozhodne předložit srovnávací informace v této účetní závěrce pouze za jeden rok (viz odstavec 21). Proto je datem přechodu na IFRS počátek účetního období k 1. lednu 20X4 (případně konec účetního období k 31. prosinci 20X3). Účetní jednotka A předkládala podle předchozích GAAP účetní závěrku ročně k 31. prosinci, a to až do 31. prosince 20X4 včetně.

Použití požadavků

Účetní jednotka A je povinna použít IFRS účinné pro období končící 31. prosince 20X5 při:

- (a) sestavování a prezentaci počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS k 1. lednu 20X4; a
- (b) sestavování a prezentaci výkazu o finanční pozici k 31. prosinci 20X5 (včetně srovnávacích částek za rok 20X4), výkazu o úplném hospodářském výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků za rok končící 31. prosince 20X5 (včetně srovnávacích částek za rok 20X4) a zveřejnění (včetně srovnávacích informací za rok 20X4).

Účetní jednotka A může, ale nemusí, použít ve své první účetní závěrce podle IFRS nový IFRS, jehož použití není ještě povinné, ale jehož dřívější použití je povoleno.

- 9 Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí pro změny v účetních pravidlech provedené účetní jednotkou již používající IFRS, nepoužijí se v případě přechodu na IFRS u *prvouživatele* s výjimkou případů uvedených v dodatcích B-E.
- 10 S výjimkou případů popsaných v odstavcích 13–19 a dodatcích B-E účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS:
- (a) vykáže všechna aktiva a závazky, jejichž vykazání IFRS vyžadují;
 - (b) nevykáže položky jako aktiva nebo závazky, pokud IFRS takové vykazání nepovolují;
 - (c) reklasifikuje položky, které vykazala podle předchozích GAAP jako určitý druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jde o jiný druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu; a
 - (d) použije IFRS k oceňování všech vykázaných aktiv a závazků.

- 11 Účetní pravidla, která účetní jednotka použije ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS, se mohou lišit od pravidel použitých ke stejnému datu podle předchozích GAAP. Následkem toho dochází k úpravám, které vznikají z událostí a transakcí předcházejících datu přechodu na IFRS. Proto účetní jednotka vykáže tyto úpravy k datu přechodu na IFRS přímo v nerozděleném zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu).
- 12 Tento standard vymezuje dvě skupiny výjimek ze zásady, že počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:
- (a) Dodatek B zakazuje retrospektivní použití některých ustanovení jiných IFRS.
- (b) Dodatky C-E obsahují výjimky z některých požadavků jiných IFRS.

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

- 13 Tento standard zakazuje retrospektivní použití některých ustanovení jiných IFRS. Tyto výjimky jsou uvedeny v odstavcích 14–17 a dodatku B.

Odhady

- 14 **Odhady provedené účetní jednotkou podle IFRS k datu přechodu na IFRS musí být v souladu s odhady provedenými ke stejnému datu podle předchozích GAAP (po úpravách zohledňujících veškeré rozdíly v účetních pravidlech), pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné.**
- 15 Účetní jednotka může po datu přechodu na IFRS získat informace o odhadech, které provedla podle předchozích GAAP. Podle odstavce 14 zachází účetní jednotka s takovými informacemi jako s událostmi po skončení účetního období neupravujícími účetní výkazy podle IAS 10 *Události po skončení účetního období*. Předpokládáme například, že účetní jednotka přechází na IFRS k 1. ledna 20X4 a nová informace získaná 15. července 20X4 vyžaduje přehodnocení odhadu uskutečněného v rámci předchozích GAAP k 31. prosinci 20X3. Účetní jednotka nezohlední tuto novou informaci ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS (ledaže je třeba upravit odhady z důvodu rozdílů v účetních pravidlech nebo existuje objektivní důkaz, že odhady byly chybné). Místo toho promítne účetní jednotka tuto novou informaci ve výsledku hospodaření (nebo případně v ostatním úplném výsledku) za rok končící 31. prosince 20X4.
- 16 Účetní jednotka může být nucena provést k datu přechodu na IFRS odhady podle IFRS, které nebyly k danému datu podle předchozích GAAP vyžadovány. K dosažení souladu s IAS 10 musejí takové odhady podle IFRS zohledňovat podmínky, které existovaly k datu přechodu na IFRS. Obzvláště odhady tržních cen, úrokových sazeb nebo měnových kursů cizích měn uskutečněné k datu přechodu na IFRS musí odrážet tržní podmínky k tomuto datu.
- 17 Odstavce 14–16 se použijí pro počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Použijí se rovněž pro srovnávací období prezentované v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS, přičemž odkazy na datum přechodu na IFRS se v takovém případě nahradí odkazy na konec daného srovnávacího období.

Výjimky z ostatních IFRS

- 18 Účetní jednotka může použít jednu či více výjimek uvedených v dodatcích C-E. Účetní jednotka však nemůže tyto výjimky použít analogicky pro jiné položky.
- 19 Některé výjimky uvedené v dodatcích C-E se odkazují na *reálnou hodnotu*. Pro potřeby tohoto standardu vychází účetní jednotka při stanovení reálné hodnoty z její definice uvedené v dodatku A s tím, že bere v potaz specifická řešení stanovená pro výkaznictví aktiv a závazků v reálných hodnotách jinými standardy. Tyto reálné hodnoty by měly reflektovat podmínky existující k datu jejich stanovení.

PREZENTACE A ZVEŘEJŇOVÁNÍ

- 20 Tento standard nestanoví žádné výjimky z požadavků na prezentaci a zveřejňování uvedených v jiných IFRS.

Srovnávací informace

- 21 Pro dosažení souladu s IAS 1 musí první účetní závěrka podle IFRS obsahovat nejméně tři výkazy o finanční pozici, dva výkazy o úplném hospodářském výsledku, dvě samostatné výsledovky (byly-li prezentovány), dva výkazy peněžních toků a dva výkazy změn vlastního kapitálu, a dále komentář obsahující srovnávací informace.

Srovnávací informace a historické přehledy, jež nejsou v souladu s IFRS

- 22 Některé účetní jednotky prezentují historické přehledy vybraných údajů za období, která předcházejí prvnímu období, za něž prezentují úplné srovnávací informace podle IFRS. Tento standard nepožaduje, aby takové přehledy splňovaly požadavky na vykazování a oceňování podle IFRS. Některé účetní jednotky dále vedle srovnávacích informací požadovaných IAS 1 prezentují srovnávací informace podle předchozích GAAP. V každé účetní závěrce, která obsahuje historické přehledy nebo srovnávací informace podle předchozích GAAP, účetní jednotka:

- (a) jasně označí, že informace prezentované podle předchozích GAAP nejsou sestaveny podle IFRS; a
- (b) zveřejní podstatu hlavních úprav, které by je uvedly do souladu s IFRS. Účetní jednotka nemusí takové úpravy vyčíslit.

Vysvětlení přechodu na IFRS

- 23 **Účetní jednotka vysvětlí, jak přechod z předchozích GAAP na IFRS ovlivnil její vykázanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.**

Sesouhlasení

- 24 K dosažení souladu s odstavcem 23 musí první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS zahrnovat:

- (a) sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle předchozích GAAP a vlastního kapitálu podle IFRS k oběma následujícím datům:
 - (i) k datu přechodu na IFRS; a
 - (ii) ke konci posledního období prezentovaného v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky podle předchozích GAAP;
- (b) sesouhlasení celkového úplného hospodářského výsledku podle IFRS za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky. Základním východiskem pro sesouhlasení je celkový úplný hospodářský výsledek podle předchozích GAAP pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka takový údaj nevykázala – zisk nebo ztráta podle předchozích GAAP;
- (c) pokud účetní jednotka vykázala nebo zrušila ztráty ze snížení hodnoty aktiv poprvé při sestavování svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS, informace, jejichž zveřejnění by požadoval IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, kdyby účetní jednotka takové ztráty ze snížení hodnoty aktiv vykázala nebo zrušila v období počínajícím datem přechodu na IFRS.

- 25 Sesouhlasení požadovaná v odstavci 24(a) a (b) musejí být dostatečně podrobná, aby umožnila uživatelům pochopit významné úpravy ve výkazu o finanční pozici a výkazu o úplném hospodářském výsledku. Pokud účetní jednotka podle předchozích GAAP předkládala také výkaz peněžních toků, vysvětlí rovněž významné úpravy ve výkazu peněžních toků.

- 26 Pokud účetní jednotka zjistí chyby, k nimž došlo v rámci předchozích GAAP, musí v sesouhlaseních požadovaných odstavcem 24(a) a (b) odlišit opravy takových chyb od změn v účetních pravidlech.

- 27 IAS 8 se nezabývá změnami v účetních pravidlech, které nastanou, když účetní jednotka poprvé přijímá IFRS. Proto se požadavky IAS 8 na zveřejnění změn v účetních pravidlech nevztahují na první účetní závěrku účetní jednotky podle IFRS.

- 28 Pokud účetní jednotka nepředkládala za dřívější období účetní závěrku, zveřejní tuto skutečnost ve své první účetní závěrce podle IFRS.

Klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků

- 29 V souladu s odstavcem D19 může účetní jednotka vykázat dříve rozpoznané finanční aktivum nebo finanční závazek buď jako finanční aktivum nebo finanční závazek přeceňované na reálnou hodnotu výsledkově, nebo jako realizovatelné finanční aktivum. Účetní jednotka pak musí zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv a finančních závazků pro každou z těchto kategorií k datu vykazání a dále jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

Užití reálné hodnoty jako domnělé pořizovací ceny

- 30 Pokud účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu položky pozemků, budov a zařízení, investičního nemovitého majetku nebo nehmotného aktiva (viz odstavce D5 a D7), zveřejní ve své první účetní závěrce podle IFRS pro každou položku na řádku počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS:

- (a) úhrn těchto reálných hodnot; a
- (b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

Použití domnělé pořizovací ceny pro investice do dceřiných podniků, spoluovládaných účetních jednotek a přidružených podniků

- 31 Podobně, pokud účetní jednotka používá domnělou pořizovací cenu ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS pro investici do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku ve své individuální účetní závěrce (viz odstavec D15), účetní jednotka ve své první individuální účetní závěrce podle IFRS musí zveřejnit:

- (a) úhrnnou domnělou pořizovací cenu těchto investic, pro něž touto rozumíme jejich účetní hodnotu podle předchozích GAAP;
- (b) úhrnnou domnělou pořizovací cenu pro investice, u nichž domnělou pořizovací cenou rozumíme reálnou hodnotu; a
- (c) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

Mezitímní účetní výkazy

- 32 Pokud účetní jednotka předkládá mezitímní účetní výkaz podle IAS 34 za část období, za které sestavuje první účetní závěrku podle IFRS, musí k dosažení souladu s odstavcem 23 splnit kromě požadavků IAS 34 i následující požadavky:

- (a) pokud účetní jednotka předložila mezitímní účetní výkaz za srovnatelné mezitímní období bezprostředně předcházejícího účetního období, musí mezitímní účetní výkaz obsahovat:
 - (i) sesouhlasení vlastního kapitálu podle předchozích GAAP ke konci srovnatelného mezitímního období a vlastního kapitálu podle IFRS k tomuto datu, a
 - (ii) sesouhlasení celkového úplného hospodářského výsledku podle IFRS za srovnatelné mezitímní období (za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného roku k datu). Základním východiskem pro sesouhlasení je celkový úplný hospodářský výsledek podle předchozích GAAP pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka celkový úplný hospodářský výsledek nevykázala – zisk nebo ztráta podle předchozích GAAP;
- (b) kromě sesouhlasení vyžadovaných pod písmenem (a) musí první mezitímní účetní výkaz účetní jednotky podle IAS 34 za část období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, zahrnovat sesouhlasení uvedená v odstavci 24(a) a (b) (doplněná o podrobnosti požadované v odstavcích 25 a 26) nebo odkaz na jiný zveřejňovaný dokument, který tato sesouhlasení obsahuje.

- 33 IAS 34 požaduje minimální zveřejnění, které vychází z předpokladu, že uživatelé mezitímního účetního výkazu mají rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce. IAS 34 však také požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila „všechny události a transakce běžného mezitímního období, které jsou významné pro porozumění“. Proto pokud prvouživatel ve své poslední roční účetní závěrce podle předchozích GAAP nezveřejnil informace běžného mezitímního období významné pro porozumění, musí jeho mezitímní účetní výkaz obsahovat takovou informaci nebo zde musí uvést odkaz na jiný zveřejněný dokument, který takovou informaci obsahuje.

DATUM ÚČINNOSTI

- 34 Účetní jednotka použije tento standard pro svou první účetní závěrku sestavenou podle IFRS za období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- 35 Účetní jednotka použije změny v odstavcích D1(n) a D23 pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Pokud účetní jednotka použije IAS 23 *Výpůjční náklady* (ve znění revize z roku 2007) pro dřívější období, potom použije i uvedené změny pro dané dřívější období.

- 36 IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008) změnilo odstavce 19, C1 a C4(f) a (g). Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.
- 37 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* (ve znění z roku 2008) změnil odstavce 13 a B7. V případě, že účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.
- 38 Dokument *Pořizovací cena investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (Změny IFRS 1 a IAS 27), vydaný v květnu 2008, přidal do standardu odstavce 31, D1 (g), D14 a D15. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tyto odstavce pro dřívější období, potom musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39 Odstavec B7 byl změněn *Zdokonaleními Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydanými v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. V případě, že účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.

ZRUŠENÍ IFRS 1 (VYDANÉHO 2003)

- 40 Tento standard nahrazuje IFRS 1 (vydaný v roce 2003 a změněný v květnu 2008).

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

datum přechodu na IFRS

Počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS ve své **první účetní závěrce podle IFRS**.

domnělá pořizovací cena

Částka použitá jako náhrada za pořizovací náklady nebo zůstatkové hodnoty k určitému datu. Následné odpisování vychází z předpokladu, že účetní jednotka ke stanovenému datu aktivum nebo závazek prvotně uznala a že se příslušné pořizovací náklady rovnaly domnělé pořizovací ceně.

reálná hodnota

Částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vypořádán v transakci mezi informovanými, ochotnými a nespřízněnými stranami.

první účetní závěrka podle IFRS

První roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přijme **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)** na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu s IFRS.

první vykázané období podle IFRS

Poslední vykázané období obsažené v **první účetní závěrce** účetní jednotky **podle IFRS**.

Prvouzivatel

Účetní jednotka, která předkládá **první účetní závěrku podle IFRS**.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují:

- a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;
- b) Mezinárodní účetní standardy; a
- c) Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC).

počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS

Výkaz o finanční pozici účetní jednotky k **datu přechodu na IFRS**.

předchozí GAAP

Koncept účetnictví, který **prvouzivatel** používal bezprostředně před přijetím IFRS.

Dodatek B

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

B1 Účetní jednotka použije následující výjimky, které se týkají:

- (a) odúčtování finančních aktiv a finančních závazků (odstavce B2 a B3);
- (b) zajišťovacího účetnictví (odstavce B4-B6), a
- (c) nekontrolních podílů (odstavec B7).

Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků

B2 Vyjma možnosti obsažené v odstavci B3 použije prvouživatel požadavky na odúčtování podle IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* prospektivně pro transakce uskutečněné 1. ledna 2004 nebo později. Jinými slovy, pokud prvouživatel odúčtoval nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle předchozích GAAP v důsledku transakce uskutečněné před 1. lednem 2004, nevykáže taková aktiva a závazky podle IFRS (ledaže splní podmínky pro vykazání v důsledku pozdější transakce nebo události).

B3 Bez ohledu na ustanovení odstavce B2 může účetní jednotka použít požadavky na odúčtování obsažené v IAS 39 retrospektivně od data, které si účetní jednotka sama zvolí, avšak s tím, že informace potřebné k použití IAS 39 pro finanční aktiva a finanční závazky odúčtované v důsledku minulých transakcí byly získány v okamžiku prvotního zaúčtování těchto transakcí.

Zajišťovací účetnictví

B4 Podle požadavků IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* účetní jednotka k datu přechodu na IFRS:

- (a) ocení všechny deriváty reálnou hodnotou; a
- (b) vyloučí všechny odložené ztráty a zisky z derivátů, které byly vykazány podle předchozích GAAP, jako by byly aktivy nebo závazky.

B5 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nezobrazí zajišťovací vztah, který nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IAS 39 (například jde o řadu zajišťovacích vztahů, kdy je zajišťovacím nástrojem peněžní nástroj nebo vystavená opce, nebo kdy je zajištěnou položkou čistá pozice nebo kdy zajištění kryje úrokové riziko investic držených do splatnosti). Pokud však účetní jednotka klasifikovala čistou pozici jako zajištěnou položku podle předchozích GAAP, pak může jednotlivou položku zahrnutou do této čisté pozice klasifikovat jako zajištěnou položku podle IFRS, pokud tak učiní nejpozději k datu přechodu na IFRS.

B6 Pokud před datem přechodu na IFRS účetní jednotka klasifikovala transakci jako zajištění, ale toto zajištění nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IAS 39, použije účetní jednotka pro ukončení zajišťovacího účetnictví odstavce 91 a 101 standardu IAS 39. Transakce uzavřené před datem přechodu na IFRS nesmějí být retrospektivně klasifikovány jako zajištění.

Nekontrolní podíly

B7 Prvouživatel musí splnit následující požadavky IAS 27 (ve znění z roku 2008) prospektivně od data přechodu na IFRS:

- (a) odstavec 28 požaduje, aby celkový úplný hospodářský výsledek byl přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek;
- (b) odstavce 30 a 31 požadují zachycení změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevýstí ve ztrátu kontroly; a
- (c) odstavce 34–37 požadují zachycení ztráty kontroly nad dceřiným podnikem. S danou situací jsou pak spojeny požadavky odstavce 8A standardu IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*.

Pokud se však prvouživatel rozhodne použít IFRS 3 (ve znění z roku 2008) retrospektivně pro dřívější podnikové kombinace, potom musí rovněž použít IAS 27 (ve znění z roku 2008) v souladu s odstavcem C1 tohoto IFRS.

Dodatek C

Výjimky pro podnikové kombinace

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Účetní jednotka použije níže uvedené požadavky pro podnikové kombinace v případě, že vykazuje podnikové kombinace před datem přechodu na IFRS.

- C1 Prvouživatel se může rozhodnout nepoužít IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění revize z roku 2008) retrospektivně pro dřívější podnikové kombinace (podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS). Pokud však prvouživatel přistoupí k přepracování určité podnikové kombinace, aby zajistil soulad s IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008), musí přepracovat všechny pozdější podnikové kombinace a od stejného data také použít IAS 27 (ve znění z roku 2008). Například: rozhodne-li se prvouživatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 20X6, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 20X6 a datem přechodu na IFRS, a použije od 30. června 20X6 také IAS 27 (ve znění z roku 2008).
- C2 Účetní jednotka nemusí použít IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* retrospektivně pro úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající v podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud účetní jednotka nepoužije IAS 21 retrospektivně pro tyto úpravy reálných hodnot a goodwill, zachází s nimi jako se svými aktivy a závazky, a nikoli jako s aktivy a závazky nabývaného podniku. Goodwill a úpravy reálných hodnot jsou proto buď vyjádřeny již ve funkční měně účetní jednotky, nebo jde o nepeněžní položky v cizí měně, které jsou vykazovány použitím měnového kursu použitého podle předchozích GAAP.
- C3 Účetní jednotka může použít IAS 21 retrospektivně pro úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající buď:
- (a) ve všech podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS; nebo
 - (b) ve všech podnikových kombinacích, jež se účetní jednotka rozhodne přepracovat, aby dosáhla souladu s IFRS 3, jak umožňuje odstavec C1 výše.
- C4 Pokud prvouživatel nepoužije IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikovou kombinaci, plynou z toho pro takovou podnikovou kombinaci tyto důsledky:
- (a) prvouživatel zachová stejnou klasifikaci (tj. jako akvizici formálním nabyvatelem, obrácenou akvizici formálně nabývaným podnikem nebo spojení podílů) jako v účetní závěrce podle předchozích GAAP;
 - (b) prvouživatel k datu přechodu na IFRS vykáže všechna svá aktiva a závazky, která nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci, vyjma:
 - (i) některých finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných podle předchozích GAAP (viz odstavec B2); a
 - (ii) aktiv včetně goodwillu a závazků, které nebyly vykázány v konsolidovaném výkazu o finanční pozici nabyvatele podle GAAP a rovněž by nesplňovaly kritéria IFRS pro vykázaní v individuálním výkazu o finanční pozici nabývaného podniku (viz (f)–(i) níže);
- Prvouživatel vykáže vyplývající změnu jako úpravu nerozděleného zisku (nebo případně jiné kategorie vlastního kapitálu), ledaže tato změna vyplývá z vykázaní nehmotného aktiva, které bylo dříve zahrnuto v goodwillu (viz (g) (i) níže).
- (c) prvouživatel vyloučí ze svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS každou položku vykázanou podle předchozích GAAP, která nesplňuje podle IFRS kritéria pro vykázaní jako aktivum nebo závazek. Prvouživatel zaúčtuje vyplývající změnu následovně:
 - (i) prvouživatel možná klasifikoval dřívější podnikovou kombinaci jako akvizici a vykázal jako nehmotné aktivum položku, která nesplňuje kritéria pro vykázaní jako aktivum podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Prvouživatel reklasifikuje takovou položku (a případnou odloženou daň nebo nekontrolní podíly) na součást goodwillu (pokud nebyl podle předchozích GAAP goodwill přímo odečten od vlastního kapitálu, viz (g) (i) a (i) níže);
 - (ii) prvouživatel vykáže všechny ostatní vyplývající změny v nerozděleném zisku ⁽¹⁾;
 - (d) IFRS požadují pro některá aktiva a závazky následné ocenění na bázi, která nevychází z historické pořizovací ceny, např. reálnou hodnotou. Prvouživatel musí ocenit příslušná aktiva a závazky na této bázi ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS, i když je nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci. Každá z toho vyplývající změna v účetní hodnotě se vykáže jako úprava nerozděleného zisku (nebo případně jiné složky vlastního kapitálu), a nikoli jako úprava goodwillu;

⁽¹⁾ Takové změny zahrnují reklasifikaci z nehmotných aktiv nebo na nehmotná aktiva, pokud podle předchozích GAAP nebyl goodwill vykázan jako aktivum. K tomu dochází, jestliže podle předchozích GAAP účetní jednotka (a) odečítala goodwill přímo od vlastního kapitálu nebo (b) nezacházela s podnikovou kombinací jako s akvizicí.

- (e) účetní hodnota aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikové kombinace, jež byla stanovena podle předchozích GAAP bezprostředně po této podnikové kombinaci, je podle IFRS jejich domnělou pořizovací cenou k danému datu. Pokud IFRS požadují ocenit taková aktiva a závazky pořizovacím nákladem k pozdějšímu datu, stává se domnělá pořizovací cena východiskem pro odepisování od data podnikové kombinace;
- (f) pokud nebyly aktivum nabyté nebo závazek převzatý v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP vykázány, nemají v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nulovou domnělou pořizovací cenu. Nabyvatel místo toho toto aktivum nebo tento závazek vykáže a ocení ve svém konsolidovaném výkazu o finanční pozici tak, jak by IFRS vyžadovaly ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku. Pro ilustraci: pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval finanční leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jak by to vyžadoval IAS 17 *Leasingy* u nabývaného podniku v jeho výkazu o finanční pozici podle IFRS. Stejně, pokud nabyvatel nevykázal v souladu s předchozími GAAP podmíněný závazek, který stále existuje k datu přechodu na IFRS, nabyvatel musí tento podmíněný závazek k datu přechodu vykázat, pokud však IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nezakazuje toto vykázání v účetních výkazech nabývaného podniku. Naproti tomu, jestliže byly aktivum nebo závazek zahrnutý podle předchozích GAAP do goodwillu, ale podle IFRS 3 by se vykázaly samostatně, zůstává dané aktivum nebo daný závazek v goodwillu, ledaže by IFRS požadovaly jeho vykázání v účetní závěrce nabývaného podniku;
- (g) účetní hodnotou goodwillu v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS je jeho účetní hodnota stanovená podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících dvou úpravách:
- (i) Vyžaduje-li to bod (c)(i) výše, zvýší prvoúživatel účetní hodnotu goodwillu, když reklasifikuje položku, která byla podle předchozích GAAP vykázána jako nehmotné aktivum. Podobně vyžaduje-li bod (f) výše od prvoúživatele nehmotného aktiva, které bylo podle předchozích GAAP zahrnuto do vykazaného goodwillu, sníží prvoúživatel příslušným způsobem účetní hodnotu goodwillu (a případně upraví odloženou daň a nekontrolní podíly);
 - (ii) bez ohledu na to, zda existuje určitá známka snížení hodnoty goodwillu, použije prvoúživatel IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* při testování goodwillu pro snížení hodnoty k datu přechodu na IFRS a při vykázání z toho vyplývající ztráty ze snížení hodnoty v nerozděleném zisku (nebo, vyžaduje-li to IAS 36, fondu z přecenění). Test snížení hodnoty musí vycházet z podmínek existujících k datu přechodu na IFRS;
- (h) u účetní hodnoty goodwillu se k datu přechodu na IFRS již neprovádějí žádné další úpravy. Prvoúživatel například nepřepočítává účetní hodnotu goodwillu:
- (i) aby vyloučil probíhající výzkum a vývoj nabytý v podnikové kombinaci (ledaže by související nehmotné aktivum splňovalo kritéria IAS 38 pro vykázání ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku);
 - (ii) aby upravil předchozí odpisy goodwillu;
 - (iii) aby zrušil úpravy goodwillu, které by IFRS 3 nedovoloval, ale které byly provedeny podle předchozích GAAP z důvodu úprav aktiv a závazků mezi datem podnikové kombinace a datem přechodu na IFRS;
- (i) pokud prvoúživatel vykázal podle předchozích GAAP goodwill jako snížení vlastního kapitálu:
- (i) nevykáže takový goodwill ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS. Dále pokud dojde ke zcizení dceřiného podniku nebo ke snížení hodnoty investice do dceřiného podniku, nereklasifikuje tento goodwill do výsledku hospodaření;
 - (ii) vykáže úpravy, které vyplývají z následného vyřešení podmíněných položek ovlivňujících kupní protihodnotu v nerozděleném zisku;
- (j) podle předchozích GAAP prvoúživatel možná nekonsolidoval dceřiný podnik, který nabytý v dřívější podnikové kombinaci (například proto, že jej mateřský podnik podle předchozích GAAP za dceřiný podnik nepovažoval nebo nesestavoval konsolidovanou účetní závěrku). Prvoúživatel upraví účetní hodnoty aktiv a závazků dceřiného podniku na částky, které by vyžadovaly IFRS ve výkazu o finanční pozici dceřiného podniku. Domnělá pořizovací cena goodwillu se k datu přechodu na IFRS rovná rozdílu mezi:

- (i) podílem mateřského podniku na takto upravených účetních hodnotách; a
 - (ii) pořizovací cenou investice do dceřiného podniku prezentovanou v individuální účetní závěrce mateřského podniku;
 - (k) vyčíslení nekontrolních podílů a odložené daně vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků. Proto výše uvedené úpravy vykázaných aktiv ovlivňují nekontrolní podíly a odloženou daň.
- C5 Výjimka pro dřívější podnikové kombinace se rovněž vztahuje na dřívější pořízení investic do přidružených podniků a podílů ve společných podnicích. Dále se pro všechny takové akvizice rovnocenně použije datum vybrané dle odstavce C1.

Dodatek D

Výjimky z ostatních IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

- D1 Účetní jednotka se může rozhodnout využít jednu nebo více následujících výjimek týkajících se:
- (a) transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie (odstavec D2 a D3);
 - (b) pojistných smluv (odstavec D4);
 - (c) reálné hodnoty nebo přecenění jako domnělé pořizovací ceny (odstavec D5-D8);
 - (d) leasingů (odstavec D9);
 - (e) zaměstnaneckých požitků (odstavec D10 a D11);
 - (f) kumulativních rozdílů z přepočtu cizích měn (odstavec D12 a D13);
 - (g) investic do dceřiných podniků, spoluovládaných účetních jednotek a přidružených podniků (odstavec D14 a D15);
 - (h) aktiv a závazků dceřiných, přidružených a společných podniků (odstavec D16 a D17);
 - (i) složených finančních nástrojů (odstavec D18);
 - (j) klasifikace dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavec D19);
 - (k) ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při počátečním vykázání (odstavec D20);
 - (l) změn závazků zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení (odstavec D21);
 - (m) finančních aktiv nebo nehmotných aktiv vykazovaných v souladu s IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb* (odstavec D22); a
 - (n) výpůjčních nákladů (odstavec D23).

Účetní jednotka nesmí tyto výjimky analogicky použít pro další položky.

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

- D2 Prvouzivatel může, ale nemusí použít IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Prvouzivatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002, pokud k tomuto poskytnutí došlo před (a) datem přechodu na IFRS, nebo (b) 1. lednem 2005, přičemž se použije ten okamžik, který nastal později. Pokud se však prvouzivatel rozhodne pro takové kapitálové nástroje použít IFRS 2, může to udělat, pouze pokud účetní jednotka zveřejnila reálnou hodnotu příslušných kapitálových nástrojů stanovenou k datu ocenění podle IFRS 2. U všech poskytnutých kapitálových nástrojů, pro které se IFRS 2 nepoužije (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však musí prvouzivatel zveřejnit informace požadované odstavci 44 a 45 IFRS 2. Pokud prvouzivatel pozmění podmínky poskytnutí kapitálových nástrojů, pro které se nepoužije IFRS 2, nemusí účetní jednotka použít odstavec 26–29 IFRS 2, pokud taková změna nastala před datem přechodu na IFRS.
- D3 Prvouzivatel může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky vznikající z transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Prvouzivatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. U závazků, pro které se použije IFRS 2, nemusí prvouzivatel přepracovat srovnávací informace potud, pokud se tyto informace vztahují k období nebo k datu, které předchází 7. listopadu 2002.

Pojistné smlouvy

- D4 Prvouzivatel může použít přechodná ustanovení uvedená v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 omezuje změny v účetních pravidlech pro pojistné smlouvy včetně změn uskutečněných prvouzivatelem.

Reálná hodnota nebo přecenění jako domnělá pořizovací cena

- D5 Účetní jednotka se může rozhodnout ocenit k datu přechodu na IFRS určitou položku pozemků, budov a zařízení v její reálné hodnotě a použít tuto reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu k tomuto datu.
- D6 Prvouzivatel může použít přecenění určité položky pozemků, budov a zařízení podle předchozích GAAP uskutečněné k datu přechodu na IFRS nebo před tímto datem jako domnělou pořizovací cenu k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu jeho uskutečnění do velké míry srovnatelné s:
- (a) reálnou hodnotou; nebo
 - (b) pořizovacím nákladem nebo zůstatkovou hodnotou podle IFRS, které byly upraveny tak, aby odrážely například změny všeobecného nebo určitého cenového indexu.
- D7 Možnost volby uvedená v odstavcích D5 a D6 platí rovněž pro:
- (a) investiční nemovitý majetek, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*; a
 - (b) nehmotná aktiva, která splňují:
 - (i) kritéria vykázaní v IAS 38 *Nehmotná aktiva* (včetně spolehlivého ocenění původních pořizovacích nákladů), a
 - (ii) kritéria IAS 38 pro přecenění (včetně existence aktivního trhu).

Účetní jednotka nesmí použít tyto možnost volby v případě jiných aktiv ani v případě závazků.

- D8 Prvouzivatel možná stanovil domnělou pořizovací cenu podle předchozích GAAP pro některá nebo všechna aktiva a závazky tím, že je ocenil reálnou hodnotou ke konkrétnímu datu na základě určité události, jakou je privatizace nebo prvotní veřejná nabídka akcií. Ocenění reálnou hodnotou vyvolané takovými událostmi potom může použít jako domnělou pořizovací cenu podle IFRS k datu takového ocenění.

Leasingy

- D9 Prvouzivatel může použít přechodná ustanovení IFRIC 4 *Určení, zda ujednání obsahuje leasing*. Prvouzivatel tak může určit, zda ujednání existující k datu přechodu na IFRS obsahuje leasing, a to na základě skutečností a okolností existujících k tomuto datu.

Zaměstnanecké požitky

- D10 Podle IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se může účetní jednotka rozhodnout použít metodu „rozpětí“, v rámci níž mohou zůstat některé pojistněmatematické zisky nebo ztráty nevykázané. Retrospektivní použití tohoto přístupu vyžaduje, aby účetní jednotka rozdělila pojistněmatematické zisky nebo ztráty nakumulované od zahájení plánu do data přechodu na IFRS na vykázanou část a nevykázanou část. Prvouzivatel se však může rozhodnout vykázat veškeré kumulované pojistněmatematické zisky nebo ztráty k datu přechodu na IFRS, a to i když pro pozdější pojistněmatematické zisky nebo ztráty použije metodu „rozpětí“. Pokud se prvouzivatel takto rozhodne, použije toto své rozhodnutí pro všechny plány.
- D11 Účetní jednotka může zveřejnit částky požadované odstavcem 120A(p) standardu IAS 19, neboť tyto částky jsou stanoveny pro každé účetní období prospektivně od data přechodu na IFRS.

Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn

- D12 IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka:
- (a) vykazovala některé rozdíly z přepočtů cizích měn v ostatním úplném výsledku a tyto akumulovala jako samostatnou složku vlastního kapitálu; a
 - (b) při zcizení zahraniční jednotky reklasifikovala kumulativní rozdíl z přepočtu cizích měn za danou zahraniční jednotku (včetně případných zisků nebo ztrát ze souvisejícího zajištění) z vlastního kapitálu do výsledku hospodaření jakou součást zisku nebo ztráty ze zcizení.
- D13 Prvouzivatel však nemusí dodržet tyto požadavky v případě kumulativních rozdílů z přepočtu cizích měn existujících k datu přechodu na IFRS. Pokud prvouzivatel využije této výjimky:
- (a) považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn za všechny zahraniční jednotky za nulové; a

- (b) ze zisku nebo ztráty z následného zcizení zahraniční jednotky se vyloučí rozdíly z přepočtů cizích měn, které vznikly před datem přechodu na IFRS, a zahrnou se do něj pozdější rozdíly z přepočtů cizích měn.

Investice do dceřiných podniků, spoluovládaných účetních jednotek a přidružených podniků

D14 V okamžiku, kdy účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, IAS 27 (ve znění z roku 2008) vyžaduje vykazání investic do dceřiných podniků, spoluovládaných účetních jednotek a přidružených podniků buď:

- (a) oceněné pořizovacími náklady; nebo

- (b) v souladu s IAS 39.

D15 Pokud se prvoúživatel rozhodne oceňovat investice pořizovacími náklady podle odstavce D14, potom tyto investice ve svém individuálním výkazu o finanční pozici ocení jednou z níže uvedených částek:

- (a) pořizovacími náklady určenými v souladu s IAS 27; nebo

- (b) domnělou pořizovací cenou. Domnělou pořizovací cenou této investice pak rozumíme:

- (i) reálnou hodnotu (určenou v souladu s IAS 39) k datu přechodu individuální účetní závěrky na IFRS; nebo

- (ii) předchozí účetní hodnotu podle původních GAAP k danému datu.

Prvoúživatel si může pro ocenění investic do každého dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku vybrat z výše uvedených variant (i) nebo (ii) za situace, kdy pro oceňování investic použije princip domnělé pořizovací ceny.

Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků

D16 Pokud se dceřiný podnik stane prvoúživatelem později než jeho mateřský podnik, ocení dceřiný podnik ve své účetní závěrce svá aktiva a závazky:

- (a) účetní hodnotou, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku na základě data přechodu mateřského podniku na IFRS, pokud by nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiného podniku mateřským podnikem; nebo

- (b) účetní hodnotou požadovanou ostatními ustanoveními tohoto IFRS na základě data přechodu dceřiného podniku na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou od hodnot uvedených pod bodem (a) lišit:

- (i) pokud výjimky stanovené v tomto IFRS vedou k ocenění, které závisí na datu přechodu na IFRS;

- (ii) pokud se účetní pravidla používaná v účetní závěrce dceřiného podniku liší od účetních pravidel používaných v konsolidované účetní závěrce. Dceřiný podnik může například používat jako své účetní pravidlo model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, zatímco skupina může používat model přecenění.

Podobnou možnost volby má přidružený nebo společný podnik, který se stane prvoúživatelem později než účetní jednotka, která v něm má podstatný vliv nebo jej spoluovládá.

D17 Pokud se však účetní jednotka stane prvoúživatelem později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik, musí tato účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce ocenit aktiva a závazky dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku stejnou účetní hodnotou, jaká je uvedena v účetní závěrce dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku, avšak po zohlednění konsolidačních úprav, úprav spojených s ekvivalenční metodou a důsledků podnikové kombinace, v níž účetní jednotka nabytla dceřiný podnik. Obdobně platí, že stane-li se mateřský podnik prvoúživatelem ve své individuální účetní závěrce dříve nebo později než v konsolidované účetní závěrce, ocení v obou účetních závěrkách svá aktiva a své závazky ve stejné výši s výjimkou konsolidačních úprav.

Složené finanční nástroje

D18 IAS 32 *Finanční nástroje: Vykazování* požaduje, aby účetní jednotka na počátku rozdělila složený finanční nástroj na závazkovou složku a kapitálovou složku. Pokud je již závazková složka splacena, požaduje retrospektivní použití IAS 32 oddělení dvou částí vlastního kapitálu. První část se zaúčtuje do nerozděleného zisku a představuje kumulativní úrok ze závazkové složky. Druhou částí je původní kapitálová složka. Pokud je však k datu přechodu na IFRS závazková složka již splacena, nemusí prvoúživatel podle tohoto standardu tyto dvě části oddělovat.

Klasifikace dříve vykázaných finančních nástrojů

D19 IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* dovoluje klasifikovat finanční aktivum při prvotním vykázání jako realizovatelné nebo klasifikovat finanční nástroj (za předpokladu, že jsou splněna určitá kritéria) jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě se změnami reálné hodnoty účtovanými do výsledku hospodaření. Navzdory tomuto požadavku platí v následujících případech tyto výjimky:

- (a) účetní jednotka může určit k datu přechodu na IFRS finanční nástroj jako realizovatelný.
- (b) účetní jednotka může určit k datu přechodu na IFRS určité finanční aktivum nebo určitý finanční závazek za vykazovaný v reálné hodnotě se změnami reálné hodnoty účtovanými do výsledku hospodaření, pokud jsou splněny podmínky stanovené odstavci 9(b)(i), 9(b)(ii) nebo 11A standardu IAS 39 k tomuto datu.

Ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při počátečním vykázání

D20 Bez ohledu na požadavky odstavců 7 a 9 může účetní jednotka použít požadavky obsažené v poslední větě odstavce AG76 a AG76A standardu IAS 39 jedním z následujících způsobů:

- (a) prospektivně na transakce uzavřené po 25. říjnu 2002; nebo
- (b) prospektivně na transakce uzavřené po 1. ledna 2004.

Změny závazků zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení

D21 IFRIC 1 *Změny v existujících závazcích z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobných závazcích* požaduje, aby specifikované změny závazku z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobného závazku byly připočteny k pořizovacímu nákladu souvisejícího aktiva nebo od něj byly odečteny; upravená odepsatelná částka aktiva je následně odepsána prospektivně v průběhu zbývajících doby použitelnosti. Prvouzivatel nemusí tyto požadavky splňovat v případě změn těch závazků, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud prvouzivatel využije této výjimky:

- (a) ocení závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;
- (b) pokud závazek spadá do působnosti IFRIC 1, odhadne částku, která by byla zahrnuta v pořizovacím nákladu souvisejícího aktiva v okamžiku vzniku závazku s tím, že diskontuje závazek k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické diskontní míry (historických diskontních měr) upravené (upravených) o riziko, která (které) by byla (byly) aplikována (aplikovány) na takový závazek v průběhu mezilehlého období; a
- (c) vypočte k datu přechodu na IFRS oprávky k této částce na základě současného odhadu doby použitelnosti aktiva a pravidel odpisování přijatých účetní jednotkou podle IFRS.

Finanční aktiva nebo nehmotná aktiva vykazovaná v souladu s IFRIC 12

D22 Prvouzivatel může použít přechodná ustanovení podle IFRIC 12 *Dohody o poskytování licenčních služeb*.

Výpůjční náklady

D23 Prvouzivatel může použít přechodná ustanovení v odstavcích 27 a 28 standardu IAS 23 *Výpůjční náklady* (v revidovaném znění z roku 2007). Pro tyto odstavce platí jako datum účinnosti buď 1. července 2009, nebo datum přechodu na IFRS, a to pozdější z těchto dat.

Dodatek E

Krátkodobé výjimky ze standardů IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

[Tento dodatek je určen pro případné budoucí krátkodobé výjimky].