



## dReport: květen 2019

Zalistujte si v pravidelném přehledu účetních novinek.

# Obsah

## Účetní novinky

### České účetnictví

3

3

Nová interpretace Národní účetní rady o účtování prodeje podílu v dceřiném podniku

3

### IFRS

4

Kryptoměny podle IFRS

4

Stav schvalování IFRS v Evropské unii

6

### US GAAP

7

Změny v účtování o epizodických televizních seriálech

7



# Nová interpretace Národní účetní rady o účtování prodeje podílu v dceřiném podniku

V aktuálním vydání Účetních novinek krátce shrneme hlavní body nové interpretace Národní účetní rady I-38 – Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce.

## Co je Národní účetní rada

Národní účetní rada (NUR) je nezávislá odborná instituce pro podporu odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování. Jejími členy jsou zástupci významných profesních organizací (Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních) a akademické půdy (VŠE).

Hlavním posláním je spolupráce s ministerstvem financí a dalšími vládními, zákonodárnými a ostatními institucemi při tvorbě legislativy a souvisejících norem se zaměřením na oblast účetnictví. Dále je to tvorba, aktualizace, vydávání a distribuce českých účetních standardů a interpretací Národní účetní rady.

## Interpretace Národní účetní rady

Interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady na praktickou aplikaci českých účetních pravidel. Interpretace nejsou právně závazné. Jejich cílem je přispívat k formulaci optimálních a jednotných postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. Zabývají se především otázkami, které nejsou českými účetními předpisy řešeny nebo jsou řešeny nedostatečně, a oblastmi, které jsou v účetní praxi řešeny nejednotně.

## Interpretace I-38 – Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce

Interpretace I-38 (dále jen „Interpretace“) byla vydána v únoru 2019 v reakci na otázku, jakým způsobem by se měl účtovat a vykazovat v konsolidované účetní závěrce prodej celého podílu v dceřiném podniku. Interpretace neřeší částečný prodej podílu.

Interpretace vychází z premisy, že „podstata prodeje podílu v dceřiném podniku z pohledu konsolidované účetní závěrky je obdobou transakce prodeje obchodního závodu z pohledu individuální účetní závěrky“, který je upraven v ČÚS 011 – Operace s obchodním závodem.

Základní závěry Interpretace jsou následující:

- Dceřiný podnik je konsolidován od data akvizice do data prodeje celého podílu.
- Pokud dojde k prodeji celého podílu v průběhu účetního období, aktiva a závazky dceřiného podniku již nejsou součástí konsolidovaných aktiv a závazků k rozvahovému dni.

- Aktiva a závazky dceřiného podniku jsou v ocenění k datu prodeje vykázány (odúčtovány) v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v rámci ostatních provozních nákladů (nebo ostatních provozních výnosů, pokud jsou prodávána čistá aktiva záporná).
- Nedochozí k rozpuštění rezerv a opravných položek vykazovaných dceřiným podnikem (na rozdíl od úpravy prodeje obchodního závodu v ČÚS 011), ale tyto položky jsou součástí prodáváných čistých aktiv, a proto jsou spolu s ostatními složkami čistých aktiv k datu prodeje vykázány v položce ostatních provozních nákladů.
- Dále je třeba odúčtovat zůstatkovou hodnotu konsolidačního rozdílu, menšinové podíly a případně odložené daně.
- Hodnoty prodáváných aktiv a závazků, vyřazovaného konsolidačního rozdílu a menšinových podílů je vhodné zjistit z mezitímní účetní závěrky.
- Výnos z prodeje podílu se vykazuje v položce ostatních provozních výnosů, je ho tedy třeba reklasifikovat z finančního výsledku hospodaření (kam je zaúčtován v rámci individuální závěrky mateřského podniku).

Vzhledem k tomu, že výnosy a náklady související s prodejem podílu nejsou běžně se vyskytujícími transakcemi, Interpretace v souladu s požadavky vyhlášky č. 500/2002 Sb. obsahuje seznam položek, které by měly být samostatně popsány v příloze k účetní závěrce.

V Interpretaci je dále uveden komplexní názorný příklad.

Celý text Interpretace naleznete na webových stránkách [Národní účetní rady](#).

Zdroj: [www.nur.cz](http://www.nur.cz)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)



# Kryptoměny podle IFRS

V tomto článku se budeme zabývat kryptoměnami a současnými účetními požadavky dle IFRS pro ty, kdo kryptoměnu drží, používají k platbám za zboží a služby nebo „těží“, čímž je zajišťováno jejich dodání do oběhu.

První kryptoměna – bitcoin – vznikla v roce 2008 za účelem usnadnění převodů peer-to-peer za pomoci technologie blockchainu. Podle využití kryptografie ke kontrolování toho, jak se vytváří a řídí, se jí začalo říkat kryptoměna.

Dnes existuje více než 1 400 „kryptoměn“ (někdy také označovaných jako „digitální měny“), např. Bitcoin, Ethereum, Litecoin, Bitcoin Cash a Ripple. Kryptoměny mají následující společné vlastnosti:

- Vytvářejí se za pomoci kryptografie a často s omezením maximálního počtu „mincí“, které řešením komplexních algoritmů mohou vzniknout (např. nemůže existovat více než 21 mil. bitcoinů).
- Jsou decentralizované a jejich používání neřídí žádná samostatná instituce (vládní ani jiná).
- Přestože se hodnoty kryptoměny mohou někdy uvádět v určité měně, „mince“ v jedné zemi je neodlišitelná od „mince“ v jiné zemi.
- Jejich hodnota závisí pouze na zákonech nabídky a poptávky.
- Kryptoměny lze získat „těžbou“ (využíváním výpočetní síly k řešení příslušných algoritmů) nebo nákupem na bázi peer-to-peer, a pokud s tím obě strany souhlasí, mohou být vyměněny za zboží a služby.

Existence kryptoměn a jejich vzrůstající využívání vede k otázkám ohledně dopadů na finanční výkaznictví osob, které kryptoměny získávají, drží, „těží“, obchodují s nimi či je používají k platbám za zboží a služby.

## Držení kryptoměn

Držením kryptoměn se Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB) a Výbor pro interpretace IFRS zabývají od roku 2018. V listopadu 2018 se rada IASB rozhodla nevydávat samostatný standard o kryptoměnách a požádat Výbor pro interpretace IFRS o vydání předběžného rozhodnutí, které by vysvětlovalo, jak se standardy IFRS vztahují na držení kryptoměn.

Toto předběžné rozhodnutí Výbor pro interpretace IFRS (dále jen „Výbor“) vydal na svém jednání v březnu 2019. Výbor upozornil, že existuje celá řada kryptoaktiv. Pro účely diskuse se Výbor zabýval pouze jednou podkategorií kryptoaktiv – kryptoměnami, které mají následující vlastnosti:

- Kryptoměna je digitální nebo virtuální měna, která je evidovaná technologií distribuované účetní knihy a k zabezpečení používá kryptografii.
- Kryptoměnu nevydává orgán žádné jurisdikce nebo jiná osoba.
- Držením kryptoměny nevzniká smlouva mezi držitelem a jinou osobou.

## Povaha kryptoměny

Podle Výboru kryptoměny splňují definici nehmotných aktiv dle IAS 38 *Nehmotná aktiva*, jelikož obvykle:

- je možné je oddělit od společnosti a prodat,
- jsou nepeněžní položkou (protože nezahrnují právo získat pevně dané jednotky měny),
- nemají fyzickou podstatu.

Podle IAS 38 by se kryptoměny měly při prvotním zaúčtování vykazovat v pořizovacích nákladech a následně oceňovat pomocí modelu oceňování pořizovacími náklady nebo modelu přeceňování.

Pokud společnost používá nákladový model, oceňuje nehmotná aktiva pořizovacími náklady po odečtení opravek a ztrát ze snížení hodnoty.

## Jaký standard IFRS se vztahuje na držení kryptoměn?

Výbor dospěl k závěru, že držení kryptoměny není finančním aktivem. Důvodem je fakt, že kryptoměna není peněžním prostředkem (protože k transakcím je nyní používá jen zanedbatelné množství podniků). Není ani kapitálovým nástrojem jiného subjektu. Nezakládá držiteli smluvní nárok a nepředstavuje smlouvu, která bude nebo může být vyrovnána vlastními kapitálovými nástroji držitele.

Výbor dospěl k závěru, že v případech, kdy společnost drží kryptoměny za účelem **prodeje v rámci běžné činnosti** (tj. je obchodníkem s kryptoměnami), by toto držení mohlo spadat pod **IAS 2 Zásoby**. Pokud je společnost makléřem a obchodníkem (tj. obchodní platformou nebo burzou) s kryptoměnami, může zásoby oceňovat reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Pokud společnost není makléřem a obchodníkem, držené kryptoměny budou oceňovány pořizovacími náklady nebo čistou realizovatelnou hodnotou podle toho, která je nižší.

Pokud IAS 2 *Zásoby* není relevantní, účetní jednotka na držení kryptoměn aplikuje **IAS 38 Nehmotná aktiva**.

## Vykazování držení kryptoměn

Podle Výboru by společnost měla držení kryptoměn vykazovat a oceňovat v souladu s požadavky na prezentaci a zveřejnění standardu, který používá (tedy IAS 38 nebo IAS 2). Dále bude společnost pravděpodobně muset zveřejňovat informace týkající se významných událostí neupravujících účetní závěrku (událostí, které nastaly po datu účetní závěrky a které naznačují podmínky po konci účetního období). Společnost, která drží kryptoměny, může být například nucena zvážit, zda mají změny reálné hodnoty držení kryptoměn po konci účetního období takový význam, že by jejich nezveřejnění mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která činí investoři na základě účetní závěrky.



### Účtování o ostatních kryptoaktivech

Rada IASB ani Výbor pro interpretace IFRS se nezabývaly účtováním o ostatních typech kryptoaktiv, jako například těch, která se vydávají prostřednictvím prvotní nabídky mincí (tzv. ICO).

Společnosti, které získávají kapitál prostřednictvím ICO, obvykle poskytují držitelům (držitelům mincí) přísliby. Účetní zachycení držitelů těchto mincí bude obvykle záviset na závazcích, které společnosti vydáním kryptoaktiva vznikají. Podle povahy závazků pak mohou být vykazovány v rámci vlastního kapitálu, závazků nebo výnosů.

Celý text předběžného rozhodnutí Výboru pro interpretace IFRS je k dispozici [zde](#).

#### „Těžba“ kryptoměn

Rada IASB ani Výbor pro interpretace IFRS se nezabývaly tím, jak by o své činnosti měla účtovat osoba, která kryptoměny „těží“. Následující text vychází z doporučení společnosti Deloitte uvedeného v publikaci iGAAP 2018.

V rámci technologie blockchainu, na které jsou kryptoměny založené, „těžaři“ vytvářejí nové bloky, které se k blockchainu přidávají metodou „proof-of-work“. Těžaři využívají „hrubou“ výpočetní sílu (obrovské množství opakujících se výpočtů na bázi pokusu a omylu) k hledání řešení vymezeného algoritmu v podobě jedinečného identifikátoru, který splňuje parametry stanovené v protokolu, na němž kryptoměna stojí.

Když je řešení nalezeno, tento nový „blok“ se přidá k blockchainu a těžař ho pak může použít k zaznamenání dalšího souboru kryptoměnových transakcí, které čekají na zpracování. Na oplátku těžař získá:

- odměnu ve formě určitého počtu nově „vytěžených“ jednotek kryptoměny za identifikaci nového bloku a
- případné poplatky za transakci (také ve formě kryptoměn), které účastníci kryptoměnových transakcí zaplatili za zpracování a potvrzení svých transakcí.

Nikdo není nucen se těžební činnosti účastnit nebo ji dokončit (těžař může svou činnost kdykoli ukončit) a za poskytování nových jednotek kryptoměny úspěšnému těžaři není zodpovědná žádná jedna konkrétní osoba. Nárok na odměnu je stanoven protokolem.

Transakční poplatek je schválen účastníky transakce, často prostřednictvím závazného procesu založeného na poptávce po prostoru v bloku.

#### Výnosy

Výnosy by se měly vykazovat v reálné hodnotě obdržených kryptoměn v okamžiku, kdy jsou získány, a to jak za identifikaci nového bloku, tak v souvislosti s transakčními poplatky.

Co se týče „odměny“ za identifikaci nového bloku, těžař neuzavírá s žádnou konkrétní osobou smlouvu týkající se vyhledávání úspěšného generování platného identifikátoru

(přesněji řečeno jsou všichni účastníci blockchainu vázáni stejným protokolem). Není tedy splněna definice zákazníka podle dodatku a k IFRS 15 („strana, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu“). IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* se tedy na tento aspekt činnosti těžaře kryptoměn nevztahuje.

Těžař však generováním nového bloku přesto získává aktivum (ve formě kryptoměn). Výnosy (definované standardy IFRS jako zvýšení ekonomických užitků formou nabytí aktiv) budou tedy vykazány, pokud je možné je spolehlivě ocenit. Je třeba je prezentovat jako výnosy (ovšem ne jako výnosy ze smluv se zákazníky).

Naproti tomu transakční poplatek se získává od stran účastnících se zaznamenané transakce, které se řídí vzájemnou a závaznou dohodou, že těžař, který vyřeší další blok jako první, bude mít bezpodmínečný nárok na transakční poplatek za danou transakci. Tyto strany jsou zákazníky těžaře a vykazání výnosů souvisejících s transakčním poplatkem tedy podléhá požadavkům IFRS 15.

V obou případech se protihodnota získává ve formě kryptoměn, nikoliv peněžních prostředků, a proto by se dle požadavků odst. 66 IFRS 15 (nebo analogicky k těmto požadavkům v případě „odměny“ za identifikaci) měly výnosy oceňovat reálnou hodnotou získaných kryptoměn.

Jak je uvedeno výše, získané kryptoměny by pak měly být klasifikovány jako nehmotné aktivum podle IAS 38 nebo, pokud jsou drženy za účelem prodeje v rámci běžné činnosti, jako zásoby dle IAS 2.

#### Náklady

Náklady vynaložené těžaři, které mohou být významné, se nemohou týkat konkrétní transakce, za niž těžař získá protihodnotu (tzn. nesplňují kritéria pro vykazování aktiv a jsou tedy účtovány do nákladů v okamžiku vzniku).

Hmotný dlouhodobý majetek využívaný k těžbě se odepisuje po dobu životnosti v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

#### Platba za zboží a služby

Účetní jednotka může kryptoměnami platit za zboží a služby. Některé společnosti také nabízejí zaměstnancům, že jim budou v kryptoměně vyplácet mzdy.

Z obecného hlediska je tyto nepeněžní transakce třeba vykazovat v reálné hodnotě. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* například uvádí, že pokud jsou budovy a zařízení získány výměnou za nepeněžní aktivum, pořizovací náklady dané budovy nebo zařízení se oceňují reálnou hodnotou. Standard může určit, zda má účetní jednotka zohledňovat reálnou hodnotu pořizované věci, např. budovy nebo zařízení, nebo reálnou hodnotu zaplacené protihodnoty (což je v tomto případě kryptoměna), např. V případě odměny zaměstnancům.



Další informace o účtování o kryptoměnách podle IFRS najdete také v publikaci společnosti Deloitte [Thinking Allowed – Cryptocurrency: Financial reporting implications](#) (Přemýšlení povoleno – Kryptoměna: Dopady na finanční výkaznictví).

### Účtování o kryptoměnách dle české účetní legislativy

Pro úplnost připomínáme, že k problematice kryptoměn bylo vydáno v květnu 2018 Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn.

Dle tohoto stanoviska bez ohledu na odlišné motivy držení a použití digitálních měn Ministerstvo financí doporučuje

jednotné účtování a vykazování digitálních měn všemi uživateli, a to jako zásob „svého druhu“.

Více informací k účtování kryptoměn dle české účetní legislativy naleznete v našich [Účetních novinkách z července 2018](#).

Zdroje: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[Aktualizace IFRIC březen 2019](#)  
[Aktualizace pro investory duben 2019](#)  
iGAAP 2018

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)

## Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 28. března 2019.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 29. květnu 2019 následující dokumenty rady IASB:

### Standardy

- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014) – Evropská komise se rozhodla nezahajovat schvalovací proces tohoto prozatímního standardu a počkat na finální standard
- IFRS 17 *Pojistné smlouvy* (vydáno v květnu 2017)

### Úpravy

- Úprava standardu IFRS 3 *Definice podniku* (vydáno v říjnu 2018)
- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úprava standardů IAS 1 a IAS 8 *Definice pojmu významný* (vydáno v říjnu 2018)
- Úpravy odkazů na *Koncepční rámec IFRS* (vydáno v březnu 2018)

[Zpráva o schvalování IFRS v EU](#)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)



# Změny v účtování o epizodických televizních seriálech

V průběhu března 2019 americká Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) vydala aktualizaci účetních standardů (ASU), která upravuje a ujasňuje způsob účtování o výrobních nákladech na filmy a epizodický obsah vytvářený pro televizní a streamingové služby.

V posledních letech zaznamenal zábavní průmysl významnou změnu výrobních a distribučních modelů. Online streamingové služby například zavedly výnosové modely vycházející z předplatného.

Na základě reakcí zainteresovaných subjektů – společností, které používají předplatitelské výnosové modely, stávající pravidla kapitalizace neumožňují poskytovat investorům relevantní informace.

Dle předsedy rady FASB Russella G. Goldeny „nový standard sblíží pravidla pro filmy a epizodický obsah, což lépe zohledňuje ekonomiku epizodických televizních seriálů a zlepšuje informace poskytované investorům o různých typech vyráběného a licencovaného obsahu“.

Stávající účetní pravidla stanovují různé požadavky na kapitalizaci při výrobě obsahu:

- **V případě filmů** se výrobní náklady kapitalizují.
- **V případě epizodického obsahu** (např. televizní seriály) se výrobní náklady kapitalizují na základě omezení, která vycházejí z nasmlouvaných výnosů na prvotním a sekundárním trhu.

Úpravy v této aktualizaci proto účetní standardy zdokonalují a sjednocují způsob účtování o výrobních nákladech na epizodické televizní seriály s účtováním o výrobních nákladech na filmy.

Úpravy zároveň vyžadují, aby účetní jednotky testovaly filmy a licenční smlouvy v rámci dílčího tématu 920-350 na snížení hodnoty na úrovni filmů, je-li film nebo licenční smlouva monetizována převážně s dalšími filmy a/nebo licenčními smlouvami. Toto zdokonalení řeší problémy s aplikací stávajících pravidel, které vyplynuly ze změn v odvětví, a lépe zohledňuje ekonomiku monetizace obsahu u určitých účetních jednotek.

Úpravy standardu také:

- mění požadavky na vykazování;
- vyžadují, aby organizace zveřejnila nové informace o obsahu, který je vyráběn nebo licencován;
- řeší klasifikaci peněžních toků pro licenční smlouvy.

Požadavky na vykazování a zveřejňování také zvyšují transparentnost informací poskytovaných uživatelům účetních závěrek o vyráběném a licencovaném obsahu.

Pro veřejné společnosti je standard účinný pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2019 a mezitímní období v rámci těchto finančních roků. Pro všechny ostatní organizace je standard účinný pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2020 a mezitímní období v rámci těchto finančních roků. Dřívější použití je povoleno.

Plné znění standardu lze nalézt na [www.FASB.org](http://www.FASB.org).

Gabriela Jindříšková  
[gjindriskova@deloittece.com](mailto:gjindriskova@deloittece.com)



---

### Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte, s odbornou skupinou Deloitte na adrese [CZ\\_TechnicalDesk@deloittece.com](mailto:CZ_TechnicalDesk@deloittece.com) nebo s jedním z následujících odborníků:

#### České účetnictví

Jarmila Rázková

[jrazkova@deloittece.com](mailto:jrazkova@deloittece.com)

#### IFRS a US GAAP

Martin Tesař

[mtesar@deloittece.com](mailto:mtesar@deloittece.com)

Soňa Plachá

[splacha@deloittece.com](mailto:splacha@deloittece.com)

Gabriela Jindříšková

[gjindriskova@deloittece.com](mailto:gjindriskova@deloittece.com)

#### Deloitte Audit s. r. o.

Churchill I

Italská 2581/67

120 00 Praha 2 – Vinohrady

Česká republika

Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)



# Deloitte.

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), globální síť jejích členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) a každá z jejích členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL služby klientům neposkytuje. Více informací je uvedeno na adrese [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Společnost Deloitte je předním globálním poskytovatelem služeb v oblasti auditu a assurance, podnikového poradenství, finančního poradenství, poradenství v oblasti rizik a daní a souvisejících služeb. Naše síť členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích poskytuje služby čtyřem z pěti společností figurujících v žebříčku Fortune Global 500®. Chcete-li se dozvědět více o způsobu, jakým zhruba 264 000 odborníků dělá to, co má pro klienty smysl, navštivte [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich spřízněných podniků (souhrnně „síť společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje odborné rady a služby. Přijetí jakéhokoliv rozhodnutí či jednání, které může mít dopad na Vaše finance či podnik, byste měli konzultovat s kvalifikovaným odborným poradcem. Žádný subjekt v rámci sítě společností Deloitte nenese odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této komunikace.

© 2019 Pro více informací kontaktujte Deloitte Česká republika.