Tento dokument slouží výhradně k informačním účelům a nemá žádný právní účinek. Orgány a instituce Evropské unie nenesou za jeho obsah žádnou odpovědnost. Závazná znění příslušných právních předpisů, včetně jejich právních východisek a odůvodnění, jsou zveřejněna v Úředním věstníku Evropské unie a jsou k dispozici v databázi EUR-Lex. Tato úřední znění jsou přímo dostupná přes odkazy uvedené v tomto dokumentu

►B

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008

ze dne 3. listopadu 2008,

kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

(Text s významem pro EHP)

(Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1)

Ve znění:

		Úřední věstník		
		Č.	Strana	Datum
►M1	Nařízení Komise (ES) č. 1260/2008 ze dne 10. prosince 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Nařízení Komise (ES) č. 1261/2008 ze dne 16. prosince 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Nařízení Komise (ES) č. 1262/2008 ze dne 16. prosince 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Nařízení Komise (ES) č. 1263/2008 ze dne 16. prosince 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Nařízení Komise (ES) č. 1274/2008 ze dne 17. prosince 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Nařízení Komise (ES) č. 53/2009 ze dne 21. ledna 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Nařízení Komise (ES) č. 69/2009 ze dne 23. ledna 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Nařízení Komise (ES) č. 70/2009 ze dne 23. ledna 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Nařízení Komise (ES) č. 254/2009 ze dne 25. března 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Nařízení Komise (ES) č. 460/2009 ze dne 4. června 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Nařízení Komise (ES) č. 494/2009 ze dne 3. června 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Nařízení Komise (ES) č. 495/2009 ze dne 3. června 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Nařízení Komise (ES) č. 636/2009 ze dne 22. července 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Nařízení Komise (ES) č. 824/2009 ze dne 9. září 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Nařízení Komise (ES) č. 839/2009 ze dne 15. září 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Nařízení Komise (ES) č. 1136/2009 ze dne 25. listopadu 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Nařízení Komise (ES) č. 1142/2009 ze dne 26. listopadu 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Nařízení Komise (ES) č. 1164/2009 ze dne 27. listopadu 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Nařízení Komise (ES) č. 1165/2009 ze dne 27. listopadu 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Nařízení Komise (ES) č. 1171/2009 ze dne 30. listopadu 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Nařízení Komise (EU) č. 1293/2009 ze dne 23. prosince 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Nařízení Komise (EU) č. 243/2010 ze dne 23. března 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Nařízení Komise (EU) č. 244/2010 ze dne 23. března 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Nařízení Komise (EU) č. 550/2010 ze dne 23. června 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Nařízení Komise (EU) č. 574/2010 ze dne 30. června 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Nařízení Komise (EU) č. 632/2010 ze dne 19. července 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Nařízení Komise (EU) č. 633/2010 ze dne 19. července 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Nařízení Komise (EU) č. 662/2010 ze dne 23. července 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Nařízení Komise (EU) č. 149/2011 ze dne 18. února 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Nařízení Komise (EU) č. 1205/2011 ze dne 22. listopadu 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Nařízení Komise (EU) č. 475/2012 ze dne 5. června 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Nařízení Komise (EU) č. 1254/2012 ze dne 11. prosince 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Nařízení Komise (EU) č. 1255/2012 ze dne 11. prosince 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Nařízení Komise (EU) č. 1256/2012 ze dne 13. prosince 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Nařízení Komise (EU) č. 183/2013 ze dne 4. března 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Nařízení Komise (EU) č. 301/2013 ze dne 27. března 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Nařízení Komise (EU) č. 313/2013 ze dne 4. dubna 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Nařízení Komise (EU) č. 1174/2013 ze dne 20. listopadu 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Nařízení Komise (EU) č. 1374/2013 ze dne 19. prosince 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Nařízení Komise (EU) č. 1375/2013 ze dne 19. prosince 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Nařízení Komise (EU) č. 634/2014 ze dne 13. června 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Nařízení Komise (EU) č. 1361/2014 ze dne 18. prosince 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Nařízení Komise (EU) 2015/28 ze dne 17. prosince 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Nařízení Komise (EU) 2015/29 ze dne 17. prosince 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Nařízení Komise (EU) 2015/2113 ze dne 23. listopadu 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Nařízení Komise (EU) 2015/2173 ze dne 24. listopadu 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Nařízení Komise (EU) 2015/2231 ze dne 2. prosince 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Nařízení Komise (EU) 2015/2343 ze dne 15. prosince 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Nařízení Komise (EU) 2015/2406 ze dne 18. prosince 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Nařízení Komise (EU) 2015/2441 ze dne 18. prosince 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Nařízení Komise (EU) 2016/1703 ze dne 22. září 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Nařízení Komise (EU) 2016/1905 ze dne 22. září 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Nařízení Komise (EU) 2016/2067 ze dne 22. listopadu 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Nařízení Komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017	L 291	1	9.11.2017
►**M55**	Nařízení Komise (EU) 2017/1987 ze dne 31. října 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M56**	Nařízení Komise (EU) 2017/1988 ze dne 3. listopadu 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M57**	Nařízení Komise (EU) 2017/1989 ze dne 6. listopadu 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M58**	Nařízení Komise (EU) 2017/1990 ze dne 6. listopadu 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M59**	Nařízení Komise (EU) 2018/182 ze dne 7. února 2018	L 34	1	8.2.2018

►**M60**	Nařízení Komise (EU) 2018/289 ze dne 26. února 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Nařízení Komise (EU) 2018/400 ze dne 14. března 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Nařízení Komise (EU) 2018/498 ze dne 22. března 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Nařízení Komise (EU) 2018/519 ze dne 28. března 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Nařízení Komise (EU) 2018/1595 ze dne 23. října 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Nařízení Komise (EU) 2019/237 ze dne 8. února 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Nařízení Komise (EU) 2019/402 ze dne 13. března 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Nařízení Komise (EU) 2019/412 ze dne 14. března 2019	L 73	93	15.3.2019
►**M68**	Nařízení Komise (EU) 2019/2075 ze dne 29. listopadu 2019	L 316	10	6.12.2019
►**M69**	Nařízení Komise (EU) 2019/2104 ze dne 29. listopadu 2019	L 318	74	10.12.2019
►**M70**	Nařízení Komise (EU) 2020/34 ze dne 15. ledna 2020	L 12	5	16.1.2020
►**M71**	Nařízení Komise (EU) 2020/551 ze dne 21. dubna 2020	L 127	13	22.4.2020
►**M72**	Nařízení Komise (EU) 2020/1434 ze dne 9. října 2020	L 331	20	12.10.2020
►**M73**	Nařízení Komise (EU) 2020/2097, ze dne 15. prosince 2020	L 425	10	16.12.2020
►**M74**	Nařízení Komise (EU) 2021/25, ze dne 13. ledna 2021	L 11	7	14.1.2021
►**M75**	Nařízení Komise (EU) 2021/1080 ze dne 28. června 2021	L 234	90	2.7.2021
►**M76**	Nařízení Komise (EU) 2021/1421 ze dne 30. srpna 2021	L 305	17	31.8.2021

Opraveno:

►**C1**	Oprava, Úř. věst. L 15, 19.1.2017, s. 39 (2016/2067)			

▼B

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008

ze dne 3. listopadu 2008,

kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

(Text s významem pro EHP)

Článek 1

Mezinárodní účetní standardy definované v článku 2 nařízení (ES) č. 1606/2002 se přijmou v souladu s přílohou tohoto nařízení.

Článek 2

Nařízení (ES) č. 1725/2003 se zrušuje.

Odkazy na zrušené nařízení se považují za odkazy na toto nařízení.

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.

▼B

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

▼M52

_____

▼B

IAS 7	*Výkaz o peněžních tocích*
IAS 8	*Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*
IAS 10	*Události po skončení účetního období*

▼M52

_____

_____

▼B

IAS 17	*Leasingy*

▼M52

_____

▼B

IAS 19	*Zaměstnanecké požitky*
IAS 20	*Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*
IAS 21	*Dopady změn měnových kurzů*
IAS 23	*Výpůjční náklady* (revidovaný roku 2007)
IAS 24	IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*
IAS 26	*Penzijní plány*
IAS 27	*Individuální účetní závěrka*
IAS 28	*Investice do přidružených a společných podniků*
IAS 29	*Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*

▼M52

_____

▼B

IAS 33	*Zisk na akcii*

▼M52

_____

▼B

IAS 41	*Zemědělství*

▼M52

_____

▼B

IFRS 2	*Úhrady vázané na akcie*

▼M52

_____

▼B

IFRS 5	*Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*
IFRS 6	*Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*
IFRS 7	*Finanční nástroje: zveřejňování*

▼B

IFRS 8	*Provozní segmenty*
IFRS 9	*Finanční nástroje*
IFRS 10	*Konsolidovaná účetní závěrka*
IFRS 11	*Společná ujednání*
IFRS 12	*Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*
IFRS 13	*Ocenění reálnou hodnotou*
IFRS 15	*Výnosy ze smluv se zákazníky*
IFRS 16	*Leasingy*
IFRIC 1	*Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích*
IFRIC 2	*Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*
IFRIC 4	*Určení, zda smlouva obsahuje leasing*
IFRIC 5	*Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci*
IFRIC 6	*Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad*
IFRIC 7	*Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*
IFRIC 10	*Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv*

▼M52

_____

_____

▼B

IFRIC 14	Výklad IFRIC 14 *IAS 19* – Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce

▼M52

_____

▼B

IFRIC 16	Výklad 16 IFRIC: *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*
IFRIC 17	Výklad IFRIC 17 *Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům*

▼M52

_____

▼B

IFRIC 19	Výklad IFRIC 19 *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji*
IFRIC 20	IFRIC Interpretation 20 *Náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu*

▼M41

IFRIC 21	Interpretace IFRIC 21 *Poplatky* (*)

▼B

IFRIC 22	Interpretace IFRIC 22 *Cizoměnové transakce a zálohová plnění*
IFRIC 23	Interpretace IFRIC 23 *Nejistota týkající se daní ze zisku*
SIC-7	*Zavedení eura*
SIC-10	*Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*
SIC-15	*Operativní leasingy – pobídky*
SIC-25	*Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů*

▼M52

_____

▼B

SIC-29	*Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb*

▼M52

_____

_____

▼B

Reprodukce je povolena v rámci Evropského hospodářského prostoru. Všechna stávající práva mimo EHP jsou vyhrazena, s výjimkou práva na reprodukci pro osobní potřebu nebo jiné poctivé využití („fair dealing“). Další informace lze získat od IASB na internetové stránce www.iasb.org.

▼M52

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 7

▼M5

Výkaz o peněžních tocích [1]

▼B

CÍL

Informace o peněžních tocích účetní jednotky jsou užitečné, protože poskytují uživatelům účetních závěrek základ pro stanovení schopnosti účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a jejích potřeb užití těchto peněžních toků. Ekonomická rozhodnutí, která jsou přijímána uživateli, vyžadují vyhodnocení schopnosti účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, načasování a jistotu jejich vytváření.

Účelem tohoto standardu je požadovat poskytování informací o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím ►**M5** výkazu o peněžních tocích ◄, který třídí peněžní toky za období na peněžní toky z hlavních (provozních) činností, investičních činností a z financování.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Účetní jednotka sestavuje ►**M5** výkaz o peněžních tocích ◄ v souladu s požadavky tohoto standardu a vykazuje jej jako nedílnou součást své účetní závěrky za každé období, za které se účetní závěrka předkládá.

2. Tento standard nahrazuje IAS 7 *Výkaz o změnách ve finanční pozici*, schválený v červenci 1977.

3. Uživatelé účetní závěrky účetní jednotky se zajímají o to, jak tato jednotka vytváří a užívá peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Je tomu tak bez ohledu na charakter činností účetní jednotky a bez zřetele na to, zda mohou být peněžní prostředky vnímány jako její produkt, jak tomu může být v případě finančních institucí. Účetní jednotky potřebují peněžní prostředky v podstatě ze stejných důvodů, jakkoli mohou být jejich hlavní výdělečné činnosti rozličné. Potřebují peněžní prostředky k provádění svých operací, ke splácení svých závazků a k zabezpečení výnosů svým investorům. Tento standard tudíž požaduje na všech účetních jednotkách předkládat ►**M5** výkaz o peněžních tocích ◄.

PŘÍNOS INFORMACÍ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

4. ►**M5** Výkaz o peněžních tocích ◄, je-li užit spolu s ostatními součástmi účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv účetní jednotky, její finanční strukturu (včetně její likvidity a solventnosti) a její schopnost ovlivnit částky a načasování peněžních toků tak, aby se přizpůsobily měnícím se okolnostem a příležitostem. Informace o peněžních tocích jsou užitečné pro stanovení schopnosti účetní jednotky vytvářet

[1] V září 2007 změnila IASB název IAS 7 z „*Výkazy peněžních toků*“ na „*Výkaz o peněžních tocích*“ v souvislosti s novelou IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* v roce 2007.

▼B

peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a umožňuje uživatelům vyvinout modely pro stanovení a srovnání současné hodnoty budoucích peněžních toků různých účetních jednotek. To také zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti rozličných účetních jednotek, protože to vylučuje dopady užití různých účetních přístupů pro stejné operace a případy.

5. Informace o proběhlých peněžních tocích jsou často používány jako ukazatel částky, načasování a jistoty budoucích peněžních toků. Jsou také užitečné pro zjišťování přesnosti předchozích odhadů budoucích peněžních toků a pro zkoumání vztahu mezi ziskovostí a čistými peněžními toky a dopadu měnících se cen.

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné.

Peněžní toky jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Hlavní (provozní) činnost představují hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investiční činností nebo financováním.

Investiční činnost představuje nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

Financování jsou činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

7. Peněžní ekvivalenty jsou drženy za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků spíše než pro investování nebo jiné účely. Aby byla investice klasifikována jako peněžní ekvivalent, musí být pohotově převoditelná na známou částku peněžních prostředků a riziko změny její hodnoty nesmí být významné. Proto je investice obvykle klasifikována jako peněžní ekvivalent, jen pokud má krátkodobou splatnost, řekněme tři měsíce nebo méně od data nabytí. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů vyjma takových případů, kdy svojí podstatou představují peněžní ekvivalent, například v případě přednostních akcií nabytých v krátkém období do jejich splatnosti a se specifikovaným datem zpětného odkupu.

▼B

8. Bankovní výpůjčky jsou obecně považovány za financování. Avšak v některých zemích je kontokorentní účet u banky, které je splatné na požádání, integrální součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky. Za těchto okolností jsou kontokorentní účty zahrnuty do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jako jejich součást. Charakteristickým znakem takových bankovních ujednání je, že kladný zůstatek na bankovním účtu se často mění v přečerpání účtu.

9. Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, protože takové složky jsou spíše součástí řízení peněžních prostředků účetní jednotky než součástí její hlavní (provozní) činnosti či investiční činnosti nebo financování. Řízení peněžních prostředků zahrnuje investování přebytku peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

PŘEDLOŽENÍ ►M5 VÝKAZU O PENĚŽNÍCH TOCÍCH ◄

10. Ve ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄ jsou vykázány peněžní toky za období členěné na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.

11. Účetní jednotka vykazuje své peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na její podnikatelské aktivity. Členění podle činností umožňuje získat informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční pozici účetní jednotky a na její částku peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Tyto informace mohou být také použity pro vyhodnocení vztahů mezi takovými činnostmi.

12. Jednotlivá transakce může zahrnovat peněžní toky, které jsou klasifikovány rozdílně. Když například peněžitá splátka úvěru zahrnuje jak úrok, tak kapitál, úroková složka může být klasifikována jako hlavní (provozní) činnost a kapitálová složka je klasifikována jako financování.

Hlavní (provozní) činnost

13. Částka peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž činnosti účetní jednotky vytvořily dostatečné peněžní toky ke splacení úvěrů, udržení provozní kapacity účetní jednotky, placení dividend a provádění nových investic bez použití externích zdrojů financování. Informace o specifických složkách proběhlých peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je spolu s jinými informacemi užitečná pro předvídání budoucích peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti.

14. Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti jsou prvotně odvozeny z hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Proto jsou obecně výsledkem transakcí a jiných případů, které určují zisk nebo ztrátu. Příklady peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti jsou:

a) peněžní příjmy z prodeje zboží (výrobků) a poskytování služeb;

b) peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu;

▼B

c) peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb;

d) peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem;

e) peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistné nároky, splátky a jiné užitky z pojištění;

f) peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být specificky přiřazeny financování a investiční činnosti, a

g) peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování.

▼M8

Některé transakce, jako je prodej položky výrobního zařízení, mohou způsobit zisk či ztrátu, které jsou zahrnuty do vykázaného hospodářského výsledku. Peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti. Peněžní úhrady na tvorbu či zisk aktiv držených za účelem pronájmu jiným osobám a následně za účelem prodeje, jak je popsáno v odstavci 68A IAS *Pozemky, budovy a zařízení*, jsou peněžními toky z hlavní (provozní) činnosti. Peněžní příjmy z pronájmu a následného prodeje takovýchto aktiv jsou rovněž peněžními toky z hlavní (provozní) činnosti.

▼B

15. Účetní jednotka může držet cenné papíry a půjčky za účelem jejich prodeje nebo obchodování s nimi. V tom případě jsou podobné zásobám nabytým pro další prodej. Proto jsou peněžní toky z nákupu a prodeje cenných papírů držených za účelem prodeje nebo obchodování klasifikovány jako hlavní (provozní) činnost. Podobně jsou peněžní půjčky a úvěry poskytované finančními institucemi obvykle klasifikovány jako (hlavní) provozní činnost, protože se vztahují k hlavní výdělečné činnosti podniku.

Investiční činnost

▼M22

16. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investičních činností je důležité, protože tyto peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucích výnosů a peněžních toků. Pouze výdaje, které mají za následek vznik aktiva vykázaného ve výkazu o finanční pozici, je možno klasifikovat jako investiční činnosti. Příklady peněžních toků z investičních činností jsou:

▼B

a) peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům vývoje a k pozemkům, budovám a zařízením vytvořeným vlastní činností;

b) peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;

▼B

c) peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než platby za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);

d) peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než příjmy za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);

e) peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté finanční institucí);

f) peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiných než půjček a úvěrů poskytnutých finanční institucí);

g) peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování, a

h) peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování.

Když je smlouva účtována jako zajištění identifikovatelné pozice, jsou peněžní toky z této smlouvy klasifikovány stejným způsobem jako peněžní toky z pozice, která je zajištěna.

Financování

▼M54

17. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné pro předvídání nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:

▼B

a) peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu;

b) peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky;

c) peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z vydání dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;

d) peněžní splátky vypůjčených částek a

▼M54

e) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k leasingu.

▼B

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z HLAVNÍ (PROVOZNÍ) ČINNOSTI

18. Účetní jednotka vykazuje peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti buď za použití:

a) přímé metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad, nebo

b) nepřímé metody, pomocí níž jsou čistý zisk nebo ztráta upraveny o účinky transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích peněžních příjmů či úhrad z hlavní (provozní) činnosti, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.

19. Účetním jednotkám se doporučuje, aby vykazovaly peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti za použití přímé metody. Přímá metoda umožňuje získat informace, které mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a které za použití nepřímé metody nejsou k dispozici. Při přímé metodě mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány buď:

a) z účetních záznamů účetní jednotky, nebo

b) úpravou tržeb z prodeje, nákladů prodeje (úroku a podobných výnosů a úroku a podobných nákladů pro finanční instituce) a jiných položek ve ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ o:

i) změně stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období,

ii) jiných nepeněžních položkách a

iii) jiných položkách, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

20. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou zisku nebo ztráty ovlivněním:

a) změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;

b) nepeněžních položek, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované zisky či ztráty z cizích měn, nerozdělené zisky přidružených podniků a ►**M11** nekontrolní podíly ◄, a

c) všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Čistý peněžní tok z hlavní (provozní) činnosti může být za použití nepřímé metody alternativně prezentován vykázáním výnosů a nákladů ve ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ a vykázáním změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI A Z FINANCOVÁNÍ

21. Účetní jednotka vykazuje samostatně hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad z investiční činnosti a z financování s výjimkou peněžních toků popsaných v odstavcích 22 a 24, které jsou vykazované na čistém základu.

▼B

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ NA ČISTÉ BÁZI

22. Peněžní toky vznikající z následujících hlavních (provozních), investičních a finančních činností mohou být vykázány na čistém základu:

a) peněžní příjmy a úhrady jménem zákazníků, když tyto peněžní toky spíše odrážejí činnosti zákazníka než činnosti účetní jednotky, a

b) peněžní příjmy a úhrady za položky, u nichž je rychlý obrat, částky jsou velké a splatnost je krátká.

23. Příklady peněžních příjmů a plateb zmíněných v odst. 22 písm. a) jsou:

a) přijetí a splacení vkladů na požádání, které provádí banka;

b) prostředky zákazníků držené investiční společností a

c) nájemné soustředěné jménem vlastníků nemovitostí a jim vyplacené.

Příklady peněžních příjmů a úhrad zmíněných v odst. 22 písm. b) jsou poskytnuté zálohy a splátky na:

a) částky jistin týkající se zákaznických kreditních karet;

b) nákup a prodej investic a

c) jiné krátkodobé výpůjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo méně.

24. Peněžní toky z každé z následujících aktivit finanční instituce mohou být vykázány na čistém základu:

a) peněžní příjmy a úhrady spjaté s přijetím a splacením vkladů s pevným datem splatnosti;

b) umístění vkladů a jejich vybírání u jiných finančních institucí a

c) peněžní půjčky a úvěry poskytované klientům a splátky těchto půjček a úvěrů.

PENĚŽNÍ TOKY V CIZÍ MĚNĚ

25. Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykazují ve funkční měně účetní jednotky, přičemž pro částku v cizí měně se použije měnový kurz mezi funkční měnou a cizí měnou k datu peněžního toku.

26. Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se převedou měnovými kurzy mezi funkční měnou a cizí měnou k datům peněžních toků.

27. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykázány způsobem konzistentním s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. Ten dovoluje užití měnového kurzu, který se blíží aktuálnímu kurzu. Například měnový kurz stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro vykazování transakcí v cizí měně nebo pro převod peněžních toků zahraničního dceřiného podniku. Avšak IAS 21 nedovoluje užít měnový kurz ►M5 ke konci účetního období ◄ při převodu peněžních toků zahraničního dceřiného podniku.

▼B

28. Nerealizované zisky a ztráty ze změn měnových kurzů nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn měnových kurzů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně jsou vykazovány ve ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄ tak, aby se uvedly v soulad peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku a ke konci období. Tato částka je vykazována odděleně od hlavních (provozních) činností, investičních činností a financování a zahrnuje rozdíly, pokud nějaké jsou, jako by takové peněžní toky byly vykázány měnovými kurzy platnými ke konci období.

29. [Zrušen]

30. [Zrušen]

ÚROK A DIVIDENDY

31. Peněžní toky z úroků a dividend přijatých i placených se vykazují samostatně a každý je klasifikován konzistentním způsobem z období do období buď jako peněžní tok z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti, nebo z financování.

▼M1

32. Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄, ať již byla uznána jako náklad ve ►M5 v hospodářském výsledku ◄, nebo aktivována v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.

▼B

33. Úrok zaplacený a úrok a dividenda přijatá jsou obvykle u finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní účetní jednotky neexistuje žádná dohoda týkající se klasifikace takových peněžních toků. Zaplacený úrok a přijatý úrok a přijaté dividendy mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky, protože jsou zahrnuty do celkového zisku nebo ztráty. Alternativně mohou být zaplacené úroky klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou náklady na získání zdrojů financování, a přijaté úroky a přijaté dividendy klasifikovány jako investiční peněžní toky, protože jsou výnosy z investic.

34. Zaplacené dividendy mohou být klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou nákladem na získání zdrojů financování. Alternativně mohou být zaplacené dividendy klasifikovány jako součást peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti proto, aby uživatelé měli možnost určit schopnost účetní jednotky vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

DANĚ ZE ZISKU

35. Peněžní toky plynoucí z daně ze zisku se vykazují samostatně a jsou klasifikovány jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.

▼B

36. Daně ze zisku vyplývají z transakcí, které dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti nebo financování ve ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄. Zatímco daňový náklad může být snadno přiřaditelný investiční činnosti nebo financování, k němu se vztahující daňové peněžní toky je často prakticky nemožné přiřadit a mohou vznikat v jiných obdobích než podkladová transakce. Proto jsou obvykle zaplacené daně klasifikovány jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti. Avšak, je-li možné přiřadit daňový peněžní tok k jednotlivé transakci, která dává vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako investiční činnosti nebo financování, je daňový peněžní tok klasifikován jako investiční činnost nebo financování podle příslušnosti. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné třídě činností, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

INVESTICE DO DCEŘINÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ A SPOLEČNÉHO PODNIKÁNÍ

▼M32

37. Když jsou investice do přidruženého, společného nebo dceřiného podniku zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou oceňování pořizovacími náklady, investor omezuje své vykazování ve výkazu o peněžních tocích na peněžní toky mezi sebou a účetní jednotkou, do níž investoval, například na dividendy a půjčky.

38. Účetní jednotka, která vykazuje své podíly do přidruženého nebo společného podniku ekvivalenční metodou, zahrnuje do svého výkazu o peněžních tocích peněžní toky týkající se jejích investic do přidruženého nebo společného podniku, a dále výplaty vlastního kapitálu a jiné výdaje a příjmy mezi ní a přidruženým nebo společným podnikem.

▼M11

ZMĚNY VE VLASTNICKÝCH PODÍLECH V DCEŘINÝCH PODNICÍCH A JINÝCH PODNICÍCH

39. Souhrnné peněžní toky vzniklé při získání nebo ztrátě ovládání dceřiných podniků nebo jiných podniků jsou vykázány odděleně a klasifikovány jako investiční činnost.

40. Účetní jednotka zveřejní souhrnně pro získání i ztrátu ovládání dceřiných podniků nebo jiných podniků za období každou z následujících skutečností:

(a) celkovou vyplacenou nebo přijatou protihodnotu;

(b) část protihodnoty složené z peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů;

(c) výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v dceřiných podnicích nebo jiných podnicích, jejichž ovládání je získáno nebo ztraceno, a

(d) výši jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, v dceřiných podnicích nebo jiných podnicích, jejichž ovládání je získáno nebo ztraceno, shrnutou podle hlavních kategorií.

▼M38

40A. Investiční jednotka, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, nemusí použít odst. 40 písm. c) nebo odst. 40 písm. d) u investice do dceřiné společnosti, která musí být oceněna v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

▼M11

41. Oddělené vykázání peněžního toku způsobeného získáním nebo ztrátou ovládání dceřiných podniků nebo jiných podniků jako položky na zvláštním řádku, spolu s odděleným zveřejněním částek aktiv a závazků nabytých či pozbytých, pomáhá odlišit takové peněžní toky od peněžních toků z jiné hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a financování. Peněžní toky způsobené ztrátou ovládání nejsou odčítány od peněžních toků z jeho získání.

42. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých, jakožto protihodnota získání nebo ztráty ovládání dceřiných podniků nebo jiných podniků, je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty či pozbyty v rámci takových transakcí, událostí nebo změn v okolnostech.

▼M38

42A. Peněžní toky vznikající ze změn ve vlastnických podílech v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě ovládání, jsou klasifikovány jako peněžní toky z financování s výjimkou případů, kdy dceřiný podnik drží investiční jednotka definovaná v IFRS 10, a musí být oceňován v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

42B. Změny ve vlastnických podílech v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě ovládání, například následný nákup nebo prodej kapitálových nástrojů dceřiného podniku mateřským podnikem, jsou zachyceny jako transakce s vlastním kapitálem (viz IFRS 10, s výjimkou případů, kdy dceřiný podnik držen investiční jednotkou musí být oceněn v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty). Vyplývající peněžní toky jsou proto klasifikovány stejným způsobem jako ostatní transakce s vlastníky popsané v odstavci 17.

▼B

NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE

43. Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄. Takové transakce jsou zveřejněny někde jinde v účetní závěrce tak, aby poskytly veškeré relevantní informace o této investiční činnosti a financování.

▼M54

44. Mnohé z investiční činnosti a financování nemá přímý dopad na běžné peněžní toky, ačkoliv ovlivňuje strukturu kapitálu a aktiv účetní jednotky. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu o peněžních tocích je konzistentní s účelem výkazu o peněžních tocích, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:

a) nabytí aktiv buď převzetím přímo se vztahujících závazků, nebo prostřednictvím leasingu;

▼B

b) nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a

c) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

▼**M58**

ZMĚNY ZÁVAZKŮ Z FINANCOVÁNÍ

44A. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit změny závazků z financování, a to jak změn vzniklých z peněžních toků, tak změn nepeněžních.

44B. V rozsahu nezbytném ke splnění požadavku v odstavci 44A zveřejní účetní jednotka tyto změny závazků z financování:

a) změny z finančních peněžních toků;

b) změny ze získání nebo ztráty ovládání dceřiných nebo jiných podniků;

c) důsledky změn směnných kurzů cizích měn;

d) změny reálných hodnot a

e) ostatní změny.

44C. Závazky z financování jsou závazky, u nichž jsou peněžní toky nebo budou budoucí peněžní toky klasifikovány ve výkazu o peněžních tocích jako peněžní toky z financování. Požadavek na zveřejnění v odstavci 44A se uplatní též na změny finančních aktiv (například aktiv, která zajišťují závazky z financování), pokud peněžní toky z uvedených finančních aktiv byly nebo budoucí peněžní toky budou zahrnuty do peněžních toků z financování.

44D. Jeden způsob, jak splnit požadavek na zveřejnění v odstavci 44A, spočívá v sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků z výkazu o finanční pozici u závazků z financování, včetně změn uvedených v odstavci 44B. Pokud účetní jednotka zveřejní takovéto sesouhlasení, poskytne informace postačující k tomu, aby si uživatelé účetní závěrky mohli položky zařazené do sesouhlasení přiřadit k položkám výkazu o finanční pozici a výkazu o peněžních tocích.

44E. Pokud účetní jednotka zveřejní informace požadované podle odstavce 44A v kombinaci se zveřejněním změn v jiných aktivech a závazcích, zveřejní změny závazků z financování odděleně od změn těchto jiných aktiv a závazků.

▼**B**

SLOŽKY PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

45. Účetní jednotka zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a prokáže soulad mezi částkami ve svém ►**M5** výkazu o peněžních tocích ◄ s příslušnými položkami vykázanými ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄.

46. S ohledem na rozmanitost praktik řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, zveřejňuje účetní jednotka pravidla, která přijala pro skladbu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

▼B

47. Dopad jakékoli změny v pravidlech pro určení složek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, například změna v klasifikaci finančních nástrojů dříve považovaných za součást investičního portfolia účetní jednotky, je vykazován v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

DALŠÍ ZVEŘEJNĚNÍ

48. Účetní jednotka zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených účetní jednotkou, které nejsou k dispozici pro užití skupinou.

49. Jsou různé okolnosti, za nichž zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nejsou k dispozici pro použití skupinou. Mezi příklady patří zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených dceřiným podnikem, který je provozován v zemi, kde jsou uplatněna devizová nebo jiná zákonná omezení a kdy tyto zůstatky nejsou k dispozici pro obecné použití mateřským podnikem nebo jinými dceřinými podniky.

50. Dodatečné informace mohou být pro uživatele významné pro pochopení finanční pozice a likvidity účetní jednotky. Zveřejnění těchto informací spolu s komentářem vedení je doporučeno a může zahrnovat:

a) částku nevyčerpaných výpůjčních příslibů, které mohou být k dispozici pro budoucí provozní činnost a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoli omezení pro použití těchto příslibů;

▼M32

_____

▼B

c) úhrnnou částku peněžních toků, která představuje zvýšení provozní kapacity, odděleně od takových peněžních toků, které jsou potřebné k udržení provozní kapacity, a

d) částku peněžních toků vzniklých z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti či z financování za každý vykazovatelný segment (viz IFRS 8 *Provozní segmenty*).

51. Oddělené zveřejnění peněžních toků, které představují zvýšení provozní kapacity, a peněžních toků, které jsou potřebné pro udržení provozní kapacity, je užitečné proto, že umožní uživateli určit, zda účetní jednotka adekvátně investuje do udržování své provozní kapacity. Účetní jednotka, která odpovídajícím způsobem neinvestuje do udržování své provozní kapacity, může nepříznivě ovlivňovat budoucí ziskovost ve prospěch běžné likvidity a rozdělení vlastníkům.

52. Zveřejnění peněžních toků podle segmentů umožňuje uživatelům lépe pochopit vztahy mezi peněžními toky z podnikání jako celku a peněžními toky z jeho dílčích částí a disponibilitu a variabilitu peněžních toků podle segmentů.

DATUM ÚČINNOSTI

53. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období pokrývající období počínající 1. ledna 1994 a později.

▼**M11**

54. IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 39–42 a přidává odstavce 42A a 42B. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tyto změny. Změny se použijí retrospektivně.

▼**M8**

55. Odstavec 14 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedenou změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a použije odstavec 68A IAS 16.

▼**M22**

56. Odstavec 16 byl změněn *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M32**

57. IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 37, 38 a 42B a zrušují odstavec 50 písm. b). Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M38**

58. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 42A a 42B a doplnil odstavec 40A. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

▼**M54**

59. IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 17 a 44. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

▼**M58**

60. Dokumentem *Iniciativa v oblasti zveřejňování informací* (Změny IAS 7), vydaným v lednu 2016, byly vloženy odstavce 44A až 44E. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2017 nebo začínající po 1. lednu 2017. Dřívější použití je povoleno. Při prvním použití těchto změn nemusí účetní jednotka poskytnout srovnávací informace za předchozí období.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 8

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit kritéria výběru a změn účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb. Cílem tohoto standardu je zvýšit relevantnost a spolehlivost účetních závěrek účetní jednotky a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné účetní jednotky za předchozí období i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek.

2. Požadavky na zveřejnění účetních pravidel, s výjimkou změn v účetních pravidlech, jsou stanoveny v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tento standard se použije při výběru a aplikaci účetních pravidel a při účtování změn v účetních pravidlech, změn v účetních odhadech a při opravách chyb za předchozí období.

4. Daňové dopady oprav chyb z minulých období a retrospektivních úprav provedených při aplikaci změn v účetních pravidlech se zachycují a zveřejňují v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

DEFINICE

5. V tomto standardu se používají následující termíny v dále specifikovaném významu:

Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky ►M5 vytvořené ◄ účetní jednotkou pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

Změna v účetním odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje, a proto nejsou opravami chyb.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou 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).

▼M69

Pojem *„významný“* je definován v odstavci 7 standardu IAS 1 a ve stejném významu je používán v tomto standardu.

▼B

Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací, které:

a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání, a

b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek.

Takové chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, chybné interpretace skutečností, podvodu nebo přehlédnutí.

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy.

Retrospektivní přepočet je oprava vykázání, oceňování a zveřejňování částek prvků finanční závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.

Neproveditelný – aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí. U konkrétního předchozího období je neproveditelné provést změnu v účetních pravidlech zpětně nebo zpracovat retrospektivní přepočet k nápravě chyb za následujících podmínek:

a) dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu nelze stanovit;

b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení účetní jednotky, nebo

c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadují podstatné odhady částek a je nemožné objektivně rozlišit informace o těchto odhadech, které:

   i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky vykázány, oceněny nebo zveřejněny, a

   ii) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání,

   od dalších informací.

Prospektivní aplikace změny v účetním pravidlu a vykázání dopadu změny v účetním odhadu znamená:

a) aplikaci nového účetního pravidla na transakce, jiné události a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla, a

▼B

b) vykázání dopadu změny na účetní odhady v běžném a budoucích obdobích ovlivněných změnou.

▼M69

6 [Zrušen]

▼B

ÚČETNÍ PRAVIDLA

Výběr a aplikace účetních pravidel

▼M8

7. Jestliže se IFRS specificky vztahuje na transakci, jinou událost nebo okolnost, účetní pravidla vztahující se k dané položce musí být určena na základě daného IFRS.

▼B

8. IFRS určují účetní pravidla, která stanovila IASB, a jejichž výsledkem jsou účetní závěrky obsahující relevantní a spolehlivé informace o transakcích, ostatních událostech a podmínkách, k nimž se vztahují. Tato pravidla nemusí být aplikována, je-li dopad jejich aplikace nevýznamný. Přesto je nesprávné vytvořit nebo ponechat neopravené nevýznamné odchylky od IFRS za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků.

▼M8

9. Standardy IFRS jsou doplněny příručkami, které mají účetním jednotkám pomoci při uplatňování požadavků těchto standardů. Všechny tyto příručky uvádějí, zda tvoří nedílnou součást IFRS. Příručka, která tvoří nedílnou součást standardů IFRS, je povinná. Příručka, která nedílnou součást standardů IFRS netvoří, neobsahuje požadavky kladené na účetní závěrky.

▼B

10. V případě absence ►M5 IFRS ◄, které by se vztahovaly ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, musí vedení použít svůj úsudek při vývoji a použití účetních pravidel, který zaručí, že dané informace budou:

a) relevantní pro potřeby přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů a

b) spolehlivé v tom, že účetní závěrka:

i) prezentuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky,

ii) odráží ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a nejen jejich právní formu,

iii) je neutrální, tj. bez zaujatosti,

iv) je opatrná a

v) je kompletní ze všech významných hledisek.

▼M8

11. Při posouzení popsaném v odstavci 10 musí vedení přihlédnout k následujícím zdrojům a zvážit jejich použitelnost (v sestupném pořadí):

(a) požadavky ve standardech IFRS zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami; a

▼M68

(b) **definice, kritéria uznání a koncepce oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů v *Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví* (*koncepčním rámci*).**

▼B

12. Při hodnocení popsaném v odstavci 10 může vedení rovněž zvažovat nejnovější rozhodnutí a prohlášení ostatních tvůrců standardů, kteří stanovují pravidla a zásady a kteří používají podobné koncepční rámce při vývoji účetních standardů, další účetní literaturu a přijaté postupy v daném oboru v rozsahu, který není v konfliktu se zdroji uvedenými v odstavci 11.

Konzistence účetních pravidel

13. Účetní jednotka si zvolí a použije svá účetní pravidla konzistentně u podobných transakcí, ostatních událostí a podmínek, pokud ►M5 IFRS ◄ specificky nevyžaduje nebo nepřipouští klasifikaci položek, pro kterou mohou být platná jiná pravidla. Jestliže ►M5 IFRS ◄ požaduje nebo připouští takovou kategorizaci, ke každé kategorii je vybráno a konzistentně aplikováno vhodné účetní pravidlo.

Změny účetních pravidel

14. Účetní jednotka může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:

a) je vyžadována ►M5 IFRS ◄, nebo

b) přinese účetní závěrku poskytující spolehlivé a více relevantní informace o dopadech transakce, jiné události nebo podmínky na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky.

15. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky účetní jednotky za více období, aby rozeznali trendy v její finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Proto musí být v jednotlivých obdobích používána stejná účetní pravidla s výjimkou případů, kdy změna účetního pravidla splňuje kritéria odstavce 14.

16. Změnami v účetních pravidlech nejsou:

a) použití účetního pravidla na transakce, jiné události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly v minulém období, a

b) použití nového účetního pravidla na transakce, další události nebo podmínky, které se dříve nevyskytovaly nebo byly nevýznamné.

17. První přijetí pravidla k přecenění aktiv v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*, je změnou v účetním pravidle, ale posuzuje se jako přecenění v souladu s IAS 16 nebo IAS 38, spíše než podle tohoto standardu.

▼B

18. Odstavce 19–31 se nevztahují na změny účetních pravidel popsaných v odstavci 17.

Aplikace změn v účetních pravidlech

19. V souladu s odstavcem 23:

a) účetní jednotka účtuje změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí ►M5 IFRS ◄ v souladu s přechodnými ustanoveními (pokud existují) uvedenými v příslušném ►M5 IFRS ◄, a

b) jestliže účetní jednotka změní účetní pravidlo po první aplikaci ►M5 IFRS ◄, které neobsahují specifická přechodná ustanovení vztahující se k dané změně, nebo změní účetní pravidla dobrovolně, aplikuje danou změnu retrospektivně.

20. Pro účely tohoto standardu není dřívější aplikace ►M5 IFRS ◄ dobrovolnou změnou v účetním pravidle.

21. V případě absence ►M5 IFRS ◄, které se vztahují ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může vedení v souladu s odstavcem 12 použít účetní pravidlo podle nejnovějšího prohlášení jiných tvůrců standardů, kteří používají podobný koncepční rámec k vývoji účetních standardů. Jestliže se v důsledku přijetí takového opatření účetní jednotka rozhodne změnit účetní pravidlo, považuje se taková změna za dobrovolnou a zveřejní se jako dobrovolná změna účetních pravidel.

Retrospektivní aplikace

22. Pokud je účetní pravidlo v souladu s odstavcem 23 aplikováno retrospektivně podle odst. 19 písm. a) nebo b), účetní jednotka je povinna upravit počáteční zůstatek všech předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky zveřejněné u jednotlivých vykazovaných období tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo používáno vždy.

Omezení retrospektivní aplikace

23. Je-li odst. 19 písm. a) nebo b) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla aplikována retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné určit dopad změny na konkrétní období nebo kumulativní dopad změny.

24. Je-li neproveditelné stanovit dopady změny účetního pravidla v konkrétním období na srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, účetní jednotka použije nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejzazšího období, u kterého je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být i běžné období. Dále je třeba provést odpovídající úpravy počátečních zůstatků všech komponent vlastního kapitálu, jichž se změna v daném období týká.

25. Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, účetní jednotka upraví srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.

▼B

26. Jestliže účetní jednotka aplikuje nové účetní pravidlo retrospektivně, aplikuje nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období, za tak dlouhé období do minulosti, po které je to proveditelné. Retrospektivní aplikace na předchozí období není proveditelná, pokud není proveditelné stanovení kumulativního dopadu na hodnoty ►M5 počátečního i konečného ◄ ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ za dané období. Částka výsledných úprav vztahující se k obdobím před obdobím vykazovaným v dané účetní závěrce se provede v počátečním zůstatku jednotlivých komponent vlastního kapitálu, kterých se změna týká, v nejzazším vykazovaném období. Úpravy se obvykle provádějí v nerozdělených ziscích. Úpravy však mohou být provedeny také u jiných komponent vlastního kapitálu (například v souladu s některým ►M5 IFRS ◄). Všechny ostatní informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také upraveny, je-li to proveditelné.

27. Je-li pro účetní jednotku neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní dopady nového účetního pravidla na všechna předchozí období, účetní jednotka aplikuje v souladu s odstavcem 25 nové pravidlo prospektivně od počátku nejbližšího možného období. Část kumulativních úprav aktiv, závazků a vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Změna účetních pravidel je povolena i v případě, že je neproveditelné aplikovat pravidlo prospektivně na kterékoliv předchozí období. Odstavce 50–53 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné aplikovat nové účetní pravidlo na jedno nebo několik předchozích období.

Zveřejnění

28. Pokud by první přijetí některého ►M5 IFRS ◄, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou, kdy je neproveditelné určit dopad úpravy, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:

a) název ►M5 IFRS ◄;

b) informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními, pokud existují;

c) podstatu změny účetního pravidla;

d) popis přechodných ustanovení, pokud existují;

e) přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud existují;

f) u běžného období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:

   i) jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

   ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 *Zisk na akcii*, pak pro základní i zředěný zisk na akcii;

g) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím, a to v rozsahu proveditelnosti, a

h) je-li retrospektivní aplikace pravidla vyžadovaná odst. 19 písm. a) nebo b) u určitého období neproveditelná nebo je neproveditelná u období před vykazovaným obdobím, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a od kdy byla změna účetního pravidla aplikována.

▼B

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedená zveřejnění.

29. Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má dopad na běžné nebo kterékoliv předchozí období, tento dopad se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:

a) podstatu změny účetního pravidla;

b) důvody, proč aplikace nového účetního pravidla poskytuje spolehlivé a více relevantní informace;

c) u běžného období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:

i) jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33, pak pro základní i zředěný zisk na akcii;

d) částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím, a to v rozsahu proveditelnosti, a

e) je-li retrospektivní aplikace pravidla u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelná, okolnosti, které vedly k existenci podmínky a popis, jak a odkdy byla změna účetního pravidla aplikována.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedené informace.

30. Jestliže účetní jednotka neaplikovala nové ►**M5** IFRS ◄, které byly vydány, ale dosud nejsou platné, je účetní jednotka povinna zveřejnit:

a) tuto skutečnost a

b) známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace vztahující se k hodnocení možného dopadu, který bude mít aplikace nového ►**M5** IFRS ◄ na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.

31. V souladu s odstavcem 30 bere účetní jednotka v úvahu zveřejnění následujících informací:

a) název nového ►**M5** IFRS ◄;

b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;

c) datum, od kterého je požadována aplikace ►**M5** IFRS ◄;

d) datum, od kterého je plánována první aplikace ►**M5** IFRS ◄, a

e) buď:

i) rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první aplikace ►**M5** IFRS ◄ na účetní závěrku účetní jednotky, nebo

ii) jestliže tento vliv není znám nebo ho nelze přiměřeně odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

▼B

ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH

32. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemůže být mnoho položek účetní závěrky vyčísleno přesně, ale může být pouze odhadnuto. Proces odhadování vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných spolehlivých informacích. Mohou být například požadovány odhady:

a) nedobytných pohledávek;

b) zastaralosti zásob;

c) reálné hodnoty finančních aktiv nebo finančních závazků;

d) doby životnosti odpisovaných aktiv, očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků zahrnutých v odpisovaných aktivech a

e) závazků ze záruk.

33. Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

34. Odhady by měly být revidovány, jestliže se změní okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací či větších zkušeností. Vzhledem k jejich povaze se revize odhadu nevztahuje k předchozím obdobím a není opravou chyby.

35. Změna použité oceňovací báze je změnou v účetních pravidlech a není změnou v účetním odhadu. Někdy je obtížné rozlišit mezi změnou v účetním pravidle a změnou v účetním odhadu. Taková změna je zpracována jako změna v účetním odhadu.

36. Dopad změny v účetním odhadu, jiný než změna podle odstavce 37, se zahrne prospektivně do určení čistého zisku nebo ztráty v:

a) období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období, nebo

b) v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.

37. V rozsahu, ve kterém změna účetního odhadu vyvolává změny aktiv a závazků nebo se vztahuje k některé položce vlastního kapitálu, musí být vykázána jako úprava účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky vlastního kapitálu v období změny.

38. Prospektivní vykázání dopadu změny účetního odhadu znamená, že se změna aplikuje na transakce, jiné události a podmínky od data změny v odhadu. Změna v účetním odhadu se může týkat ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ pouze běžného období, nebo ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ jak běžného období, tak období budoucích. Například změna v odhadu částky nedobytných pohledávek se týká ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ pouze běžného období, a proto je vykázána v běžném období. Avšak změna odhadu doby životnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků odpisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady v běžném období a v každém období během zbývající doby použitelnosti aktiva. V obou případech je dopad změny vztahující se k běžnému období vykázán jako výnos nebo náklad v běžném období. Jakýkoli dopad na budoucí období se vykáže jako výnos nebo náklad v těchto budoucích obdobích.

▼B

Zveřejnění

39. Účetní jednotka je povinna zveřejnit povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný dopad v běžném období nebo je možno předpokládat jejich významný dopad v budoucích obdobích, s výjimkou zveřejnění účinků na budoucí období v případech, kdy je neproveditelné odhadnout tyto dopady.

40. Jestliže částka dopadu na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

CHYBY

41. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetní závěrky. Účetní závěrka není v souladu s IFRS, pokud obsahuje významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice účetní jednotky, její finanční výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby běžného období odhalené v daném období jsou opraveny před schválením účetní závěrky k vydání. Významné chyby však někdy nejsou odhaleny dříve než v následujícím období a tyto chyby z předchozích období jsou opraveny ve srovnávacích informacích vykazovaných v účetní závěrce následujícího období (viz odstavce 42–47).

42. V souladu s odstavcem 43 je účetní jednotka povinna opravit významné chyby z předchozích období retrospektivně v prvním vydání účetní závěrky schválené k vydání po odhalení chyb. Tato oprava bude provedena:

a) přepočtem srovnávacích částek za předchozí vykazované (vykazovaná) období, ve kterém (kterých) došlo k chybě, nebo

b) jestliže k chybě došlo před nejzazším vykazovaným obdobím, pak přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k nejzazšímu vykazovanému období.

Omezení retrospektivního přepočtu

43. Chyba z předchozích období musí být opravena retrospektivním přepočtem s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit dopady na dané období nebo kumulovaný dopad chyby.

44. Je-li neproveditelné určit dopad chyby specifické pro dané období na srovnávací informace za jedno nebo několik vykazovaných předchozích období, je účetní jednotka povinna přepočítat počáteční zůstatky aktiv, závazků a vlastního kapitálu za nejzazší období, pro které je retrospektivní přepočet proveditelný (může to být i běžné období).

45. Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní dopad chyby na všechna předchozí období, účetní jednotka přepočte srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od nejzazšího možného data.

▼B

46. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena z ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ období, ve kterém byla odhalena. Všechny ostatní vykázané informace týkající se předchozích období včetně všech historických souhrnů finančních dat, jsou přepočteny tak daleko do minulosti, jak je to proveditelné.

47. Je-li neproveditelné stanovit částku chyby (například chyby v aplikaci účetního pravidla) za všechna předchozí období, účetní jednotka upraví v souladu s odstavcem 45 srovnávací informace prospektivně od nejzazšího možného data. Část kumulativních přepočtů aktiv, závazků a vlastního kapitálu, která se vztahuje k době před uvedeným datem, proto není zohledněna. Odstavce 50–53 poskytují návod pro případ, kdy je neproveditelné opravit chybu v jednom nebo několika předchozích obdobích.

48. Opravy chyb se odlišují od změn v účetních odhadech. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud vejde ve známost dodatečná informace. Například zisk nebo ztráta z výsledku podmíněné události neznamená opravu chyby.

Zveřejnění chyb z minulých období

49. V souladu s odstavcem 42 je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:

a) podstatu chyby předchozích období;

b) u všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku oprav:

i) jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla, a

ii) jestliže se na účetní jednotku vztahuje IAS 33, pak základní i zředěný zisk na akcii;

c) částku opravy na počátku nejzazšího vykazovaného předchozího období a

d) je-li retrospektivní přepočet u určitého období nebo u období před vykazovaným obdobím neproveditelný, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a odkdy byla chyba opravena.

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedená zveřejnění.

NEPROVEDITELNOST RETROSPEKTIVNÍ APLIKACE A RETROSPEKTIVNÍHO PŘEPOČTU

50. Za určitých okolností je neproveditelné upravit srovnávací informace za jedno nebo několik předchozích období za účelem dosažení srovnatelnosti s běžným obdobím. Údaje například nemusely být v předchozím období shromažďovány způsobem, který umožňuje retrospektivní aplikaci nového účetního pravidla (včetně prospektivní aplikace na předchozí období podle odstavců 51–53) nebo přepočet oprav v případě chyb z předchozích období, a proto může být neproveditelné provést rekonstrukci daných informací.

▼B

51. Často je třeba zpracovat odhady aplikace účetních pravidel na prvky účetní závěrky vykázané nebo zveřejněné v souvislosti s transakcemi, jinými událostmi nebo podmínkami. Odhad je neodmyslitelně subjektivní a odhady mohou být zpracovány ►M5 po skončení účetního období ◄. Stanovování odhadů je potenciálně obtížnější, jestliže se provádí retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo zpracování přepočtu při opravě chyb z předchozích období, protože uplynula dlouhá doba od příslušné transakce, jiné události nebo podmínky. Cíl odhadů vztahujících se k předchozím obdobím však zůstává stejný jako u odhadů prováděných u běžného období. Odhad by měl odrážet okolnosti, které existovaly v době, kdy nastala předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.

▼M33

52. Retrospektivní aplikace nového účetního pravidla nebo oprava chyb z předchozího období proto vyžaduje rozlišovat informace, které

(a) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu (datům) transakce, jiné události nebo podmínky; a

(b) měly být k dispozici v době, kdy byla účetní závěrka za zmíněné období schvalována k vydání,

od dalších informací. U některých typů odhadů (například stanovení reálné hodnoty, které používá podstatné nepozorovatelné vstupy), je neproveditelné rozlišit tyto typy informací. Pokud by retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadoval podstatný odhad, u kterého je nemožné rozlišit uvedené dva typy informací, je neproveditelné použít nové účetní pravidlo nebo opravu chyb z předchozího období retrospektivně.

▼M53

53. Zpětný pohled se nepoužívá při použití nového účetního pravidla nebo při opravě částek z předchozích období v případě předpokladů o tom, jaké záměry mělo vedení v předchozím období nebo v odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže účetní jednotka například opraví chybu z předchozích období ve výpočtu svých závazků vztahujících se k akumulovaným nemocenským dávkám zaměstnanců v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*, nebere v úvahu informace o období neobvykle silné epidemie chřipky v následujícím období, které se dozvěděla po schválení účetní závěrky za předchozí období ke zveřejnění. Skutečnost, že při změnách srovnávacích informací vykazovaných za předchozí období bývají často třeba podstatné odhady, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

▼M68

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼B

54. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

54C. IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 52. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M53

54E. IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 53 a zrušil odstavce 54 A, 54B a 54D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M68

54F. Dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vydaným v roce 2018 byly změněny odstavec 6 a odst. 11 písm. b). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije veškeré ostatní změny provedené dokumentem *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS*. Účetní jednotka použije změny odstavce 6 a odst. 11 písm. b) retrospektivně v souladu s tímto standardem. Pokud však účetní jednotka zjistí, že by retrospektivní použití bylo neproveditelné nebo by vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, použije změny odstavce 6 a odst. 11 písm. b) odkazem na odstavce 23–28 tohoto standardu. Pokud by retrospektivní použití kterékoli změny z dokumentu *Změny odkazů na koncepční rámec ve standardech IFRS* vyžadovalo nepřiměřené náklady či úsilí, musí účetní jednotka při použití odstavců 23–28 tohoto standardu vykládat každý odkaz (s výjimkou poslední věty odstavce 27) na „neproveditelné“ jako „vyžaduje nepřiměřené náklady či úsilí“ a každý odkaz na „proveditelné“ jako „možné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí“.

54G. Nepoužije-li účetní jednotka IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci*, musí při použití odst. 11 písm. b) na účetní zůstatky při cenové regulaci i nadále odkazovat na definice, kritéria pro uznání a koncepce oceňování aktiv v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky* ([1]) namísto definic, kritérií a koncepcí uvedených v *koncepčním rámci* a jejich použitelnost zohlednit. Účetním zůstatkem při cenové regulaci se rozumí zůstatek jakéhokoli účtu nákladů (nebo výnosů), který není vykázán jako aktivum nebo závazek v souladu s jinými platnými standardy IFRS, ale je zahrnut nebo se očekává, že bude zahrnut, regulátorem cen při stanovení sazby nebo sazeb, které mohou být účtovány zákazníkům. Regulátorem cen je schválený orgán, který je právními předpisy zmocněn stanovit sazbu nebo rozpětí sazeb, které účetní jednotku zavazují. Regulátorem cen může být třetí strana nebo spřízněná strana účetní jednotky, včetně vlastního řídícího orgánu účetní jednotky, pokud je tento subjekt podle právních předpisů povinen stanovovat sazby jednak v zájmu zákazníků a jednak s cílem zajistit celkovou finanční životaschopnost účetní jednotky.

▼M69

54H Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byly změněny odstavec 7 standardu IAS 1 a odstavec 5 standardu IAS 8 a zrušen odstavec 6 standardu IAS 8. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

55. Tento standard nahrazuje IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* revidovaný v roce 1993.

56. Tento standard nahrazuje tyto interpretace:

a) SIC-2 *Konzistence – aktivace výpůjčních nákladů* a

b) SIC-18 *Konzistence – alternativní metody*.

([1]) Odkazuje se na dokument IASC *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*, který IASB přijala v roce 2001.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 10

▼M5

Události po skončení účetního období

▼B

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:

a) kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události ►M5 po skončení účetního období ◄;

b) zveřejnění, která musí účetní jednotka podat o datu, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech ►M5 po skončení účetního období ◄.

Standard rovněž požaduje, aby účetní jednotka nesestavovala účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy je z události ►M5 po skončení účetního období ◄ zřejmé, že uplatnění předpokladu trvání podniku není vhodné.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá jako podklad pro vykazování a zveřejňování událostí ►M5 po skončení účetního období ◄.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

►M5 *Události po skončení účetního období* ◄ jsou jak příznivé, tak i nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi ►M5 koncem účetního období ◄ a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Je možno identifikovat dva typy takových událostí:

a) události prokazující okolnosti, které existovaly již ►M5 ke konci účetního období ◄ (►M5 *události po skončení účetního období* ◄ *upravující účetní závěrku*), a

b) události naznačující okolnosti, které vznikly nově až ►M5 po skončení účetního období ◄ (►M5 *události po skončení účetního období* ◄ *neupravující účetní závěrku*).

4. Proces potřebný ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění se bude lišit podle struktury managementu, podle zákonných požadavků a postupů vedoucích k přípravě a dokončení účetní závěrky.

▼B

5. V některých případech se vyžaduje, aby účetní jednotka předložila svou účetní závěrku ke schválení akcionářům až po datu, kdy byla závěrka vydána. V takových případech se považuje za datum schválení účetní závěrky datum zveřejnění, a nikoliv datum, kdy účetní závěrku schválili akcionáři.

Příklad

Management účetní jednotky ukončil 28. února 20X2 práci na návrhu účetní závěrky k 31. prosinci 20X1. Dne 18. března 20X2 tuto závěrku projednalo a schválilo představenstvo. Dne 19. března 20X2 účetní jednotka zveřejnila svůj zisk a ostatní vybrané údaje z účetní závěrky. 1. dubna 20X2 byla účetní závěrka dána k dispozici akcionářům a třetím stranám. Dne 15. května 20X2 schválila účetní závěrku valná hromada akcionářů a 17. května 20X2 byla schválená účetní závěrka předána subjektům předepsanými platnými právními předpisy.

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je 18. březen 20X2 (datum schválení představenstvem).

6. V některých případech se vyžaduje, aby management účetní jednotky předložil účetní závěrku ke schválení dozorčí radě (sestavené výhradně ze členů, kteří nedisponují výkonnými pravomocemi). V těchto případech se považuje za datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění datum, kdy management schválil její předání dozorčí radě.

Příklad

Dne 18. března 20X2 schválil management účetní závěrku k předání dozorčí radě. Dozorčí rada je sestavena výhradně ze členů, kteří nedisponují výkonnými pravomocemi, ale může obsahovat zástupce zaměstnanců nebo reprezentantů jiných externích zájmů. Tato dozorčí rada schválila účetní závěrku 26. března 20X2. 1. dubna 20X2 byla účetní závěrka dána k dispozici akcionářům a třetím stranám. Dne 15. května 20X2 schválila účetní závěrku valná hromada akcionářů a 17. května 20X2 byla schválená účetní závěrka předána subjektům předepsanými platnými právními předpisy.

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je 18. březen 20X2 (datum schválení managementem k předání dozorčí radě).

7. ►M5 Události po skončení účetního období ◄ zahrnují všechny události, ke kterým došlo do data schválení účetní závěrky ke zveřejnění, a to i v případě, že již předtím byl veřejně oznámen předběžný zisk nebo jiné vybrané údaje.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

►M5 Události po skončení účetního období ◄ upravující účetní závěrku

8. Účetní jednotka upravuje částky vykazované v účetní závěrce tak, aby odrážely upravující události ►M5 po skončení účetního období ◄.

▼M53

9. V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových upravujících událostí po skončení účetního období, u nichž se požaduje, aby účetní jednotka provedla úpravu částek vykazovaných v účetní závěrce nebo vykázala položky, které předtím nebyly rozpoznány:

▼B

a) rozhodnutí v případě soudního sporu vydané ►M5 po skončení účetního období ◄, které potvrzuje, že účetní jednotka měla ►M5 ke konci účetního období ◄ současný závazek. Účetní jednotka upraví všechny dříve vykázané rezervy související s daným soudním sporem v souladu s standardem IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nebo vykáže novou rezervu. Účetní jednotka již nebude zveřejňovat podmíněný závazek, protože rozhodnutí soudu představuje další důkaz zvažovaný v souladu s odstavcem 16 standardu IAS 37;

▼M53

b) získání informace po skončení účetního období svědčící o tom, že ke konci účetního období došlo ke znehodnocení některého z aktiv nebo že původně vykázaná částka tohoto znehodnocení vyžaduje úpravu. Například:

i) bankrot zákazníka, ke kterému došlo po skončení účetního období, obvykle potvrzuje, že zákazník byl ke konci účetního období úvěrově znehodnocen;

▼B

ii) prodej zásob ►M5 po skončení účetního období ◄ může podat průkaznou informaci o jejich čisté realizovatelné hodnotě ►M5 ke konci účetního období ◄;

c) ►M5 po skončení účetního období ◄ byly zjištěny náklady na pořízení aktiv nebo výsledek z prodeje aktiv, jejichž nákup, resp. prodej se uskutečnil před ►M5 koncem účetního období ◄;

d) ►M5 po skončení účetního období ◄ byla stanovena částka podílů na zisku nebo odměn v případě, že účetní jednotka měla ►M5 ke konci účetního období ◄ smluvní nebo mimosmluvní závazek provést takovou platbu jako výsledek událostí před ►M5 koncem účetního období ◄ (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

e) odhalení zpronevěr nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka není správná.

►M5 Události po skončení účetního období ◄ neupravující účetní výkazy

10. Účetní jednotka neupravuje částky vykazované v účetní závěrce tak, aby odrážely neupravující události ►M5 po skončení účetního období ◄.

►M33 11. Příkladem události nevyžadující úpravu po skončení účetního období jsou poklesy reálné hodnoty investic, ke kterým dojde v době mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Takový pokles reálné hodnoty se obyčejně nevztahuje k podmínkám vykázání investic ke konci účetního období, ale odráží okolnosti, které nastaly až následně. ◄ Z tohoto důvodu účetní jednotka neupravuje částku investic vykázaných ve svých účetních výkazech. Obdobně účetní jednotka neupravuje částky investic vykázaných ►M5 ke konci účetního období ◄ přesto, že poskytuje ke zveřejnění dodatečné informace v souladu s odstavcem 21.

▼B

Dividendy

12. Jestliže účetní jednotka ohlásí dividendy ►M5 vlastníkům ◄ nástrojů vlastního kapitálu (jak jsou definovány v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*) ►M5 po skončení účetního období ◄, účetní jednotka nevykáže tyto dividendy jako závazek ►M5 ke konci účetního období ◄.

▼M17

13. Pokud jsou dividendy deklarovány po vykazovaném období, ale před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nejsou tyto dividendy na konci vykazovaného období uznány jako závazek, protože k tomuto datu neexistuje žádná povinnost. Takovéto dividendy jsou zveřejněny v příloze k účetní závěrce v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

▼B

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

14. Účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy vedení účetní jednotky ►M5 po skončení účetního období ◄ samo rozhodlo o záměru likvidovat účetní jednotku nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu než tak učinit.

15. Zhoršení provozních výsledků a finanční pozice účetní jednotky ►M5 po skončení účetního období ◄ mohou vést k úvaze, zda je předpoklad trvání podniku nadále vhodný. Pokud předpoklad trvání podniku není nadále vhodný, je dopad této skutečnosti tak významný, že tento standard požaduje zcela zásadní změnu základních východisek účetnictví a nejen úpravu částek vykazovaných v rámci původní báze účetnictví.

16. IAS 1 požaduje zveřejnění v následujících případech:

a) účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání podniku, nebo

b) vedení účetní jednotky si je vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Tyto skutečnosti nebo podmínky, jež vyžadují zveřejnění, mohou vzniknout až ►M5 po skončení účetního období ◄.

ZVEŘEJNĚNÍ

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění

17. Účetní jednotka zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení provedl. Pokud mají vlastníci účetní jednotky nebo jiné subjekty právo účetní závěrku po tomto jejím schválení změnit, musí být tato skutečnost rovněž zveřejněna.

18. Pro externí uživatele účetní závěrky je důležité vědět, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, protože události po tomto datu již účetní závěrka nezohledňuje.

Aktualizace zveřejnění podmínek ►M5 ke konci účetního období ◄

19. Pokud účetní jednotka získá ►M5 po skončení účetního období ◄ nové informace o podmínkách, které již existovaly ►M5 ke konci účetního období ◄, aktualizuje zveřejněné informace vztahující se k těmto podmínkám tak, aby byly vykázány ve světle těchto nových informací.

▼B

20. V některých případech musí účetní jednotka aktualizovat údaje zveřejňované v účetní závěrce tak, aby odrážely informace získané ►M5 po skončení účetního období ◄, a to i v případě, že tyto informace nemají vliv na částky vykazované v účetních výkazech. Jedním z příkladů nutnosti aktualizace zveřejnění je případ, kdy jsou po datu účetní závěrky získány průkazné informace o podmíněném závazku, který existoval již ►M5 ke konci účetního období ◄. Kromě rozhodnutí o tom, zda má být vytvořena nebo změněna rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, musí účetní jednotka aktualizovat informace zveřejňované o svých podmíněných závazcích ve světle těchto nových důkazů.

Události ►M5 po skončení účetního období ◄ neupravující účetní výkazy

▼M69

21. **Pokud jsou události po skončení účetního období významné, mohlo by se důvodně očekávat, že jejich nezveřejnění ovlivní rozhodnutí, která činí primární uživatelé obecné účetní závěrky na základě této účetní závěrky, jež poskytuje finanční informace o konkrétní vykazující účetní jednotce. Proto musí účetní jednotka zveřejnit pro všechny významné kategorie událostí po skončení účetního období nevyžadujících úpravu účetní závěrky následující údaje:**

a) **povahu události a**

b) **odhad finančního dopadu události nebo prohlášení o tom, že takový odhad není možno provést.**

▼B

22. Následují příklady událostí ►M5 po skončení účetního období ◄ nevyžadujících úpravu účetních výkazů, které je obecně třeba zveřejnit:

a) důležitá podniková kombinace ►M5 po skončení účetního období ◄ (IFRS 3 *Podnikové kombinace* vyžaduje v takových případech specifická zveřejnění) nebo vyřazení hlavní dceřiné společnosti;

b) oznámení plánu ukončit činnost;

c) důležité nákupy aktiv, klasifikace aktiv určených k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, ostatní vyřazení aktiv nebo vyvlastnění důležitých aktiv státem;

d) zničení důležitého provozního zařízení požárem po rozvahovém datu;

e) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (viz IAS 37);

f) důležité operace s kmenovými i potenciálními kmenovými akciemi, ke kterým došlo ►M5 po skončení účetního období ◄ (IAS 33 *Zisk na akcii* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila popis takových operací s výjimkou případů, kdy tyto operace zahrnují kapitalizaci nebo vydání bonusů, štěpení akcií nebo opak štěpení akcií, u kterých se podle standardu IAS 33 vyžaduje provedení úprav);

g) abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo měnových kurzů, ke kterým došlo ►M5 po skončení účetního období ◄;

h) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vešly v platnost nebo byly oznámeny ►M5 po skončení účetního období ◄ a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek či pohledávku (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

▼B

i) vznik podstatného závazku nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk, a

j) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až ►M5 po skončení účetního období ◄.

DATUM ÚČINNOSTI

23. Účetní jednotka použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období předcházející před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

23A. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 11. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M53

23B. IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 9. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼M69

23C. Dokumentem *Definice pojmu „významný“* (Změny IAS 1 a IAS 8) vydaným v říjnu 2018 byl změněn odstavec 21. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije tyto změny, pokud použije změny definice pojmu „významný“ v odstavci 7 standardu IAS 1 a v odstavcích 5 a 6 standardu IAS 8.

▼B

ZRUŠENÍ IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROCE 1999)

24. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 10 ►M5 *Události po skončení účetního období* ◄ (revidovaný v roce 1999).

▼M52

_____

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 17

Leasingy

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a zveřejňované údaje používané ve vztahu k leasingům.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá pro účtování všech leasingů jiných než:

a) leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů a

b) licenčních smluv na takové položky jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

▼M45

Tento standard se však nepoužívá jako základ pro oceňování u:

▼B

a) nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

b) investic do nemovitostí poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz IAS 40);

▼M45

c) biologických aktiv spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství* a držených nájemci na základě finančního leasingu nebo;

d) biologických aktiv spadajících do působnosti IAS 41 a poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu.

▼B

3. Tento standard se používá pro smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i v případech, kdy jsou na pronajímateli požadovány základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Tento standard se nevztahuje na dohody, které jsou smlouvami o službách, u kterých nedochází k převodu práva k užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou.

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující termíny používají v dále specifikovaném významu:

Leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.

Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět pouze:

a) pokud je výpověď podmíněna událostí, která pravděpodobně nikdy nenastane;

b) se souhlasem pronajímatele;

▼B

c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem nebo

d) pokud by nájemce musel zaplatit tak vysoké odstupné, že je již na počátku leasingu zřejmé, že pokračování leasingu je přiměřeně jisté.

Počátek leasingu je buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními smluvními ustanoveními leasingu, podle okamžiku, který nastane dříve. K tomuto datu:

a) se leasing klasifikuje jako operativní nebo finanční leasing a

b) v případě finančního leasingu se stanoví částky, které budou uznány na počátku doby leasingu.

Počátek doby leasingu je datum, od něhož je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Je to datum, ke kterému je leasing prvotně uznán (tj. jsou uznána aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Doba leasingu je nevypověditelná doba, po kterou má nájemce sjednán leasing aktiva, společně s dalšími dobami, po které má nájemce možnost pokračovat v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby jsou platby během doby trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby a daní, které jsou placeny a refundovány pronajímateli, společně:

a) v případě nájemce, částky jím zaručené nebo zaručené s ním spřízněnou stranou, nebo

b) v případě pronajímatele, zbytkovou hodnotou zaručenou pronajímateli:

   i) nájemcem,

   ii) stranou spřízněnou s nájemcem nebo

   iii) třetí stranou nespřízněnou s pronajímatelem, která je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky.

Pokud však má nájemce možnost koupit aktivum za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, a pokud je možné na počátku leasingu důvodně očekávat, že bude tato možnost využita, zahrnují minimální leasingové platby minimální platby splatné během doby trvání leasingu do data očekávané realizace možného nákupu a platby požadované při jeho realizaci.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Ekonomická životnost je buď:

a) období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo

b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jsou získatelné z daného aktiva jedním nebo více uživateli.

▼B

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od počátku doby leasingu, ale bez omezení na dobu leasingu, během nějž lze očekávat spotřebu ekonomických užitků z daného aktiva účetní jednotkou.

Zaručená zbytková hodnota je:

a) v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spřízněnou s nájemcem (částka záruky je maximální částkou, která může být v každém případě zaplacena), a

b) v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spřízněná s pronajímatelem aktiva a je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky.

Nezaručená zbytková hodnota je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace není zaručena pronajímatelem nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

Počáteční přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k sjednávání a uzavření leasingu, s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobci nebo prodejci jako pronajímateli.

Hrubá investice do leasingu je souhrn:

a) minimálních leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu, a

b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou sazbou v leasingu.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

a) hrubou investicí do leasingu a

b) čistou investicí do leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty a) minimálních leasingových plateb a b) nezaručené zbytkové hodnoty rovnal souhrnu i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo, pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, úroková míra stanovená na počátku leasingu, kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobným zajištěním.

Podmíněné nájemné je ta část leasingových plateb, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na velikosti budoucího faktoru, který se mění z jiných příčin než z prostého plynutí času (např. procenta z budoucího prodeje, rozsah budoucího využití, budoucí cenové indexy, budoucí tržní úroková míra).

5. Leasingová smlouva nebo závazek mohou obsahovat ustanovení o přizpůsobení výše leasingových plateb v případech změn nákladů na výstavbu nebo pořízení pronajímaného majetku nebo při změnách některých dalších měřítek nákladů nebo hodnot, jako například všeobecné cenové úrovně nebo výše pronajímatelových nákladů na financování leasingu v průběhu doby mezi počátkem leasingu a zahájením leasingu. Jestliže taková ustanovení existují, má se pro účely tohoto standardu za to, že k uvedeným změnám došlo k počátku leasingu.

▼B

6. Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení umožňující nájemci nabýt vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o splátkovém prodeji.

▼M33

6A. IAS 17 používá termín „reálná hodnota“ způsobem, který se v některých ohledech liší od definice reálné hodnoty v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*. Při aplikaci IFRS 17 proto účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou v souladu s IAS 17, nikoli s IFRS 13.

▼B

KLASIFIKACE LEASINGŮ

7. Klasifikace leasingů přijatá v tomto standardu je založena na rozsahu, ve kterém rizika a odměny související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužité kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Odměny mohou být představovány očekáváním výnosových operací během ekonomické životnosti aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

8. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví.

9. Vzhledem k tomu, že transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě mezi nimi, je vhodné použít konzistentní definice. Aplikace těchto definic na odlišné okolnosti, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že stejný leasing bude pronajímatelem a nájemcem klasifikován odlišně. To může být například případ, kdy má pronajímatel užitek ze záruky za zbytkovou hodnotu poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.

10. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy ([1]). Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce;

b) nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;

c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno;

d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb se při nejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva a

([1]) Viz také SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu*.

▼B

e) pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.

11. Indikátory situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce;

b) zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy na nájemném rovnající se větší části výtěžku z prodeje aktiva na konci leasingu) a

c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

12. Příklady a indikátory v odstavcích 10 a 11 nejsou vždy směrodatné. Jestliže z jiných charakteristických rysů jasně vyplývá, že leasing nepřevádí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví aktiva za proměnlivou částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud je stanoveno podmíněné nájemné, v jejichž důsledku nejsou na nájemce převedena všechna podstatná rizika a odměny.

13. Klasifikace leasingu se provádí na počátku leasingu. Jestliže se nájemce a pronajímatel kdykoli dohodnou na takové změně jiných podmínek leasingu, než je obnovení leasingu, a způsobem, který by vyústil v odlišnou klasifikaci leasingu podle kritérií v odstavcích 7 až 12, a pokud by účinnost změn byla od počátku leasingu, pak revidované ujednání je považováno za nové ujednání po celou dobu platnosti smlouvy. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.

▼M22

_____

15A. Pokud leasing obsahuje složky pozemků i budov, posoudí účetní jednotka v souladu s odstavci 7–13 klasifikaci každé složky jako finančního nebo operativního leasingu samostatně. Při určování, zda se v případě složky pozemků jedná o operativní nebo finanční leasing, hraje důležitou roli skutečnost, že pozemek má obvykle neomezenou ekonomickou životnost.

▼B

16. Kdykoli je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu pozemků a budov nutné, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi složky připadající na pozemky a budovy proporcionálně k příslušným reálným hodnotám nároků pronajímatele na pozemky a budovy k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě složky, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, ledaže by bylo zřejmé, že obě složky jsou klasifikovány jako operativní leasing: v takovém případě se celý leasing klasifikuje jako operativní leasing.

▼B

17. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla částka uznaná v souladu s odstavcem 20 a připadající na složku představovanou pozemky nevýznamná, lze pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 7 až 13 jako finanční nebo operativní leasing. V takovém případě se ekonomická životnost budov považuje za ekonomickou životnost celého pronajímaného aktiva.

18. Samostatné oceňování složek představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, pokud se nárok nájemce na pozemky a budovy klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu s IAS 40 a je použit model oceňování reálnou hodnotou. Pro toto posouzení se vyžaduje provedení podrobných propočtů pouze v případech, kdy je klasifikace jedné nebo obou složek jinak nejistá.

19. V souladu s IAS 40 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitosti. Jestliže tak učiní, o nároku na nemovitosti se účtuje, jako kdyby se jednalo o finančním leasing, navíc se na uznaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako finančního leasingu, i kdyby nějaká následná událost změnila povahu nároku nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:

a) užívá nemovitost, která je posléze převedena na vlastnickou nemovitost za předpokládané náklady rovnající se reálné hodnotě k datu změny užívání; nebo

b) poskytne sub-leasing, kterým převede všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví nároku na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje o takovém sub-leasingu jako o finančním leasingu třetí straně, třebaže tato třetí strana o něm může účtovat jako o operativním leasingu.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE NÁJEMCŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

20. Na počátku doby leasingu musí nájemci vykázat ve svých ►M5 výkazech o finanční situaci ◄ finanční leasingy jako aktiva a závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb; obě tyto částky se zjišťují k počátku leasingu. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontní sazbou implicitní úroková sazba, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Počáteční přímé náklady nájemce se přičítají k částce uznané jako aktivum.

21. Transakce a ostatní události jsou zaúčtovány a vykázány v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností, a nikoli pouze v souladu s právní formou. I když z právního pohledu nemůže nájemce u leasingových smluv získat žádné vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a finanční realita spočívají v tom, že nájemce získává ekonomické užitky z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za přijetí závazku platit za toto právo částku blížící se k datu počátku leasingu reálné hodnotě najatého aktiva a odpovídajícím finančním nákladům.

▼B

22. Pokud by se takové leasingové operace nezobrazily ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ nájemce, jsou ekonomické zdroje a výše závazků účetní jednotky podhodnoceny, a dochází tak ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ nájemce jako aktivum a zároveň jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. Na počátku doby trvání leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb zachytí ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce uznané jako aktivum.

23. Není vhodné, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako snížení hodnoty najatých aktiv. Pokud se závazky pro účely jejich vykázání ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ člení na běžné a dlouhodobé, stejné rozlišení se použije i na závazky z leasingu.

24. Počáteční přímé náklady jsou často vynakládány v souvislosti se specifickými leasingovými činnostmi, jako je například projednávání a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k aktivitám nájemce v rámci finančního leasingu, jsou přičteny do částky uznané jako aktivum.

Následné ocenění

25. Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období během doby leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková sazba u zbývajícího zůstatku závazku. Podmíněné nájemné se stává nákladem v obdobích, ve kterých bylo vynaloženo.

26. V praxi může nájemce k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použít pro zjednodušení výpočtu nějakou formu aproximace.

27. V důsledku finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak náklady na odpisy v případě odepisovatelného aktiva, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která je užita pro vlastní aktiva, a uznané odpisy musí být vypočteny v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Není-li dostatečná jistota, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, musí být aktivum plně odepsáno během doby leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, která z těchto dob je kratší.

28. Částka odpisu najatého aktiva je alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, a to na systematické bázi konzistentní s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Je-li dostatečně jisté, že na nájemce přejde vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, která z těchto dob je kratší.

▼B

29. Součty odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období jsou zřídkakdy stejné jako leasingové platby splatné za dané období, a tudíž je nevhodné, aby byly splatné leasingové platby jednoduše uznány jako náklady. V této souvislosti není pravděpodobné, aby se po začátku doby leasingu rovnala částka aktiva souvisejícímu závazku.

30. K určení, zda došlo ke snížení hodnoty najatého aktiva, použije účetní jednotka IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

31. Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*, dále zveřejňují následující informace týkající se finančního leasingu:

a) pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu ►**M5** ke konci účetního období ◄;

b) porovnání rozdílu mezi souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb ►**M5** ke konci účetního období ◄ a jejich současnou hodnotou. Kromě toho musí účetní jednotka zveřejnit úhrn budoucích minimálních leasingových plateb ►**M5** ke konci účetního období ◄ a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

c) podmíněné nájemné vykázané v nákladech daného období;

d) souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nevypověditelného sub-leasingu ►**M5** ke konci účetního období ◄;

e) obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se na následující údaje:

i) na jakém základě se stanovuje podmíněné placené nájemné,

ii) existence a podmínky opcí na prodloužení nebo nákup a eskalační doložky a

iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečného dluhu a dalšího leasingu.

32. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu dále povinni splnit požadavky na zveřejnění podle IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

Operativní leasingy

33. Leasingové platby v rámci operativního leasingu se vykazují jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele ([1]).

34. U operativních leasingů jsou leasingové platby (s výjimkou nákladů na takové služby, jako je např. pojištění a údržba) vykazovány jako náklad rovnoměrně, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela rozložení přínosů u uživatele, a to i v případech, když platby nejsou realizovány na této základně.

([1]) Viz také SIC-15 *Operativní leasingy – pobídky*.

▼B

35. Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují následující informace týkající se operativního leasingu:

a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

b) souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nevypověditelného sub-leasingu ►M5 ke konci účetního období ◄;

c) leasingové a sub-leasingové platby vykázané jako náklady daného období s odděleným vyčíslením minimálních leasingových plateb, podmíněného nájemného a sub-leasingových plateb;

d) obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se na následující údaje:

i) na jakém základě se stanovuje podmíněné placené nájemné,

ii) existence a podmínky opcí na prodloužení nebo nákup a eskalační doložky a

iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečného dluhu a dalších leasingů.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PRONAJÍMATELŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

36. Pronajímatelé vykazují aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svých ►M5 výkazech o finanční situaci ◄ a prezentují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.

37. V rámci finančního leasingu jsou všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z právního vlastnictví převáděny pronajímatelem, a proto pronajímatel zachází s pohledávkami z leasingových plateb jako se splátkami jistiny a s finančním výnosem určeným k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.

38. Pronajímatel často vynakládá počáteční přímé náklady, např. provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou přírůstkové a přímo přiřaditelné k projednání a uzavření leasingové smlouvy. Nezahrnují obecné režijní náklady, např. prodejní a odbytové náklady. U finančních leasingů, mimo leasingů poskytovaných výrobci nebo obchodníky, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují částku výnosů uznaných za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek z finančního leasingu; není třeba je zvlášť přičítat; Náklady výrobců a obchodníků-pronajímatelů na projednání a uzavření leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čisté investice do leasingu a jsou uznány jako náklad v období, kdy je uznán zisk z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na počátku doby leasingu.

▼B

Následné ocenění

39. Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.

40. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele do finančního leasingu. Leasingové platby vztahující se k období, s výjimkou nákladů na služby, jsou účtovány proti hrubé investici do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.

41. Odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Jestliže došlo ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, je revidováno rozložení výnosů za dobu leasingového vztahu a okamžitě uznána jakákoli redukce již časově rozlišených výnosů.

41A. Aktivum pro finanční leasing je klasifikováno jako držené pro prodej (nebo zahrnuto do skupiny k prodeji, která je klasifikována jako držená pro prodej) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti* a zaúčtováno v souladu s tímto IFRS.

42. Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, vykážou zisk nebo ztrátu z prodeje za období v souladu s postupy používanými účetními jednotkami pro přímé prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje bude omezen na ten, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednání a uzavření leasingových smluv uznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, jsou uznány jako náklad v období, kdy je uznán zisk z prodeje.

43. Výrobci nebo obchodníci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo obchodníkem vede ke vzniku dvou druhů výnosů:

a) zisk nebo ztráta z prodeje rovnající se zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato za běžných prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev, a

b) finanční výnos po dobu trvání nájmu.

44. Výnosem z prodeje uznaným na počátku doby leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo obchodníkem, je reálná hodnota aktiva nebo, pokud je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové sazby. Náklad na prodej uznaný na počátku doby leasingu je stanoven jako pořizovací cena nebo jako účetní hodnota, pokud se liší, pronajatého majetku po odečtení současné hodnoty nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk z prodeje, který se uznává v souladu s postupy účetní jednotky užívanými pro přímé prodeje.

45. Výrobci nebo obchodníci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takové úrokové míry může mít za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou udávány uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje je omezen výší zisku, kterého by bylo dosaženo při užití tržní úrokové míry.

▼B

46. Náklady výrobce nebo obchodníka-pronajímatele vznikající při sjednání a uzavření smlouvy o finančním leasingu jsou uznány jako náklad na počátku doby trvání leasingu, protože se u výrobců a obchodníků souvisejí hlavně se ziskem z prodeje.

47. Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují následující informace týkající se finančního leasingu:

a) porovnání rozdílu mezi hrubou investicí do leasingu a současnou hodnotou pohledávky z minimálních leasingových plateb zjištěnou ►M5 ke konci účetního období ◄. Dále účetní jednotka zveřejní hrubou investici do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb ►M5 ke konci účetního období ◄ pro každé z následujících období:

   i) do jednoho roku,

   ii) od jednoho do pěti let,

   iii) nad pět let;

b) nerealizované finanční výnosy;

c) nezaručené zbytkové hodnoty přirostlé ve prospěch pronajímatele;

d) kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb;

e) podmíněné nájemné uznané jako výnos daného období;

f) obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.

48. Jako ukazatel růstu je často užitečné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během období po odečtení příslušných částek ze zrušených leasingů.

Operativní leasingy

49. Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých ►M5 výkazech o finanční situaci ◄ podle povahy aktiva.

50. Výnos z operativního leasingu je uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování přínosů z pronajímaného aktiva ([1]).

51. Náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jsou uznány jako náklad. Výnos z leasingu (s výjimkou příjmů ze služeb, jako jsou např. pojištění nebo údržba) je uznán rovnoměrně po dobu trvání leasingu i v případě, že příjmy nejsou založeny na této bázi, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování přínosů z pronajatého aktiva.

52. Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáváním 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.

([1]) Viz také SIC-15 *Operativní leasingy – pobídky*.

▼B

53. Odpisová pravidla pro odepisovatelná pronajatá aktiva musí být konzistentní s normálními pravidly pro odepisování u pronajímatele pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu s IAS 16 a IAS 38.

54. K určení, zda došlo k snížení hodnoty pronajatého aktiva, použije účetní jednotka IAS 36.

55. Výrobce nebo obchodník-pronajímatel nevykáže při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

56. Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky IFRS 7, dále zveřejňují v případě následující informace týkající se operativních leasingů:

a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů, a to pro každé z následujících období:

i) do jednoho roku,

ii) od jednoho do pěti let,

iii) nad pět let;

b) celkové podmíněné nájemné uznané jako výnos daného období;

c) obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.

57. Na pronajímatele se u aktiv pronajatých formou operativního leasingu dále vztahují požadavky na zveřejnění dle IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

58. Operace prodeje a zpětného leasingu zahrnuje prodej aktiva a zpětný nájem stejného aktiva. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože jsou sjednávány v rámci jednoho balíku. Účetní přístup k operaci prodeje a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.

59. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, jakýkoliv přebytek výtěžku z prodeje nad vykázanou účetní hodnotou nesmí prodávající-nájemce uznat okamžitě jako výnos. Namísto toho se odloží a umořuje po dobu trvání leasingu.

60. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel peněžní prostředky nájemci s pronajímaným aktivem jako zárukou. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek mezi výtěžkem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově odložen a umořován po dobu trvání leasingu.

▼B

61. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je jasné, že je operace založena na reálné hodnotě, jakýkoliv zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, jakýkoliv zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami stanovenými pod úrovní tržní ceny. V tomto případě musí být ztráta odložena a kompenzována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotou se odloží a umořuje po dobu předpokládaného užívání aktiva.

62. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou stanoveny na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a jakýkoliv zisk nebo ztráta z prodeje jsou vykázány okamžitě.

63. Pokud je u operativního leasingu reálná hodnota aktiva při jeho prodeji a zpětném leasingu nižší než vykázaná účetní hodnota aktiva, uzná se ztráta ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou okamžitě.

64. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, pokud nedojde ke snížení hodnoty; v takovém případě je účetní hodnota snížena na úroveň zpětně získatelné částky v souladu s IAS 36.

65. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na operace prodeje a zpětného leasingu. Požadovaný popis významných leasingových smluv směřuje ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanovení příslušné smlouvy nebo podmínek operací prodeje a zpětného leasingu.

66. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria na samostatné zveřejnění podle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

67. V souladu s odstavcem 68 je zpětná aplikace tohoto standardu doporučována, ale nikoliv vyžadována. Pokud není tento standard aplikován zpětně, jakýkoliv zůstatek již probíhajícího finančního leasingu je považován za správně určený pronajímatelem a v jeho účtování se pokračuje podle ustanovení tohoto standardu.

68. Účetní jednotka, která dříve používala IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) použije změny provedené tímto standardem zpětně na všechny leasingy, nebo, pokud IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) nebyl použit zpětně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingy, které vstoupily v platnost po první aplikaci uvedeného standardu.

▼M22

68A. Účetní jednotka znovu posoudí klasifikaci složek pozemků u neukončených leasingů ke dni přijetí změn, na něž odkazuje odstavec 69A, a to na základě informací, které existovaly při zahájení těchto leasingů. Účetní jednotka vykáže leasing, který je nově klasifikovaný jako finanční leasing, retrospektivně v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud však účetní jednotka nemá nezbytné informace k retrospektivnímu použití změn, potom:

a) použije u těchto leasingů změny na základě skutečností a okolností, které existovaly ke dni přijetí změn; a

▼M22

b) ke stejnému dni vykáže aktiva a závazky související s leasingem pozemku, který je nově klasifikován jako finanční leasing, v reálných hodnotách; veškeré rozdíly mezi těmito reálnými hodnotami se účtují do nerozděleného zisku.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

69. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M22

69A. *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009 byly odstavce 14 a 15 zrušeny a vloženy nové odstavce 15A a 68A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼B

ZRUŠENÍ IAS 17 (NOVELIZOVANÉHO V ROCE 1997)

70. Tento standard nahrazuje IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 1997).

▼M52

_____

▼M31

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 19

Zaměstnanecké požitky

CÍL

1 Cílem standardu je stanovit požadavky na účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka uznala:

(a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl své služby výměnou za zaměstnanecké požitky, které mají být vyplaceny v budoucnosti, a

(b) náklad v okamžiku, kdy účetní jednotka spotřebovala ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Tento standard použije zaměstnavatel při účtování o všech zaměstnaneckých požitcích s výjimkou těch, na které se vztahuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

3 Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků (viz IAS 26 *Účtování a vykazování penzijních plánů*).

4 Zaměstnanecké požitky, na které se tento standard aplikuje, zahrnují požitky vyplývající z:

(a) formálních plánů nebo jiných formálních dohod mezi účetní jednotkou a jednotlivými zaměstnanci, skupinami zaměstnanců nebo jejich zástupci;

(b) zákonných požadavků nebo oborových programů, dle kterých účetní jednotka musí přispívat do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, nebo

(c) neformální praxe účetní jednotky, která dává vzniknout mimosmluvním závazkům. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplatit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

5 Zaměstnanecké požitky zahrnují:

(a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, pokud se předpokládá, že budou zcela uhrazeny do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce příslušné služby:

(i) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;

(ii) placenou roční dovolenou a placenou nemocenskou dovolenou;

(iii) podíly na zisku a odměny a

(iv) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.

▼M31

(b) zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako jsou například:

(i) penzijní požitky (např. penze a jednorázově vyplácené paušální částky splatné při odchodu do důchodu) a ostatní zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či zdravotní péče po skončení pracovního poměru;

(c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou například:

(i) dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;

(ii) jubilea a ostatní požitky za výsluhu a

(iii) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti, a

(d) požitky při ukončení pracovního poměru.

6 Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované buď zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům či jiným beneficientům. Mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) buď přímo zaměstnancům nebo jejich manželům (manželkám), dětem či jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným stranám, například pojišťovně.

7 Zaměstnanec může poskytovat účetní jednotce své služby na plný úvazek, částečný úvazek, trvale, příležitostně nebo dočasně. Pro potřeby tohoto standardu se mezi zaměstnance zahrnují i ředitelé a ostatní vedoucí zaměstnanci.

DEFINICE

8 V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:

Definice zaměstnaneckých požitků

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby nebo za ukončení pracovního poměru.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při ukončení pracovního poměru), u nichž se očekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce příslušné služby.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při ukončení pracovního poměru a krátkodobé zaměstnanecké požitky), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou všechny zaměstnanecké požitky jiné než krátkodobé zaměstnanecké požitky, zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru a požitky při ukončení pracovního poměru.

Požitky při ukončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky poskytnuté výměnou za ukončení pracovního poměru zaměstnance v důsledku buď:

(a) rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do penze, nebo

(b) rozhodnutí zaměstnance přijmout nabídku požitků výměnou za ukončení pracovního poměru.

▼**M31**

Definice týkající se klasifikace plánů

Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru jsou formální nebo neformální programy, dle kterých poskytuje účetní jednotka jednomu nebo více zaměstnancům zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru.

Plány definovaných příspěvků jsou plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí účetní jednotka pevně stanovené příspěvky do samostatné účetní jednotky (fondu) a nemá žádnou smluvní 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.

Plány definovaných požitků jsou plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru jiné než plány definovaných příspěvků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků jsou plány definovaných příspěvků (jiné než státní plány) nebo plány definovaných požitků (jiné než státní plány), které:

(a) sdružují aktiva přispívaná různými účetními jednotkami, které nejsou pod společnou kontrolou, a

(b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům z více než jedné účetní jednotky na principu, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, která účetní jednotka zaměstnává dotyčné zaměstnance.

Definice týkající se čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

Čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků je schodek nebo přebytek upravený o případný důsledek omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv.

Tento *schodek nebo přebytek* se rovná:

a) současné hodnotě závazků z definovaných požitků po odečtení

b) případné reálné hodnoty aktiv plánu.

Maximální výše aktiv je současná hodnota všech ekonomických užitků ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu.

Současná hodnota závazků z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a v předchozím období, bez odečtení aktiv plánu.

Aktiva plánu zahrnují:

(a) aktiva držená fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a

(b) oprávněné pojistné smlouvy.

▼M31

Aktiva držená fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazující účetní jednotkou), která:

(a) jsou držena účetní jednotkou (fondem), která je právně oddělená od vykazující účetní jednotky a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků, a

(b) lze jich použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici věřitelům vykazující účetní jednotky (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazující účetní jednotce s výjimkou případů, kdy buď:

(i) zbývající aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků, a to závazků plánu, tak vykazující účetní jednotky, nebo

(ii) tato aktiva se vracejí vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Oprávněná pojistná smlouva je pojistná smlouva ([1]) vystavená pojišťovnou, která není spřízněnou stranou vykazující účetní jednotky (jak je definováno v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), pokud plnění z pojistné smlouvy:

(a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků, a

(b) není k dispozici věřitelům vykazující účetní jednotky (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazující účetní jednotce, s výjimkou případů, kdy:

(i) plnění představuje přebytek aktiv, který není nutný pro pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků, nebo

(ii) plnění se vrací vykazující účetní jednotce jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Reálná hodnota je hodnota, za kterou mohou být směněna aktiva nebo vypořádány závazky při transakci za obvyklých podmínek s informovanou a ochotnou protistranou.

Definice týkající se nákladů na definované požitky

Náklady na poskytování služeb zahrnují:

(a) *náklady na běžné služby*, které vyjadřují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků, jenž vyplývá ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období;

(b) *náklady na minulé služby*, které vyjadřují změnu současné hodnoty závazků z definovaných požitků, jež souvisí se službami zaměstnanců poskytnutými v předchozích obdobích, které vyplývají ze změn plánu (zavedení, zrušení nebo změny plánu definovaných požitků) nebo jeho krácení (významné snížení počtu zaměstnanců spadajících pod plán účetní jednotkou), a

([1]) Oprávněná pojistná smlouva nemusí být nezbytně pojistná smlouva, jak je definována v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

▼**M31**

(c) případný zisk nebo ztrátu z vypořádání.

Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků vyjadřuje změnu čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků za dané období, která nastane v souvislosti s během času.

Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje:

(a) pojistněmatematické zisky a ztráty,

(b) výnosy z aktiv plánu s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků a

(c) jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

Pojistněmatematické zisky a ztráty vyjadřují změny současné hodnoty závazků z definovaných požitků, vyplývající z:

(a) korekce na základě skutečnosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími pojistněmatematickými odhady a skutečností) a

(b) dopady změn pojistněmatematických odhadů.

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy a jiné příjmy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o:

(a) veškeré náklady na správu plánu aktiv, a

(b) veškeré daně související s plánem, kromě daní, které jsou zahrnuty v pojistněmatematických předpokladech, použitých pro ocenění současné hodnoty závazku z definovaných požitků.

Vypořádání je transakce, která eliminuje veškeré budoucí smluvní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků s výjimkou vyplácení požitků zaměstnancům nebo jejich jménem, které je vyjádřeno v podmínkách plánu a zahrnuto do pojistněmatematických předpokladů.

KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

9 Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují například následující položky, pokud se očekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, v němž zaměstnanci poskytli příslušné služby:

(a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;

(b) placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená;

(c) podíly na zisku a odměny a

(d) nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.

10 Účetní jednotka nemusí reklasifikovat krátkodobý zaměstnanecký požitek, pokud se očekávání účetní jednotky, týkající se načasování vypořádání, dočasně změní. Pokud se však změní charakteristika tohoto požitku (například změna nekumulativního požitku na požitek kumulativní), případně pokud není změna očekávání účetní jednotky, týkající se načasování vypořádání, jen dočasná, pak účetní jednotka zváží, zda daný požitek i nadále splňuje definici krátkodobého zaměstnaneckého požitku.

▼M31

Uznání a ocenění

Všechny krátkodobé zaměstnanecké požitky

11 Pokud poskytuje zaměstnanec účetní jednotce v průběhu účetního období svoje služby, účetní jednotka vykáže nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplata se výměnou za poskytnuté služby očekává:

(a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech již vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek důsledky např. na snížení budoucích plateb nebo nárok na vrácení již vyplacených částek.

(b) jako náklad, pokud jiný IFRS nevyžaduje, nebo nepovoluje zahrnutí požitků do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*).

12 Odstavce 13, 16 a 19 uvádějí, jakým způsobem účetní jednotka uplatní odstavec 11 na krátkodobý zaměstnanecký požitek, je-li tento ve formě placeného volna či vyplývá-li z plánu podílů na zisku nebo plánu odměn.

Krátkodobá placená volna

13 Účetní jednotka vykáže očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek v podobě placeného volna podle odstavce 11 takto:

(a) v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno.

(b) v případě nekumulativního placeného volna tehdy, kdy se absence pracovníka uskutečnila.

14 Účetní jednotka může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů, jako je např. dovolená, nemoc, dočasná invalidita, mateřská nebo otcovská dovolená, činnost porotce, vojenská služba apod. Nárok na placené volno se člení do dvou kategorií:

(a) kumulativní a

(b) nekumulativní.

15 Kumulativní placené volno je takové volno, které se přenáší do příštích období a může být v příštích obdobích čerpáno, nebyl-li nárok plně čerpán v období běžném. Nárok na kumulativní placené volno může být buď nepodmíněný dalším trváním zaměstnaneckého poměru (jinými slovy zaměstnanci mají nárok na peněžitou náhradu za nevyčerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru) nebo podmíněný dalším trváním pracovního poměru (zaměstnanci nemají nárok na peněžitou náhradu za nečerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek účetní jednotce vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je vykázán i v případě, je-li nárok na placené volno podmíněný, tj. podmíněn trváním pracovního poměru, ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpáním kumulativního podmíněného nároku, ovlivňuje výši závazku.

16 Účetní jednotka vyčíslí očekávaný náklad na kumulativní placená volna v částce, kterou předpokládá vyplatit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno nahromaděného k rozvahovému dni.

▼**M31**

17 Způsob stanovení výše závazku, uvedený v předchozím odstavci a vycházející z částky plateb očekávaných v budoucnosti, je založen na prostém faktu kumulování zaměstnaneckého požitku. V řadě případů však nemusí účetní jednotka provádět podrobný výpočet, aby došla k závěru, že neexistuje významný závazek z titulu nečerpaného placeného volna. Například závazek z titulu placené nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální dohoda, která stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být převedena na placenou roční dovolenou.

Příklad ilustrující odstavce 16 a 17

Účetní jednotka zaměstnává 100 pracovníků, z nichž každý má nárok na pět pracovních dní placené nemocenské dovolené ročně. Toto volno může být čerpáno jednak v běžném roce, jednak v roce bezprostředně následujícím. Volno se čerpá nejprve z nároku běžného roku a teprve potom z nároku přeneseného z roku předchozího (metoda LIFO). K 31. prosinci 20X1 činí průměrný nevyčerpaný nárok dva dny na jednoho pracovníka. Na základě minulých zkušeností účetní jednotka očekává, že 92 pracovníků nevyčerpá v roce 20X2 více než pět dnů placené nemocenské dovolené, u zbývajících 8 pracovníků se očekává průměrné čerpání 6,5 dne na jednoho pracovníka.

Účetní jednotka očekává, že v důsledku nevyčerpaného nároku nahromaděného k 31. prosinci 20X1 bude povinna zaplatit dalších 12 dnů nemocenské dovolené (1,5 dne u každého z 8 pracovníků). Vykáže proto závazek odpovídající 12 dnům placené nemocenské dovolené.

18 Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřenášejí. Propadají, není-li nárok běžného období plně využit, a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční kompenzaci nečerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro placenou nemocenskou dovolenou (v rozsahu, o který nečerpaný nárok běžného období nezvyšuje nárok v období následujícím), mateřskou nebo otcovskou dovolenou či placené volno pro činnost porotce nebo pro vojenskou službu. V tomto případě účetní jednotka vykazuje závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

19 Účetní jednotka vykazuje očekávaný náklad na výplatu podílu na zisku či na výplatu odměn dle odstavce 11 právě tehdy, když:

(a) účetní jednotka má smluvní nebo mimosmluvní povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést a

(b) je možno provést spolehlivý odhad závazku.

Současný závazek existuje právě tehdy, když účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.

20 U některých plánů výplat podílu na zisku vzniká zaměstnanci nárok na podíl na zisku pouze po odpracování stanovené doby. Tento stav dává vzniknout mimosmluvnímu závazku tak, jak zaměstnanec poskytuje službu, která zvyšuje částku, jež musí být vyplacena, pokud setrvá v zaměstnaneckém poměru po celou stanovenou dobu. Stanovení výše takových mimosmluvních závazků zohlední možnost, že někteří zaměstnanci ukončí pracovní poměr bez nároku na výplatu podílu na zisku.

▼**M31**

Příklad ilustrující odstavec 20

Podle plánu výplat podílu na zisku je účetní jednotka povinna vyplatit určitou část ročního zisku zaměstnancům, kteří byli v tomto roce v pracovním poměru po celý rok. Pokud žádný ze zaměstnanců neukončí v průběhu roku pracovní poměr, celková výplata podílu na zisku bude představovat 3 % ze zisku. Účetní jednotka odhaduje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % zisku.

Účetní jednotka zaúčtuje závazek a náklad ve výši 2,5 % ze zisku.

21 Účetní jednotka nemusí mít žádnou smluvní povinnost vyplácet odměny. Nicméně,v některých případech účetní jednotka má praxi odměny vyplácet. V takových případech vzniká účetní jednotce mimosmluvní závazek, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplatit. Při stanovení výše takového závazku bere účetní jednotka v úvahu možnost, že část pracovníků ukončí pracovní poměr, aniž by jim byla odměna vyplacena.

22 Účetní jednotka může provést spolehlivý odhad svého smluvního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat podílů na zisku či plánu odměn právě tehdy, pokud:

(a) plán obsahuje vzorec pro výpočet částky požitku;

(b) účetní jednotka stanoví částky k výplatě před schválením účetní závěrky, nebo

(c) z minulé praxe lze jasně odvodit částku mimosmluvního závazku.

23 Závazek vyplývající z plánu podílů na zisku či plánu odměn je odvozen od služeb poskytovaných zaměstnanci účetní jednotce, nikoliv ze vztahu k vlastníkům účetní jednotky. Proto účetní jednotka vykazuje výplatu podílu na zisku, resp. výplatu odměn jako náklad, a ne jako rozdělení zisku.

24 Jestliže se nepředpokládá, že výplata podílu na zisku či výplata odměny budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanec poskytoval účetní jednotce odpovídající služby, považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 153 až 158).

Zveřejnění

25 Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné IFRS mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky klíčových manažerů. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vyžaduje zveřejňovat náklady na zaměstnanecké požitky.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: ROZDÍL MEZI PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ A PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

26 Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují položky jako například:

(a) penzijní požitky (např. penze a jednorázově vyplácené paušální částky splatné při odchodu do důchodu) a

▼M31

(b) ostatní zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, jako jsou úhrady životního pojištění nebo lékařské péče.

Programy, v jejichž rámci účetní jednotka poskytuje zaměstnancům zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, se nazývají plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru. Podle tohoto standardu účetní jednotka postupuje vždy bez ohledu na to, zda či nikoliv dané uspořádání zahrnuje založení samostatné účetní jednotky, která přijímá příspěvky a vyplácí požitky.

27 Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru se klasifikují buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků v závislosti na ekonomické podstatě plánu odvozené od jeho základních podmínek.

28 V případě plánů definovaných příspěvků je smluvní či mimosmluvní závazek účetní jednotky omezen částkou, kterou se účetní jednotka zavázala přispívat do fondu. Výše požitku je tedy determinována výší příspěvku placeného účetní jednotkou (v některých případech též zaměstnancem) do plánu požitků po skončení pracovního poměru (v některých případech může účetní jednotka tyto příspěvky vyplácet i pojišťovně) a výší investičních výnosů dosahovaných z příspěvků. Ekonomickou podstatou takovéhoto uspořádání je, že důsledky rizika z pojistněmatematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.

29 Případem, kdy závazek účetní jednotky není omezen částkou, kterou se zavázala přispívat do fondu, je situace, kdy má účetní jednotka smluvní nebo mimosmluvní povinnost vyplývající ze:

(a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku a vyžaduje, aby účetní jednotka poskytla další příspěvky, v případě, že aktiva nestačí pokrýt požitky ve vzorci výpočtu požitku;

(b) záruky stanovených výnosů z příspěvků, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu nebo přímo, nebo

(c) takových neformálních postupů, které dávají vzniknout mimosmluvnímu závazku. Takový závazek může vzniknout například tehdy, když účetní jednotka historicky zvyšuje požitky bývalých zaměstnanců o inflaci, aniž by k tomu byla právně zavázána.

30 Podle plánů definovaných požitků:

(a) je účetní jednotka zavázána poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům a

(b) rizika z pojistněmatematických odhadů (tj. že na požitky bude muset vynaložit více, než očekávala) a investiční riziko dopadají v zásadě na účetní jednotku. Jestliže pojistněmatematická a investiční skutečnost je horší než očekávaná, závazek účetní jednotky může být zvýšen.

31 Následující odstavce 32 až 49 objasňují rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, plánů definovaných požitků sdílejících rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou, státních plánů a pojištěných požitků.

▼M31

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

32 Účetní jednotka klasifikuje sdružený plán zaměstnaneckých požitků buď jako plán definovaných příspěvků, nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně jakýchkoliv mimosmluvních závazků, které překračují rámec formálních podmínek).

33 Pokud účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, neuplatní-li se odstavec 34, bude:

(a) účtovat o svém proporcionálním podílu na závazku z definovaných požitků, svém podílu na aktivech plánu a svém podílu na nákladech spojených s plánem stejným způsobem jako u každého jiného plánu definovaných požitků a

(b) zveřejňovat informace podle odstavců 135-148 (kromě odst. 148 písm. d)).

34 Nejsou-li v případě sdruženého plánu definovaných požitků k dispozici informace dostatečné pro použití účtování jako o plánu definovaných požitků, pak účetní jednotka:

(a) účtuje o plánu v souladu s odstavci 51 a 52, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků, a

(b) zveřejní informace podle odstavce 148.

35 Jedním z příkladů sdruženého plánu definovaných požitků je plán:

(a) financovaný průběžně, tzn. příspěvky jsou stanoveny na úrovni, o které se předpokládá, že je dostačující pro úhradu požitků splatných ve stejném období, zatímco budoucí požitky, na něž vzniká nárok v běžném období, budou hrazeny z budoucích příspěvků, a

(b) požitky zaměstnanců se stanoví na základě délky zaměstnání a zúčastněné účetní jednotky nemají žádnou možnost odstoupit od plánu, aniž by splatily příspěvek na požitky vydělané zaměstnanci do data odstoupení od plánu. Takový plán vytváří pro účetní jednotku pojistněmatematické riziko. Pokud jsou výsledné náklady na požitky na konci účetního období větší než očekávané, musí účetní jednotka buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.

36 Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu definovaných zaměstnaneckých požitků, účtuje účetní jednotka o svém proporcionálním podílu na závazku za definované požitky, podílu na aktivech plánu a nákladech na požitky po skončení zaměstnaneckého poměru stejným způsobem, jakým účtuje o každém jiném plánu definovaných požitků. Účetní jednotka však nemusí být schopna stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční pozici a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, pokud:

(a) plán vystavuje zúčastněné účetní jednotky pojistněmatematickým rizikům spojeným se současnými a bývalými zaměstnanci ostatních zúčastněných účetních jednotek, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro alokaci závazků, aktiv plánu a nákladů jednotlivým účetním jednotkám účastnícím se plánu, nebo

▼**M31**

(b) účetní jednotka nemá přístup k dostatečným informacím o plánu, které by vyhověly požadavkům tohoto standardu.

V takových případech účetní jednotka účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků, a zveřejní informace podle odstavce 148.

37 Mezi sdruženými plány a jejich účastníky mohou existovat smluvní ujednání, která určují, jakým způsobem bude mezi účastníky rozdělen přebytek plánu (nebo financován schodek plánu). V takovém případě ten účastník, který účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků podle odstavce 34, vykáže aktivum či závazek vznikající ze smluvního ujednání a výsledný výnos nebo náklad v hospodářském výsledku.

Příklad ilustrující odstavec 37([1])

Účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, který neprovádí ocenění dle IAS 19. Proto účtuje o plánu, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků. Ocenění neprovedené dle IAS 19 vykazuje schodek ve financování ve výši 100 milionů MJ*. Podle smluvního ujednání plán souhlasil, aby zúčastnění zaměstnavatelé tento schodek vyrovnali v období následujících pěti let. Celkový příspěvek účetní jednotky činí podle smlouvy částku 8 milionů MJ.

Účetní jednotka vykáže v rozvaze závazek z tohoto příspěvku upravený dle časové hodnoty peněz a v hospodářském výsledku vykáže náklad ve stejné výši.

38 Sdružené plány a skupinové plány je třeba rozlišovat. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, ale nároky jednotlivých zaměstnavatelů jsou odděleny a slouží výhradně pro uspokojení požitků jejich vlastních zaměstnanců. Skupinové plány nepředstavují žádný zvláštní účetní problém, neboť jednotlivé informace jsou snadno dostupné, účtování probíhá stejně jako u jakéhokoliv jiného plánu jednotlivého zaměstnavatele a tyto plány nepředstavují pro zúčastněné účetní jednotky žádné pojistněmatematické riziko vyvolané současnými či bývalými zaměstnanci jiných zaměstnavatelů. Definice v tomto standardu vyžadují, aby účetní jednotka klasifikovala skupinový plán jako plán definovaných příspěvků nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně veškerých mimosmluvních závazků, které jsou nad rámec formálních podmínek).

39 Při určování toho, kdy uznat a jak ocenit závazek vyplývající z okamžitého vypořádání sdruženého plánu definovaných zaměstnaneckých požitků nebo zrušení sdruženého plánu definovaných požitků účetní jednotkou je účetní jednotka povinna aplikovat IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

([1]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v "měnových jednotkách" (MJ).

▼M31

Plány definovaných požitků sdílející rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

40 Plány definovaných požitků, u kterých dochází ke sdílení rizik mezi účetními jednotkami spadajícími pod společnou kontrolu, např. mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nejsou sdruženými plány.

41 Účetní jednotka účastnící se takového plánu obdrží informace o plánu jako celku oceněném v souladu s tímto standardem na základě předpokladů, které se vztahují k plánu jako k celku. Pokud existuje nějaký smluvní vztah či určené pravidlo pro zatěžování jednotlivých účetních jednotek ze skupiny podniků čistými náklady definovaných požitků za plán jako celek v ocenění v souladu s tímto standardem, každá účetní jednotka vykáže tyto náklady ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce. Pokud takový smluvní vztah či účetní pravidlo neexistují, čisté náklady na definované požitky vykáže ve své účetní závěrce ta účetní jednotka, která byla právně závazným způsobem určena za garanta plánu. Ostatní účetní jednotky ve skupině vykáží ve svých účetních závěrkách pouze částky, rovnající se jejich příspěvku do plánu za období.

42 Účast na takovém plánu se z hlediska jednotlivých členů skupiny podniků chápe jako transakce mezi spřízněnými osobami. Z tohoto důvodu taková účetní jednotka ve své samostatné nebo individuální účetní závěrce zveřejní informace dle odstavce 149.

Státní plány

43 Účetní jednotka účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 32 -39).

44 Státní plány se zřizují zákonem a vztahují se na všechny účetní jednotky (nebo na všechny účetní jednotky určité kategorie, např. na účetní jednotky specifického odvětví). Jsou spravovány vládou nebo místní samosprávou, popř. jiným subjektem, který není pod kontrolou ani vlivem vykazující účetní jednotky (např. nezávislou agenturou vytvořenou jmenovitě pro tento účel). Některé účetní jednotky poskytují jak obligatorní požitky jako náhradu za požitky jinak kryté státním plánem, tak i další dobrovolné požitky. Plány takových požitků nejsou státními plány.

45 Státní plány jsou charakterizovány v závislosti na povinnostech účetní jednotky vůči plánu jako plány definovaných požitků, nebo jako plány definovaných příspěvků. Mnohé státní plány jsou financovány průběžným způsobem, tzn. že příspěvky běžného období jsou stanoveny ve výši, o které se předpokládá, že bude dostačující pro úhradu požitků vyplácených v tomto období; budoucí požitky, na něž vznikl nárok v běžném období, se budou hradit z budoucích příspěvků. Nicméně u řady státních plánů nemá účetní jednotka ani smluvní, ani mimosmluvní závazek budoucí příspěvky platit. Jejím jediným závazkem je platit splatné příspěvky a pokud ukončí pracovní poměr zaměstnancům, kteří se účastní státního plánu, nemá žádnou povinnost platit požitky vzniklé jejím vlastním zaměstnancům v předchozích letech. Z tohoto důvodu jsou státní plány většinou plány definovaných příspěvků. Je-li však státní plán zaměstnaneckých požitků plánem definovaných požitků, platí pro účetní jednotku postup uvedený v odstavcích 32-39.

▼M31

Pojištěné požitky

46 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 mít účetní jednotka (přímo nebo nepřímo prostřednictvím plánu) smluvní nebo mimosmluvní závazek:

(a) vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými, nebo

(b) platit další částky, pokud pojišťovna nehradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k činnosti zaměstnance v běžném období a v obdobích předchozích.

Pokud má účetní jednotka takový smluvní či mimosmluvní závazek, bude plán účtovat jako plán definovaných požitků.

47 Požitky zajištěné pojistnou smlouvou nemusí mít přímou či automatickou vazbu na závazek účetní jednotky za zaměstnanecké požitky. Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru včetně pojistných smluv podléhají stejnému rozlišování při účtování a financování jako všechny ostatní plány.

48 V případě, kdy účetní jednotka financuje závazek k požitkům po skončení pracovního poměru příspěvkem na pojištění, dle kterého jí nezaniká smluvní či mimosmluvní závazek (buď přímo, nebo nepřímo dle podmínek plánu vzhledem k mechanismu stanovení budoucích plateb pojistného, popř. v závislosti na podmínkách vztahu s pojišťovatelem), výše hrazeného pojistného nepředstavuje definovaný příspěvek. Z toho vyplývá, že účetní jednotka:

(a) účtuje o nároku z pojistné smlouvy splňujícím podmínky jako o aktivu plánu (viz odstavec 8) a

(b) rozpoznává ostatní pojistky jako práva na náhradu (pokud pojistka splňuje kritéria uvedená v odstavci 116).

49 V případě, kdy pojistná smlouva zní na jméno konkrétního účastníka plánu, popř. na skupinu účastníků plánu a účetní jednotka nemá žádný smluvní či mimosmluvní závazek vyrovnat jakékoliv případné ztráty z pojistné smlouvy, účetní jednotka nemá žádný závazek k úhradě požitků a jedinou odpovědnou osobou je pojišťovatel. Platby pevných částek pojistného dle takové pojistné smlouvy jsou spíše vypořádáním závazků k požitkům zaměstnanců než investicí zajišťující budoucí vypořádání závazku. Proto účetní jednotce v tomto případě nevzniká žádné aktivum ani žádný závazek. Z tohoto důvodu účetní jednotka účtuje o platbách pojistného jako o příspěvcích do plánu definovaných příspěvků.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

50 Účtování o plánech definovaných příspěvků je jednoduché, neboť závazek vykazující účetní jednotky je pro každé období dán částkou, kterou má účetní jednotka za toto období do plánu přispět. Z tohoto důvodu nejsou pro stanovení výše závazku či nákladu zapotřebí žádné pojistněmatematické odhady, a nemohou tedy vznikat žádné zisky či ztráty z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho výše závazků se stanoví na nediskontovaném základu s výjimkou případů, kdy se neočekává, že závazky budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

▼M31

Uznání a ocenění

51 Jakmile zaměstnanec poskytl účetní jednotce v daném období své služby, účetní jednotka výměnou za tyto služby vykáže příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků:

(a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených příspěvků. Pokud se před koncem účetního období zjistí, že částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídajícího poskytnutým službám zaměstnanců, vykáže účetní jednotka tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v částce, která bude odpovídat snížení budoucích plateb nebo nároku na vrácení peněz, a

(b) jako náklad, pokud jiný IFRS nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí příspěvků do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 a IAS 16).

52 Pokud se neočekává, že příspěvky do plánu definovaných příspěvků budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců po konci účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby, musí být diskontovány s použitím diskontní sazby uvedené v odstavci 83.

Zveřejnění

53 Účetní jednotka zveřejní částku uznanou jako náklad na plány definovaných příspěvků.

54 V případech vyžadovaných IAS 24 účetní jednotka zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové pracovníky managementu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

55 Účtování o plánech definovaných požitků je složité, jelikož pro stanovení výše závazku a nákladu je nutno pracovat s pojistněmatematickými odhady, a zákonitě tedy vzniká možnost zisků a ztrát z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho závazky se stanoví na diskontovaném základě, neboť k jejich vypořádání může dojít i za mnoho let od období, kdy zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

56 Plány definovaných požitků mohou, ale nemusí být zcela nebo částečně financovány prostřednictvím příspěvků účetní jednotky, někdy též i zaměstnanců do účetní jednotky nebo fondu, který je právně oddělen od vykazující účetní jednotky, a z kterého jsou následně požitky zaměstnanců vypláceny. Výplata požitků z fondu v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nezávisí pouze na finanční situaci a investiční výkonnosti fondu, ale také na schopnosti (a ochotě) účetní jednotky překlenout nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že účetní jednotka v podstatě akceptuje pojistněmatematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané pro plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.

▼M66

57 Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:

▼M31

(a) stanovení schodku nebo přebytku. Toto zahrnuje:

▼**M31**

(i) použití pojistněmatematické techniky, přírůstkové metody pro stanovení spolehlivého odhadu výše výsledného nákladu účetní jednotky na požitek náležející zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté v běžném období a v obdobích předchozích (viz odstavce 67-69). Tento postup vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, jak velký je požitek přiřaditelný k běžnému období a k obdobím předchozím (viz odstavce 70-74), aby provedla pojistněmatematické odhady demografických proměnných (jako je fluktuace zaměstnanců a úmrtnost) a finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd a nákladů na zdravotní péči), které ovlivňují náklady na požitky (viz odstavce 75-98);

(ii) diskontování tohoto požitku za účelem stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků a běžných nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců (viz odstavce 67-69 a 83-86).

(iii) odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu (viz odstavce 113-115) od současné hodnoty závazku z definovaných požitků.

(b) stanovení výše čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků jako výši schodku nebo přebytku určenou podle písmene a) a upravenou o případný důsledek omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv (viz odstavec 64).

▼**M66**

(c) stanovení částek, které budou vykázány v hospodářském výsledku:

(i) náklady na běžné služby (viz odstavce 70–74 a odstavec 122 A);

▼**M31**

(ii) náklady na minulé služby a zisk nebo ztráta z vypořádání (viz odstavce 99-112);

(iii) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123–126).

(d) stanovení přecenění čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, které bude vykázáno v ostatním úplném výsledku hospodaření a které bude zahrnovat:

(i) pojistněmatematické zisky a ztráty (viz odstavce 128 a 129)

(ii) výnosy z aktiv plánu s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavec 130) a

(iii) jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv (viz odstavec 64) s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

Má-li účetní jednotka více než jeden plán definovaných požitků, postupuje shora uvedeným způsobem zvlášť u každého významného plánu.

58 Účetní jednotka musí stanovovat čisté závazky (aktiva) z definovaných požitků s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky vykázané v účetní závěrce významně nelišily od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.

▼M31

59 Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby účetní jednotka využívala pro stanovení výše všech významných závazků dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může účetní jednotka požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet závazku ještě před koncem účetního období. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných podmínek, které nastaly do konce účetního období (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).

60 V některých případech mohou odhady, průměry či zjednodušené výpočty poskytnout spolehlivou aproximaci podrobných výpočtů uváděných v tomto standardu.

Účtování o mimosmluvních závazcích

61 Účetní jednotka musí účtovat nejen o svých smluvních závazcích vyplývajících z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též o jakýchkoliv mimosmluvních závazcích, které vyplývají z neformální praxe účetní jednotky. Neformální praxe účetní jednotky dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu než vyplatit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi účetní jednotky mohla způsobit nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

62 Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou účetní jednotce umožnit její závazky z plánu ukončit. Nicméně, pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je pro účetní jednotku obvykle velmi obtížné zrušit závazek vyplývající z plánu (bez úhrady). Proto, není-li důkaz o opaku, se při účtování o požitcích po skončení pracovního poměru předpokládá, že účetní jednotka slibující takové požitky bude v této praxi pokračovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Výkaz o finanční pozici

63 Účetní jednotka bude vykazovat čisté závazky (aktiva) z definovaných požitků ve výkazu o finanční pozici.

64 Pokud má účetní jednotka přebytek plánu definovaných požitků, ocení čisté aktivum z definovaných požitků ve výši:

(a) přebytku plánu definovaných požitků, nebo

(b) maximální výší aktiv, stanovenou pomocí diskontní sazby uvedené v odstavci 83, je-li nižší.

65 Čisté aktivum z definovaných požitků může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován nebo při vzniku zisku z pojistněmatematických odhadů. V těchto případech účetní jednotka vykazuje čisté aktivum z definovaných požitků, neboť:

(a) účetní jednotka kontroluje zdroj, kterým je v tomto případě schopnost použít přebytku pro generování dalších přínosů;

(b) tato kontrola je výsledkem minulých událostí (příspěvků placených účetní jednotkou a služby poskytnuté zaměstnanci) a

(c) budoucí ekonomický užitek získá účetní jednotka v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do účetní jednotky, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází ve schodku. Maximální výše aktiv se rovná současné hodnotě těchto budoucích ekonomických přínosů.

▼M31

Uznání a ocenění: současná hodnota závazků z definovaných požitků a nákladů na běžné služby

66 Výsledný náklad na plán definovaných požitků může být ovlivněn mnoha proměnnými, jako jsou výsledné mzdy, fluktuace zaměstnanců, úmrtnost, příspěvky zaměstnanců a trend ve vývoji nákladů na zdravotní péči. Výsledný náklad na plán je nejistý a tato nejistota bude pravděpodobně přetrvávat po dlouhé období. Aby bylo možné ocenit současnou hodnotu závazků z požitků po skončení pracovního poměru a související náklady běžné služby, je nezbytné:

(a) aplikovat pro ocenění pojistněmatematickou metodu (viz odstavce 67-69);

(b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odstavce 70-74) a

(c) provádět pojistněmatematické odhady (viz odstavce 75-98).

Pojistněmatematická metoda oceňování

67 Pro stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejících nákladů na běžné služby použije účetní jednotka přírůstkovou metodu a v případech, kdy je to aplikovatelné, též úpravu o náklady na minulou službu.

68 Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda požitek/roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z předpokladu, že každé období služby vytváří další jednotku nároku na požitek (viz odstavce 70-74), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 75-98) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.

Příklad ilustrující odstavec 68

Paušální požitek je splatný při ukončení služby a rovná se 1 % poslední mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 MJ a předpokládá se její zvyšování o 7 % každý rok (složený úrok). Použitá diskontní sazba činí 10 % p.a. Následující tabulka ukazuje, jak se vytváří závazek vůči pracovníkovi, u kterého se skončení pracovního poměru předpokládá na konci roku 5. Příklad nepočítá s žádnými změnami v pojistněmatematických odhadech. Pro zjednodušení tento příklad ignoruje dodatečné úpravy reflektující pravděpodobnost, že pracovník opustí podnik dříve nebo později, než bylo očekáváno.

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	MJ	*MJ*	*MJ*	*MJ*	*MJ*
Požitek přiřazený:					
— předchozím rokům	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— běžnému roku (1 % z poslední mzdy)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— běžnému roku a předchozím rokům	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Počáteční závazek	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Úrok 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Náklady na běžné služby	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Konečný závazek	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Poznámka:

1 Počáteční závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k předchozím rokům.

2 Náklad na běžné služby je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku.

3 Konečný závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku a rokům předchozím.

69 Účetní jednotka diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy se předpokládá, že část závazku bude uhrazena do dvanácti měsíců od konce účetního období.

Přiřazování požitků k obdobím služby

70 Při stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžnou službu, plus tam, kde je to aplikovatelné, též při úpravě o náklady na minulé služby, musí účetní jednotka přiřazovat požitek k obdobím služby podle vzorce daného plánem. V případě, že v pozdějších letech povedou služby zaměstnance k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s předchozími roky, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně:

(a) od data, kdy služby poskytované zaměstnancem poprvé vedou k požitku podle plánu (bez ohledu na to, zda je požitek podmíněn či nepodmíněn dalším setrváním v pracovním poměru), až do

(b) do data, kdy další služby poskytované zaměstnancem účetní jednotce nepovedou k žádné významné částce dalších požitků podle plánu, jiné než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.

71 Přírůstková metoda vyžaduje, aby účetní jednotka přiřadila požitek k běžnému období (aby bylo možno stanovit náklad na běžné služby) a k běžnému období a předchozím obdobím (aby bylo možno stanovit současnou hodnotu závazků z definovaných požitků). Účetní jednotka přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká současně s tím, jak zaměstnanci poskytují své služby výměnou za zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, které účetní jednotka předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistněmatematické techniky umožňují, aby účetní jednotka ocenila svůj závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložila oprávněnost uznání takového závazku.

Příklad ilustrující odstavec 71

1 Plán definovaných požitků poskytuje paušální požitek 100 MJ, splatný při odchodu do důchodu za každý rok služby.

Požitek 100 MJ je přiřazen každému roku. Náklad na běžné služby má současnou hodnotu 100 MJ. Současnou hodnotou závazku z definovaných požitků je současná hodnota 100 MJ, násobená počtem let služby až do konce účetního období.

Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí účetní jednotku, náklad na běžné služby a současná hodnota závazku z definovaného požitku reflektují datum, ke kterému se očekává odchod zaměstnance. Dochází tedy k tomu, že díky diskontování jsou tyto hodnoty menší než hodnoty, které by byly stanoveny při odchodu zaměstnance k rozvahovému dni.

▼**M31**

2 Plán poskytuje měsíční penzi 0,2 % z posledního platu za každý rok služby. Penze se vyplácí od dosažení věku 65 let.

Požitek rovnající se současné hodnotě (k datu očekávaného odchodu do důchodu) měsíční penze ve výši 0,2 % z odhadnutého posledního platu, vyplácený od očekávaného data odchodu do důchodu až do očekávaného data úmrtí, je přiřazen každému roku služby. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou tohoto požitku. Současnou hodnotou závazku z definovaných požitků je současná hodnota měsíčních výplat penze ve výši 0,2 % z posledního platu, násobeno počtem let služby až do konce účetního období. Náklad na běžné služby a současná hodnota závazku z definovaných požitků se diskontují, neboť výplaty penze začínají až při dosažení věku 65 let.

72 Služby poskytované zaměstnancem účetní jednotky dávají vzniknout závazku podle plánu definovaných požitků i v případě, kdy je nárok na výplatu požitku podmíněn dalším trváním pracovního poměru. Služba poskytovaná zaměstnancem před splněním podmínky pro přiznání požitků je mimosmluvním závazkem, jelikož při každém dalším následujícím konci účetního období se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout účetní jednotce před získáním nároku na požitek, zmenšuje. Při stanovení výše svého závazku z definovaných požitků bere účetní jednotka v úvahu pravděpodobnost, že někteří zaměstnanci nemusí splnit podmínku pro přiznání požitků. Rovněž platí, že ačkoliv některé zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru, např. zdravotní péče po skončení pracovního poměru, se stanou splatnými pouze v případě, nastane-li určitá situace v době, kdy již není zaměstnanec zaměstnán, závazek vzniká v době, kdy zaměstnanec poskytuje služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobnost výskytu takové situace ovlivňuje stanovení výše závazku, avšak neurčuje, zda takový závazek existuje.

Příklad ilustrující odstavec 72

1 Plán vyplácí požitek 100 MJ za každý odpracovaný rok. Požitek se stane nepodmíněným po odpracování deseti let.

Požitek 100 MJ je přiřazen každému roku. V každém z prvních deseti let náklad na běžné služby a současná hodnota závazku reflektují pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje celých deset let.

2 Plán vyplácí požitek 100 MJ za každý odpracovaný rok, roky před dosažením věku 25 let se nezapočítávají. Požitek je přiznaný okamžitě.

K letům odpracovaným před dosažením věku 25 let se nepřiřazuje žádný požitek, neboť služba před tímto datem nevede k žádným požitkům (podmíněným ani nepodmíněným). Požitek 100 MJ se přiřazuje ke každému následujícímu roku.

73 Závazek se zvyšuje až do data, kdy již další služby zaměstnance nevedou k žádné významné částce dalších požitků. Proto se veškerý požitek přiřazuje k obdobím končícím tímto datem nebo před tímto datem. Požitek je přiřazován k jednotlivým účetním obdobím podle vzorce daného plánem. V případě, že služby zaměstnance povedou v pozdějších letech k významně vyšší úrovni požitku, než tomu bylo v letech předchozích, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně až do data, kdy další služby poskytované zaměstnancem nevedou k žádným významným částkám dalších požitků. Je tomu tak proto, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.

▼**M31**

Příklad ilustrující odstavec 73

1 Plán vyplácí paušální částku požitku 1 000 MJ, který je přiznán po odpracování deseti let. Se vznikem požitků za další roky pracovního poměru plán nepočítá.

Požitek 100 MJ (1 000 MJ děleno deseti) se přiřazuje ke každému roku z prvních deseti let.

Náklad na běžné služby v každém roce z prvních deseti let odráží pravděpodobnost, že zaměstnanec povinných deset let neodpracuje. S roky následujícími se nepojí žádný požitek.

2 Plán vyplácí paušální penzijní požitek 2 000 MJ při dožití věku 55 let všem zaměstnancům, kteří jsou stále v pracovním poměru a odpracovali dvacet let, a všem pracovníkům v pracovním poměru při dožití 65 let, bez ohledu na délku trvání pracovního poměru.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do účetní jednotky před dosažením věku 35 let, vzniká nárok na požitky nejprve ve věku 35 let (zaměstnanec může opustit účetní jednotku ve věku 30 let a vrátit se ve věku 33 let, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na jeho budoucí požitky z plánu). Tyto požitky jsou podmíněné dalším trváním pracovního poměru. Rovněž pracovní poměr po dosažení věku 55 let nepovede k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto pracovníků účetní jednotka přiřazuje požitek 100 MJ (2 000 MJ děleno 20) ke každému roku odpracovanému mezi věkem 35 a 55 let.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do účetní jednotky ve věku mezi 35 a 45 lety, nepovede trvání pracovního poměru delší dvaceti let k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto zaměstnanců účetní jednotka přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku z prvních dvaceti let.

U pracovníka, který nastoupí do účetní jednotky ve věku 55 let, nepovede trvání pracovního poměru delší než 10 let k žádným významným změnám ve výši budoucího požitku. U tohoto pracovníka účetní jednotka přiřazuje požitek 200 MJ (2 000 MJ děleno 10) ke každému roku z prvních deseti let.

U všech zaměstnanců náklad na běžné služby a současná hodnota závazku odrážejí pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje v účetní jednotce požadovaný počet let.

3 Podle podmínek plánu na příspěvek na zdravotní péči po skončení pracovního poměru má bývalý zaměstnanec nárok na příspěvek 40 % nákladů na zdravotní péči, pokud odpracuje v účetní jednotce před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud před odchodem z účetní jednotky zde odpracoval dvacet a více let.

Podle vzorce výpočtu plánu požitku účetní jednotka přiřazuje 4 % současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (40 % děleno deseti) ke každému roku z prvních deseti let a 1 % (10 % děleno deseti) ke každému roku z druhých deseti let. Náklad na běžné služby odráží v každém roce pravděpodobnost, že zaměstnanec nemusí odpracovat potřebný počet let, aby mu vznikl nárok na celý nebo částečný požitek. U pracovníků, jejichž odchod se předpokládá do deseti let, se nepočítá se žádným požitkem.

4 Podle podmínek plánu na příspěvek na zdravotní péči po skončení pracovního poměru má bývalý zaměstnanec nárok na příspěvek 10 % nákladů na zdravotní péči, pokud odpracuje v účetní jednotce před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud před odchodem z účetní jednotky zde odpracoval dvacet a více let.

▼**M31**

Služby poskytované v pozdějších letech povedou k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s roky předchozími. Proto u pracovníků, u nichž se odchod z účetní jednotky očekává po dvaceti a více odpracovaných letech, přiřazuje účetní jednotka požitek rovnoměrně podle odstavce 71. Pokračování v pracovním poměru po odpracování dvaceti let již k významně vyšší úrovni požitku nepovede. Proto výše příspěvku přiřazovaná ke každému z prvních dvaceti roků činí 2,5 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (50 % děleno dvaceti).

U pracovníků, jejichž odchod se očekává mezi deseti a dvaceti lety, činí požitek přiřazovaný ke každému z prvních deseti let 1 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči.

U těchto pracovníků se nepočítá s přiřazováním požitku k rokům mezi koncem desátého roku a předpokládaným datem odchodu.

U pracovníků, jejichž odchod se předpokládá do deseti let, se nepočítá se žádným požitkem.

74 V případě, kdy částka příspěvku je konstantním podílem z posledního platu v každém roce trvání pracovního poměru, ovlivní zvyšování platu v budoucích letech částku potřebnou k vyrovnání závazku, který vznikl před koncem účetního období, žádný dodatečný závazek však již nevzniká. Z toho důvodu:

(a) pro účely odst. 70 písm. b) nevede zvyšování platu k dalším požitkům, přestože výše požitku je závislá na posledním platu, a

(b) částka požitku přiřazovaná ke každému období je konstantním podílem z platu, na který se požitek váže.

Příklad ilustrující odstavec 74

Zaměstnancům vzniká nárok na požitek ve výši 3 % z posledního platu v každém roce trvání pracovního poměru před dosažením věku 55 let.

Požitek 3 % z předpokládaného posledního platu se přiřazuje ke každému roku až do věku 55 let, tedy k datu, od kterého další služba zaměstnance již nevede podle plánu k žádné významné částce dalších požitků. Po dosažení tohoto věku se již k dalším rokům trvání pracovního poměru žádný požitek nepřiřazuje.

Pojistněmatematické předpoklady

75 Pojistněmatematické předpoklady musí být nezkreslené a vzájemně kompatibilní.

76 Pojistněmatematické předpoklady jsou nejlepšími odhady účetní jednotky u těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Pojistněmatematické předpoklady zahrnují:

(a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a bývalých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), kteří mají na požitky nárok. Demografické předpoklady zahrnují takové charakteristiky, jako jsou například:

(i) úmrtnost (viz odstavce 81 a 82);

(ii) míry fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnosti a předčasných odchodů do důchodu,

(iii) poměr účastníků plánu s rodinnými příslušníky, kteří budou oprávněni požitky čerpat;

(iv) poměr účastníků plánu, kteří si zvolí jednotlivé formy možností plateb dostupné v rámci podmínek plánu, a

▼M31

(v) četnost vznesených nároků u plánů zdravotní péče.

(b) finanční předpoklady týkající se položek jako:

(i) diskontní sazba (viz odstavce 83-86),

(ii) výše požitků s výjimkou jakýchkoli nákladů na požitky, které ponesou zaměstnanci, a mzdového vývoje (viz odstavce 87-95);

(iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče vývoj nákladů na zdravotní péči, včetně nákladů na vyřizování nároků (tj. nákladů vzniklých při zpracování a řešení nároků, včetně nákladů na právní a likvidátorské služby)(viz odstavce 96-98), a

(iv) daně splatné plánem z příspěvků vztahujících se ke službám před rozvahovým dnem nebo k požitkům plynoucím z těchto služeb,.

77 Pojistněmatematické předpoklady jsou nezkreslující, pokud nejsou ani neobezřetné, ani příliš konzervativní.

78 Pojistněmatematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, mzdový vývoj a diskontní sazby. Například veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd a požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.

79 Účetní jednotka stanoví diskontní sazbu a ostatní finanční předpoklady v nominálních hodnotách, ledaže by odhady v reálných hodnotách (upravených o inflaci) poskytovaly spolehlivější výsledky, např. v hyperinflačních ekonomikách (viz IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*) nebo v případech, kdy výše požitku je indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.

80 Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k rozvahovému dni pro období, během kterého mají být závazky vyrovnány.

Pojistněmatematické předpoklady: úmrtnost

81 Účetní jednotka stanoví předpoklady týkající se úmrtnosti na základě svého nejlepšího odhadu úmrtnosti účastníků plánu v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení.

82 Pro stanovení výsledného nákladu na požitek bere účetní jednotka v úvahu očekávané změny úmrtnosti, například na základě úpravy standardních tabulek úmrtnosti o odhady snížení úmrtnosti.

Pojistněmatematické předpoklady: diskontní sazba

▼M48

83 Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (jak financovaných, tak nefinancovaných) se stanoví s odvoláním na tržní výnosy z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. U měn, pro které neexistuje rozvinutý trh takových vysoce kvalitních podnikových dluhopisů, se použijí tržní výnosy (k rozvahovému dni) ze státních dluhopisů denominovaných v uvedené měně. Měna a doba splatnosti těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a očekávanou splatností závazků z požitků po skončení pracovního poměru.

▼M31

84 Jedním z významných pojistněmatematických předpokladů je diskontní sazba. Diskontní sazba odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistněmatematické či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé účetní jednotky, ani riziko, že budoucí skutečnost se může lišit od pojistněmatematických předpokladů.

85 Diskontní sazba odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi toho účetní jednotka může často docílit tak, že použije jeden vážený průměr diskontní sazby, který odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků, částku výplat a měnu, ve které se budou požitky vyplácet.

86 Může nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s dluhopisy s dostatečně dlouhou dobou splatnosti, která by odpovídala splatnosti všech požitků. V takovém případě účetní jednotka použije současné tržní sazby s odpovídajícím termínem pro diskontování plateb s kratší splatností a diskontní sazbu pro platby s delší splatností odhadne pomocí extrapolace současných tržních sazeb podél výnosové křivky. Je nepravděpodobné, že by celková současná hodnota závazku z definovaných požitků byla nepřiměřeně ovlivněna diskontní sazbou použitou u té části požitků, která je splatná až po finální splatnosti dostupných podnikových či státních dluhopisů použitých pro výpočet.

Pojistněmatematické předpoklady: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči

87 Účetní jednotka vyčíslí své závazky z definovaných požitků na základě, který odráží:

(a) požitky vyjádřené ke konci účetního období dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek);

(b) odhadovaný budoucí růst mezd, který ovlivní splatné požitky;

(c) důsledek jakéhokoli omezení podílu zaměstnavatele na nákladech budoucích požitků;

(d) příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran, které snižují výsledné náklady účetní jednotky na tyto požitky, a

(e) odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, právě pokud:

(i) tyto změny byly zákonem přijaty před koncem účetního období, nebo

(ii) historická zkušenost či jiný spolehlivý důkaz indikují, že tyto státní požitky se budou měnit nějakým předvídatelným způsobem, např. v závislosti na změnách cenového koše nebo na změnách průměrné mzdy.

88 Pojistněmatematické předpoklady odrážejí budoucí změny požitků, které jsou dány formálními podmínkami plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků jdoucích nad rámec těchto podmínek) ke konci účetního období. Jde o situaci, kdy například:

(a) účetní jednotka historicky zvyšuje požitky, aby např. zmírnila dopad inflace, a nic nenaznačuje, že se v budoucnosti tato praxe změní, nebo

▼M31

(b) účetní jednotka je zavázána formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky jdoucími nad rámec těchto podmínek) nebo zákonem použít přebytku v plánu na požitky účastníků plánu (viz odst. 108 písm. c)), nebo

(c) požitky se liší v závislosti na výkonnostním cíli nebo na jiných kritériích. Podmínky plánu mohou například uvádět, že pokud aktiva plánu nebudou dostačující, budou na základě plánu vypláceny snížené požitky nebo budou od zaměstnanců vyžadovány dodatečné příspěvky. Ocenění závazku odráží nejlepší možný odhad dopadu výkonnostního cíle nebo jiných kritérií.

89 Pojistněmatematické předpoklady neodrážejí k rozvahovému dni ty budoucí změny požitků, které nejsou dány formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky). Takové změny budou mít za následek:

(a) úpravu nákladů na minulou službu v rozsahu, v jakém mění požitky za službu před změnou, a

(b) úpravu nákladů na běžnou službu za období po změně v rozsahu, v jakém mění požitky za službu po změně.

90 Odhady budoucího mzdového vývoje berou v úvahu inflaci, služební věk, služební postup a další relevantní faktory, jako je poptávka a nabídka na trhu pracovních sil apod.

91 Některé plány definovaných požitků omezují výši příspěvků, které má účetní jednotka platit. Výsledné náklady na požitky zohledňují dopad omezení příspěvků. Dopad omezení příspěvků je stanoven kratším z následujících období:

(a) předpokládaná doba trvání účetní jednotky a

(b) předpokládaná doba trvání plánu.

92 Některé plány definovaných požitků vyžadují, aby zaměstnanci nebo třetí strany přispívali na náklady plánu. Příspěvky zaměstnanců snižují náklady účetní jednotky na požitky. Účetní jednotka posoudí, zda příspěvky třetích stran snižují náklady účetní jednotky na požitky, nebo zda se jedná o právo na náhradu podle odstavce 116. Příspěvky zaměstnanců nebo třetích stran jsou buď uvedeny ve formálních podmínkách plánu (případně vyplývají z mimosmluvních závazků, které překračují rámec těchto podmínek), nebo jsou dobrovolné. Dobrovolné příspěvky zaměstnanců i třetích stran snižují náklady služeb po zaplacení těchto příspěvků do plánu.

▼M44

93 Příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran v souladu s formálními podmínkami plánu buď snižují náklady služeb (pokud se vážou na služby zaměstnanců), nebo mají vliv na přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků (pokud se nevážou na služby zaměstnanců). Příkladem příspěvků, které se nevážou na služby zaměstnanců, je případ, kdy jsou příspěvky požadovány pro snížení schodku vzniklého v důsledku ztrát aktiv plánu nebo pojistněmatematických ztrát. Pokud se příspěvky od zaměstnanců nebo třetích stran vážou na služby zaměstnanců, snižují náklady služeb takto:

a) pokud výše příspěvků závisí na počtu odpracovaných let, účetní jednotka přiřadí příspěvky k obdobím služby za použití stejné přiřazovací metody, jakou odstavec 70 stanoví pro hrubé požitky (tj. buď s využitím vzorce pro výpočet výše příspěvku příslušného plánu, nebo rovnoměrně); nebo

▼M44

b) pokud je výše příspěvků nezávislá na počtu odpracovaných let, může účetní jednotka tyto příspěvky vykázat jako snížení nákladů služeb v období, v němž byly poskytnuty související služby. Příspěvky nezávislými na počtu odpracovaných let jsou například pevné procento mzdy zaměstnance, pevná částka během období služby nebo příspěvek závislý na věku zaměstnance.

Odstavec A1 obsahuje příslušnou aplikační příručku.

94 U příspěvků zaměstnanců nebo třetích stran, jež jsou přiřazeny k obdobím služby podle odst. 93 písm. a), mají změny příspěvků za následek:

a) náklady na běžné služby a na minulé služby (pokud nejsou tyto změny stanoveny ve formálních podmínkách plánu a nevyplývají z mimosmluvního závazku); nebo

b) pojistněmatematické zisky a ztráty (pokud jsou tyto změny stanoveny ve formálních podmínkách plánu nebo vyplývají z mimosmluvního závazku).

▼M31

95 Některé zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru se vážou na takové proměnné, jakými jsou úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží nejlepší odhad těchto proměnných založený na minulé zkušenosti či jiném spolehlivém důkazu.

96 Předpoklady týkající se nákladů na zdravotní péči berou v úvahu odhadované budoucí změny v nákladech na zdravotní péči, vyplývající jak z inflace, tak i z vlastních specifických změn v těchto nákladech.

97 Pro ocenění požitků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru je třeba znát předpokládanou úroveň a četnost budoucích požadavků a náklady potřebné na jejich uspokojování. Účetní jednotka odhaduje budoucí náklady na zdravotní péči na základě vlastní historické zkušenosti doplněné v případě potřeby o zkušenosti jiných podniků, pojišťoven, poskytovatelů zdravotní péče, popřípadě i jiných zdrojů. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou v úvahu technologický rozvoj, změny ve využívání zdravotní péče, jakož i změny ve zdravotním stavu účastníků plánu.

98 Úroveň a četnost nároků je významně ovlivněna věkem, zdravotním stavem a pohlavím zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků). Mohou je však ovlivňovat i jiné faktory, jako je například určitá geografická lokalita. Z těchto důvodů se historická data upravují v rozsahu, v jakém se skutečná demografická struktura liší od vzorku, který byl použit jako základna těchto dat. Historická data se rovněž upraví v případě, existuje-li spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.

Náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání

▼M66

99 Při stanovení nákladů na minulé služby nebo zisků či ztrát z vypořádání účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků za použití aktuální reálné hodnoty aktiv plánu a aktuálních pojistněmatematických předpokladů (včetně běžných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen) se zohledněním:

a) požitků nabízených v rámci plánu a aktiv plánu před změnou, krácením nebo vypořádáním plánu a

b) požitků nabízených v rámci plánu a aktiv plánu po změně, krácení nebo vypořádání plánu.

▼M31

100 Účetní jednotka nemusí rozlišovat mezi náklady na minulé služby v důsledku změny plánu, náklady na minulé služby v důsledku krácení a ziskem nebo ztrátou z vypořádání, pokud tyto transakce proběhnou současně. V některých případech dojde ke změně plánu před vypořádáním, například tehdy, kdy účetní jednotka změní požitky v souladu s plánem a upravené požitky později vypořádá. V takových případech účetní jednotka vykáže náklady na minulé služby před ziskem nebo ztrátou z vypořádání.

101 Vypořádání nastává spolu se změnou nebo krácením plánu v případě, je-li plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě totožné požitky.

▼M66

101A Když dojde ke změně, krácení nebo vypořádání plánu, účetní jednotka vykáže a ocení náklady na minulé služby, nebo zisk či ztrátu z vypořádání v souladu s odstavci 99–101 a odstavci 102–112. Účetní jednotka přitom nezohlední dopad maximální výše aktiv. Účetní jednotka poté stanoví dopad maximální výše aktiv po změně, krácení nebo vypořádání plánu a vykáže jakoukoli změnu v tomto dopadu v souladu s odst. 57 písm. d).

▼M31

Náklady na minulé služby

102 Náklady na minulé služby vyjadřují změnu současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývající ze změny nebo krácení plánu.

103 Účetní jednotka uzná náklad na minulé služby jako náklad k dřívějšímu z níže uvedených dat:

(a) když dojde ke změně nebo krácení plánu, a

(b) když účetní jednotka vykáže související náklady na restrukturalizaci (viz IAS 37) nebo požitky při ukončení pracovního poměru (viz odstavec 165).

104 Ke změně plánu dochází tehdy, když účetní jednotka zavádí nebo ruší plán definovaných požitků, nebo když mění požitky, které jsou dle existujícího plánu definovaných požitků splatné.

105 Ke krácení dochází, jestliže účetní jednotka významně sníží počet zaměstnanců spadajících pod plán. Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušení činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu.

106 Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo změněny, čímž se zvýší stávající hodnota závazku z definovaného požitku), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky zrušeny nebo změněny, čímž se stávající hodnota závazku z definovaného požitku sníží).

107 Pokud účetní jednotka snižuje požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu pro stejnou skupinu zaměstnanců, nakládá s touto změnou jako jedinou čistou změnou.

108 Náklad na minulé služby vylučuje:

(a) dopady rozdílů mezi skutečným a dříve předpokládaným růstem mezd na povinnost platit požitky za služby v předchozích letech (neexistuje žádný náklad na minulé služby, neboť pojistněmatematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);

(b) nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany účetní jednotky v případech, kdy má účetní jednotka mimosmluvní závazek taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistněmatematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);

▼M31

(c) odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistněmatematických zisků nebo z výnosů z aktiv plánu, jež jsou již vykázány v účetní závěrce, pokud je účetní jednotka povinna vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k mimosmluvním závazkům, jdoucím nad jejich rámec) či platné zákonné úpravě použít všechny přebytky plánu na požitky pro účastníky plánu, a to i v případě, že zvýšení požitku nebylo ještě formálně přiznáno (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť výsledné zvýšení závazku je pojistněmatematickou ztrátou, viz odstavec 88), a

(d) růst nepodmíněných požitků (tj. požitků, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru, viz odstavec 72) v případě, že při absenci nových nebo zvýšených požitků zaměstnanci naplňují podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť účetní jednotka uznala odhadovaný náklad na požitky jako náklad na běžné služby tak, jak byly služby poskytovány).

Zisky a ztráty z vypořádání

109 Zisk či ztráta při vypořádání je rozdíl mezi:

(a) současnou hodnotou závazku z definovaných požitků, který je vypořádáván, stanovenou ke dni tohoto vypořádání a

(b) cenou vypořádání, včetně všech převáděných aktiv plánu a veškerých plateb provedených přímo účetní jednotkou v souvislosti s tímto vypořádáním.

110 Účetní jednotka uzná zisk nebo ztrátu při vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy k vypořádání plánu dochází.

111 Vypořádání nastává, vstoupí-li účetní jednotka do transakce, která eliminuje veškeré budoucí smluvní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků (s výjimkou vyplácení požitků zaměstnancům nebo jejich jménem, které je uvedeno v podmínkách plánu a zahrnuto do pojistněmatematických předpokladů). Například jednorázový převod významných závazků zaměstnavatele vyplývajících z plánu na pojišťovnu prostřednictvím nákupu pojištění je vypořádáním, paušální platba v hotovosti účastníkům plánu za podmínek stanovených v plánu výměnou za jejich práva na zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru vypořádáním není.

112 V některých případech účetní jednotka pořizuje pojistnou smlouvu za účelem financování některých nebo všech zaměstnaneckých požitků, vztahujících se k činnosti zaměstnance ve stávajícím období a v obdobích předcházejících. Pořízení takové pojistky není vypořádáním, jestliže účetní jednotce zůstává smluvní nebo mimosmluvní povinnost (viz odstavec 46) platit další částky, jestliže pojišťovatel nehradí zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě. Odstavce 116-119 se týkají uznání a ocenění práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.

Uznání a oceňování: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

113 Reálná hodnota všech aktiv plánu se odečte při určování schodku nebo přebytku.

▼**M31**

114 Do aktiv plánu se nezahrnují nezaplacené příspěvky dlužné účetní jednotkou do fondu ani nepřevoditelné finanční nástroje vydané účetní jednotkou a držené fondem. Aktiva plánu se snižují o veškeré závazky fondu, které se nevztahují k zaměstnaneckým požitkům, např. o obchodní a jiné závazky a o závazky, vyplývající z derivátů finančních nástrojů.

115 Pokud aktiva plánu zahrnují pojistné smlouvy splňující podmínky, které přesně odpovídají co do částky i času plnění některým nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, za reálnou hodnotu těchto pojistných smluv se považuje současná hodnota souvisejících závazků (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokované z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

116 Právě tehdy, je-li prakticky jisté, že jiný subjekt nahradí některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazku z definovaného požitku, účetní jednotka:

(a) rozpozná své právo na náhradu jako samostatné aktivum a ocení je reálnou hodnotou.

(b) rozdělí a zaúčtuje změny reálné hodnoty svého práva na náhradu stejným způsobem jako u změn reálné hodnoty aktiv plánu (viz odstavce 124 a 125). Složky nákladů na definované požitky vykázané v souladu s odstavcem 120 mohou být vykázány očištěné o částky, vztahující se ke změnám účetní hodnoty práva na náhradu.

117 Někdy je účetní jednotka schopna spoléhat na jinou stranu, jakou je například pojišťovatel, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání závazku z definovaného požitku. Oprávněné pojistné smlouvy, jak jsou definovány v odstavci 8, představují aktiva plánu. Účetní jednotka účtuje o oprávněných pojistných smlouvách stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 116 není v tomto případě relevantní (viz odstavce 46–49 a 115).

118 Jestliže pojistná smlouva účetní jednotky není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Odstavec 116 se týká těchto případů: účetní jednotka rozpoznává své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum a nikoli jako snížení při stanovení schodku nebo přebytku definovaného požitku. Ustanovení odst. 140 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila stručný popis vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

119 Jestliže právo na náhradu vzniká z pojistné smlouvy, která se přesně shoduje co do částky a času s některými nebo se všemi požitky splatnými podle plánu definovaných požitků, za reálnou hodnotu práva na náhradu se považuje současná hodnota souvisejícího závazku (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně získatelná).

▼M31

Složky nákladů na definované požitky

▼M66

120 **Účetní jednotka vykáže složky nákladů na definované požitky, pokud jiný IFRS nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva, následujícím způsobem:**

(a) náklady na poskytování služeb (viz odstavce 66-112 a odstavec 122 A) do hospodářského výsledku;

▼M31

(b) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123 – 126) do hospodářského výsledku, a

(c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 127 -130) do ostatního úplného výsledku.

121 Jiné IFRS vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovací ceny aktiv, jako jsou zásoby či budovy, stavby a zařízení (viz IAS 2 a IAS 16). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovací ceny aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 120.

122 Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, vykázaných v ostatním úplném výsledku, nejsou reklasifikována do hospodářského výsledku v následujícím období. Účetní jednotka však může převádět tyto částky vykázané v ostatním úplném výsledku v rámci vlastního kapitálu.

▼M66

Náklady na běžné služby

122A **Účetní jednotka stanoví náklady na běžné služby za použití pojistněmatematických předpokladů stanovených na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví náklady na běžné služby pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití pojistněmatematických předpokladů použitých k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b).**

▼M31

Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

▼M66

123 **Účetní jednotka stanoví čistý úrok z čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků vynásobením čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků diskontní sazbou uvedenou v odstavci 83.**

123A **Pro stanovení čistého úroku v souladu s odstavcem 123 účetní jednotka použije čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků a diskontní sazbu stanovenou na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví čistý úrok pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití:**

▼M66

(a) čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků stanoveného v souladu s odst. 99 písm. b) a

(b) diskontní sazby použité k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b).

Při uplatňování odstavce 123 A účetní jednotka rovněž zohledňuje veškeré změny čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků za dané období vyplývající z úhrad příspěvků nebo vyplácení požitků.

▼M31

124 Lze mít za to, že čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje úrokové výnosy z aktiv plánu, úrokové náklady na závazky z definovaných požitků a úrok z dopadu maximální výše aktiv uvedeného v odstavci 64.

▼M66

125 Úrokové výnosy z aktiv plánu jsou složkou výnosů z aktiv plánu a stanoví se vynásobením reálné hodnoty aktiv plánu diskontní sazbou uvedenou v odstavci 123 A. Účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu aktiv plánu na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví úrokové výnosy pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu za použití aktiv plánu použitých k přecenění čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v souladu s odst. 99 písm. b). Při uplatňování odstavce 125 účetní jednotka rovněž zohledňuje veškeré změny aktiv plánu držených v daném období vyplývající z úhrad příspěvků nebo vyplácení požitků. Rozdíl mezi úrokovými výnosy z aktiv plánu a celkovými výnosy z aktiv plánu je součástí přecenění čistého závazku (aktiv) z definovaných požitků.

126 Úrok z dopadu maximální výše aktiv je součástí celkové změny dopadu maximální výše aktiv a stanoví se vynásobením dopadu maximální výše aktiv diskontní sazbou uvedenou v odstavci 123 A. Účetní jednotka stanoví dopad maximální výše aktiv na počátku účetního období. Pokud však účetní jednotka přecení čistý závazek (aktivum) z definovaných požitků v souladu s odstavcem 99, stanoví úrok z dopadu maximální výše aktiv pro zbývající část účetního období po změně, krácení nebo vypořádání plánu se zohledněním každé změny dopadu maximální výše aktiv stanovené v souladu s odstavcem 101 A. Rozdíl mezi úrokem z dopadu maximální výše aktiv a celkovou změnou dopadu maximální výše aktiv je zahrnut do přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

▼**M31**

Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

127 Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků zahrnuje:

(a) pojistněmatematické zisky a ztráty (viz odstavce 128 a 129)

(b) výnosy z aktiv plánu (viz odstavec 130) s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavec 125) a

(c) jakékoliv změny dopadu maximální výše aktiv s výjimkou částek zahrnutých do čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavec 126).

128 Pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývají ze zvýšení či snížení současné hodnoty závazku z definovaných požitků v důsledku změn pojistněmatematických odhadů a korekcí na základě skutečnosti. Příčiny pojistněmatematických zisků a ztrát zahrnují například:

(a) neočekávaně vysoké či nízké hodnoty fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu, úmrtnosti či vývoje mezd, požitků (např. když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;

(b) důsledky změn předpokladů, týkající se možností výplaty požitků;

(c) důsledky změn v odhadech fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu či úmrtnosti nebo růstu mezd, požitků (když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči a

(d) důsledky změn diskontní sazby.

129 Zisky nebo ztráty z titulu pojistněmatematických odhadů nezahrnují změny současné hodnoty závazků z definovaných požitků v důsledku zavedení, změny, krácení či vypořádání plánu definovaných požitků ani změny požitků splatných podle plánu definovaných požitků. Tyto změny mají za následek úpravu nákladů na minulou službu nebo zisků a ztrát z vypořádání.

130 Při určování výnosu z aktiv plánu účetní jednotka odečte náklady na správu aktiv plánu a veškeré daně splatné samotným plánem, s výjimkou daně zahrnuté do pojistněmatematických předpokladů užitých k ocenění závazku z definovaných požitků (bod 76). Jiné administrativní náklady se od výnosu z aktiv plánu neodečítají.

▼**M31**

Vykazování

Kompenzace

131 Účetní jednotka kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu se závazkem týkajícím se jiného plánu právě tehdy, pokud účetní jednotka:

(a) má právně vymahatelné právo použít přebytek jednoho plánu pro vypořádání závazků jiného plánu a

(b) má v úmyslu buď vypořádat závazky na netto základu, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat závazek v jiném plánu současně.

132 Kritéria pro kompenzaci jsou obdobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje*: *Vykazování*

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

133 Některé účetní jednotky rozlišují krátkodobá aktiva a závazky od dlouhodobých aktiv a dlouhodobých závazků. Tento standard neukládá, má-li účetní jednotka rozlišovat krátkodobou a dlouhodobou část aktiv a závazků, vznikajících z požitků po skončení pracovního poměru.

Složky nákladů na definované požitky

134 Odstavec 120 vyžaduje, aby účetní jednotka účtovala náklady na poskytování služeb a čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků do hospodářského výsledku. Tento standard nestanoví, jak by měla účetní jednotka vykazovat náklady na poskytování služeb a čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků. Účetní jednotka vykazuje tyto složky v souladu s IAS 1.

Zveřejnění

135 Účetní jednotka zveřejní údaje, které:

(a) vysvětlují charakteristiky jejích plánů definovaných požitků a rizika s nimi spojená (viz odstavec 139);

(b) určují a vysvětlují částky v její účetní závěrce vyplývající z jejích plánů definovaných požitků (viz odstavce 140-144) a

(c) popisují, jak mohou její plány definovaných požitků ovlivnit výši, časový průběh a nejistotu budoucích peněžních toků účetní jednotky (viz odstavce 145-147).

136 Pro splnění cílů uvedených v odstavci 135 musí účetní jednotka vzít v úvahu všechny tyto skutečnosti:

(a) úroveň podrobnosti nezbytnou ke splnění požadavků na zveřejňování;

(b) míru důrazu kladenou na jednotlivé požadavky;

(c) v jaké míře provést agregaci nebo rozdělování a

(d) zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné údaje pro vyhodnocení zveřejněných kvantitativních informací.

▼**M31**

137 Pokud informace zveřejněné v souladu s požadavky tohoto standardu a jiných IFRS nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 135, zveřejní účetní jednotka další informace nezbytné pro splnění těchto cílů. Účetní jednotka může například předložit analýzu současné hodnoty závazku z definovaných požitků, který rozlišuje charakter, vlastnosti a rizika tohoto závazku. Takové zveřejnění by mohlo rozlišovat:

(a) mezi částkami dlužnými aktivním členům, členům s pozastaveným členstvím a důchodcům.

(b) mezi nepodmíněnými požitky a narostlými, avšak podmíněnými požitky.

(c) mezi podmíněnými požitky, částkami připadajícími na budoucí růst mezd a dalšími požitky.

138 Účetní jednotka posoudí, zda by měly být všechny nebo některé zveřejněné informace rozděleny s cílem odlišit plány nebo skupiny plánů představujícími významně odlišná rizika. Účetní jednotka může například rozdělit zveřejňování informací o plánech, které mají jeden nebo více následujících rysů:

(a) odlišné zeměpisné umístění,

(b) odlišné rysy, například penzijní plány založené na průměrné mzdě, penzijní plány založené na výši posledního platu či plány příspěvků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru.

(c) odlišné regulační prostředí,

(d) odlišné segmenty vykazování.

(e) různé režimy financování (např. nefinancovaný, zcela nebo částečně financovaný).

Charakteristiky plánů definovaných požitků a rizika s nimi spojená

139 Účetní jednotka zveřejní:

(a) informace o charakteristikách svých plánů definovaných požitků, včetně:

(i) povahy požitků poskytovaných v rámci plánu (např. plánu definovaných požitků založeného na poslední mzdě nebo plánu založeného na příspěvcích se zárukou).

(ii) popisu regulačního rámce, na jehož základě plán funguje, například úrovně případných minimálních požadavků na financování a dopadu regulačního rámce na plán, jako je například maximální výše aktiv (viz bod 64).

(iii) popisu odpovědnosti jiné účetní jednotky za správu plánu, například povinnosti správců nebo členů dozorčí rady plánu.

(b) popis rizik, kterým plán účetní jednotku vystavuje, se zaměřením na všechna rizika, která jsou neobvyklá, specifická pro danou účetní jednotku nebo pro daný plán, a všech významných koncentrací rizik. Pokud jsou například aktiva plánu investována převážně do jedné třídy investic, např. do nemovitostí, může plán účetní jednotku vystavit koncentraci rizika trhu s nemovitostmi.

(c) popis všech změn, krácení a vypořádání plánu.

▼M31

Vysvětlení částek v účetní závěrce

140 Účetní jednotka provede sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků u všech následujících položek, pokud je to aplikovatelné:

(a) čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, přičemž samostatně sesouhlasí:

(i) aktiva plánu

(ii) současnou hodnotu závazků z definovaných požitků.

(iii) efekt maximální výše aktiv.

(b) případná práva na náhradu. Účetní jednotka také popíše vztah mezi případným právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

141 Každé sesouhlasení uvedené v odstavci 140 bude obsahovat všechny následující položky, pokud je to aplikovatelné:

(a) náklad na běžné služby;

(b) úrokový výnos nebo náklad;

(c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků, kde samostatně vykáže:

(i) výnos z aktiv plánu s výjimkou částky zahrnuté v úroku dle písmene b)

(ii) pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývající ze změny demografických předpokladů (viz odst. 76 písm. a)

(iii) pojistněmatematické zisky a ztráty vyplývající ze změny finančních předpokladů (viz odst. 76 písm. b)

(iv) změny dopadu omezení čistého aktiva z definovaných požitků maximální výší aktiv s výjimkou částek zahrnutých do úroku v souladu s písmenem b). Účetní jednotka také zveřejní, jak určuje maximální dostupný ekonomický užitek, tj. zda by tyto požitky měly formu refundace, snížení budoucích příspěvků nebo zda by byly kombinací obou možností.

(d) náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání. Jak je povoleno v odstavci 100, náklady na minulé služby a zisky a ztráty z vypořádání není nutno rozlišovat, pokud proběhnou současně.

(e) důsledky změn směnných kurzů cizích měn

(f) příspěvky do plánu, přičemž se samostatně uvedou příspěvky hrazené zaměstnavatelem a příspěvky hrazené účastníky plánu.

(g) platby z plánu, přičemž se samostatně uvedou částky uhrazené ve vztahu k jakémukoli vypořádání.

(h) účinky podnikových kombinací a prodejů

142 Účetní jednotka musí rozložit reálnou hodnotu aktiv plánu do tříd, které odlišují povahu a rizika těchto aktiv, a každou třídu aktiv plánu ještě dále rozdělit na aktiva s kótovanými tržními cenami na aktivním trhu (jak je definováno v IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou* ([1])) a ta, která tyto kótované ceny nemají. Například podle na úrovně zveřejnění diskutované v odstavci 136 by účetní jednotka mohla odlišovat:

(a) peníze a peněžní ekvivalenty;

([1]) Pokud účetní jednotka dosud neuplatnila IFRS 13, může se odkázat na odstavec AG71 standardu IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, nebo na odstavec B.5.4.3 IFRS 9 *Finanční nástroje* (říjen 2010), pokud je to relevantní.

▼**M31**

(b) kapitálové nástroje (rozdělené podle typu odvětví, velikosti společnosti, zeměpisné polohy apod.);

(c) dluhové nástroje (rozdělené podle typu emitenta, úvěrové kvality, zeměpisné polohy apod.);

(d) nemovitosti (rozdělené podle zeměpisné polohy apod.);

(e) deriváty (rozdělené podle druhu podkladového rizika ve smlouvě, například smlouvy o úrokových sazbách, měnové smlouvy, kapitálové smlouvy, úvěrové smlouvy, smlouvy typu *longevity swap* atd.);

(f) investiční fondy (rozdělené podle typu fondu);

(g) cenné papíry kryté aktivy a

(h) strukturované dluhové nástroje.

143 Účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu vlastních převoditelných finančních nástrojů účetní jednotky držených jako aktiva plánu a reálnou hodnotu aktiv plánu, které jsou nemovitostmi obsazenými účetní jednotkou nebo jinými aktivy, která účetní jednotka využívá.

144 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat významné pojistněmatematické předpoklady užité ke stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků (viz bod 76). Toto zveřejnění musí být v absolutních hodnotách (např. jako absolutní procento, nikoliv jako rozdíl mezi různými procenty či jinými proměnnými). Jestliže účetní jednotka přistoupí k celkovému zveřejnění dle skupin plánů, provede takové zveřejnění buď ve formě vážených průměrů nebo ve formě relativně úzce vymezených pásem.

Částka, načasování a míra nejistoty budoucích peněžních toků

145 Účetní jednotka zveřejní:

(a) analýzu citlivosti pro každý významný pojistněmatematický předpoklad (jak je uvedeno v odstavci 144) ke konci účetního období, z níž vyplývá, jak by byl závazek z definovaného požitku ovlivněn změnami příslušných pojistněmatematických předpokladů, které by k danému datu byly přiměřeně možné.

(b) metody a předpoklady užité při přípravě analýz citlivosti požadované v bodě a) a omezení těchto metod.

(c) změny metod a předpokladů použitých při přípravě analýz citlivosti oproti předchozímu období a důvody těchto změn.

146 Účetní jednotka zveřejní popis všech strategií párování aktiv a závazků, které plán nebo účetní jednotka používá, včetně využití anuit a jiných technik, jako jsou tzv. *longevity swaps*, k řízení rizik.

147 Aby poskytla indikaci o vlivu plánu definovaných požitků na své budoucí peněžní toky, zveřejní účetní jednotka:

(a) popis všech ujednání o financování a pravidel financování, která ovlivní budoucí příspěvky;

(b) očekávané příspěvky do plánu za příští účetní období;

▼M31

(c) informace o splatnosti závazků z definovaných požitků. Tyto informace budou zahrnovat vážený průměr doby trvání závazku z definovaných požitků, případně i další informace o distribuci časového průběhu výplat požitků, jako je například analýza splatnosti vyplácení požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

148 Pokud účetní jednotka participuje na sdruženém plánu definovaných požitků, zveřejní:

(a) popis ujednání o financování, včetně metod užitých k určení sazby příspěvků účetní jednotky, a případné minimální požadavky na financování.

(b) popis rozsahu, v němž může být účetní jednotka v rámci plánu odpovědná za závazky jiných účetních jednotek v rámci podmínek sdruženého plánu.

(c) popis všech dohodnutých rozdělení schodku nebo přebytku ze:

(i) zrušení plánu, nebo

(ii) odstoupení účetní jednotky od plánu.

(d) pokud účetní jednotka účtuje o daném plánu tak, jako by se jednalo o plán definovaných příspěvků podle odstavce 34, musí kromě informací požadovaných písmeny. a) - c) a místo informací požadovaných odstavci 139-147 zveřejnit následující informace:

(i) skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků;

(ii) důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující účetní jednotce účtovat o tomto plánu jako o plánu definovaných požitků;

(iii) očekávané příspěvky do plánu během příštího účetního období;

(iv) informace o schodku nebo přebytku v rámci plánu, který může ovlivnit výši budoucích příspěvků, včetně základu pro stanovení tohoto schodku nebo přebytku a jeho případných důsledků pro účetní jednotku.

(v) údaj o výši účasti účetní jednotky na plánu v porovnání s jinými zúčastněnými subjekty. Příkladem ukazatelů, ze kterých by mohl tento údaj vyplynout, jsou mimo jiné podíl účetní jednotky na celkových příspěvcích do plánu nebo podíl účetní jednotky na celkovém počtu aktivních členů, důchodců a bývalých členů, kteří mají nárok na požitky, pokud je tato informace k dispozici

Plány definovaných požitků, sdílející rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

149 Pokud se účetní jednotka účastní plánu definovaných požitků, který sdílí rizika mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou, zveřejní:

(a) smluvní závazek nebo stanovené pravidlo pro účtování o čistých nákladech na definované požitky, nebo zveřejní skutečnost, že takový smluvní vztah či stanovené pravidlo neexistují;

▼M31

(b) pravidlo pro stanovení výše příspěvku, který má účetní jednotka platit;

(c) pokud účetní jednotka účtuje o alokaci čistých nákladů na definované požitky podle odstavce 41, zveřejní veškeré informace o plánu jako celku podle odstavců 135-147;

(d) pokud účetní jednotka účtuje o příspěvcích placených za období podle odstavce 41, zveřejní informace o plánu jako celku podle odstavců 135-137,139, 142–144 a odst. 147 písm. a) a b).

150 Informace požadované v odst. 149 písm. c) a d) lze zveřejnit pomocí křížového odkazu na zveřejnění v účetní závěrce jiné účetní jednotky ve skupině, pokud:

(a) účetní závěrka této účetní jednotky ve skupině odděleně popisuje a zveřejňuje vyžadované informace o plánu, a

(b) účetní závěrka této účetní jednotky ve skupině je uživatelům účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek jako účetní závěrka účetní jednotky a současně s účetní závěrkou účetní jednotky nebo dříve.

Požadavky na zveřejnění v jiných IFRS

151 V případech vyžadovaných IAS 24 zveřejní účetní jednotka informace o:

(a) transakcích mezi spřízněnými stranami s plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru a

(b) požitcích klíčového managementu po skončení pracovního poměru.

152 V případech, kdy je tak vyžadováno IAS 37, zveřejní účetní jednotka informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků k požitkům po skončení pracovního poměru.

OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

153 Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zahrnují například následující položky, pokud se neočekává, že budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

(a) dlouhodobá placená volna, jako je dovolená za výsluhu či studijní volno;

(b) jubilea a ostatní požitky za výsluhu;

(c) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti;

(d) podíly na zisku a plány odměn;

(e) odložené odměny.

154 Ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Z tohoto důvodu tento standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zjednodušené účetní postupy. Na rozdíl od účtování vyžadovaného u zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru tato metoda nevykazuje přecenění do ostatního úplného výsledku.

Uznání a ocenění

155 Při uznání a ocenění přebytku nebo schodku jiného dlouhodobého plánu zaměstnaneckých požitků postupuje účetní jednotka podle odstavců 56-98 a 113–115. Při uznání a ocenění práva na náhradu postupuje účetní jednotka podle odstavců 116-119.

▼M66

156 **U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků vykáže účetní jednotka v hospodářském výsledku čistý součet následujících částek, s výjimkou případů, kdy jiný IFRS vyžaduje, nebo povoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:**

(a) náklady na poskytování služeb (viz odstavce 66–112 a odstavec 122 A);

▼M31

(b) čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 123 – 126) a

(c) přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků (viz odstavce 127 -130).

157 Jednou z forem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je požitek při dlouhodobé pracovní neschopnosti. Jestliže úroveň požitku závisí na odpracovaných letech, vzniká závazek průběžně. Ocenění takového závazku odráží jednak pravděpodobnost, že nárok bude uplatněn, jednak délku období, ve kterém se předpokládá, že bude požitek vyplácen. Pokud úroveň požitku na odpracovaných letech nezávisí, stanoví se očekávaný náklad na tento požitek při vzniku situace, která je příčinou dlouhodobé pracovní neschopnosti.

Zveřejnění

158 Ačkoliv tento standard specifická zveřejnění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků nevyžaduje, jiné standardy IFRS mohou takové zveřejnění požadovat. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat informace o zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management. IAS 1 vyžaduje zveřejnit náklady na zaměstnanecké požitky.

POŽITKY PŘI UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU

159 Tento standard pojednává o požitcích při ukončení pracovního poměru odděleně od ostatních zaměstnaneckých požitků, protože nárok na tento požitek je dán spíše ukončením pracovního poměru než jeho trváním. Požitky při ukončení pracovního poměru jsou vypláceny buď na základě rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr, nebo na základě rozhodnutí zaměstnance přijmout od účetní jednotky nabídku těchto požitků výměnou za rozvázání pracovního poměru.

160 Požitky při ukončení pracovního poměru nezahrnují zaměstnanecké požitky vyplácené v důsledku ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance bez nabídky účetní jednotky nebo v důsledku požadavku na povinný odchod do důchodu, protože se jedná o požitky po skončení pracovního poměru. Některé účetní jednotky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (v podstatě požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při ukončení pracovního poměru na základě požadavku ze strany účetní jednotky. Rozdíl mezi požitky poskytovanými při ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance a vyššími požitky poskytovanými na základě žádosti účetní jednotky je požitek při ukončení pracovního poměru.

161 Z formy tohoto zaměstnaneckého požitku nevyplývá, zda je poskytován výměnou za poskytnutí služby nebo výměnou za ukončení pracovního poměru zaměstnancem. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně může též obsahovat:

(a) zvýšení požitků po ukončení pracovního poměru, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu zaměstnaneckých požitků, nebo přímo, a

(b) vyplácení mzdy po další určité období, kdy již zaměstnanec neposkytuje účetní jednotce služby, které by přinášely účetní jednotce ekonomický užitek.

▼M31

162 Mezi ukazatele svědčící o tom, že daný zaměstnanecký požitek je poskytován výměnou za služby, patří například:

(a) požitek je podmíněn poskytováním budoucí služby (včetně požitků, které se zvýší, pokud je poskytována další služba).

(b) požitek je poskytován v souladu s podmínkami stanovenými v plánu zaměstnaneckých požitků.

163 Některé požitky při ukončení pracovního poměru jsou poskytovány v souladu s podmínkami, stanovenými ve stávajícím plánu zaměstnaneckých požitků. Mohou být stanoveny například zákonem, pracovní smlouvou nebo odborovou dohodou, případně mohou být implicitní v důsledku minulé praxe zaměstnavatele při poskytování podobných požitků. Jako další příklad lze uvést případ, kdy účetní jednotka nabízí požitky dostupné po více než krátkou dobu, nebo mezi nabídkou a očekávaným datem skutečného ukončení uplyne delší než krátká doba; pak účetní jednotka posoudí, zda zavedla nový plán zaměstnaneckých požitků, a tudíž zda požitky nabízené v rámci tohoto plánu jsou požitky při ukončení pracovního poměru nebo požitky po ukončení pracovního poměru. Zaměstnanecké požitky poskytované v souladu s podmínkami stanovenými v plánu zaměstnaneckých požitků jsou požitky při ukončení pracovního poměru v případě, že vyplývají z rozhodnutí účetní jednotky ukončit se zaměstnancem pracovní poměr, a zároveň nejsou podmíněny poskytováním budoucích služeb.

164 Některé zaměstnanecké požitky se vyplácejí bez ohledu na důvod zaměstnancova odchodu. Výplata takového požitku je jistá (podléhající jen minimálním podmínkám pro přiznání a trvání služby), nejistý je však termín této výplaty. Ačkoliv se tyto požitky v některých jurisdikcích označují jako odstupné, jedná se spíše o požitek po ukončení pracovního poměru než o požitek při ukončení pracovního poměru a účetní jednotka o těchto požitcích účtuje jako o požitcích po ukončení pracovního poměru.

Uznávání

165 Účetní jednotka uzná závazek a náklady na požitky při ukončení pracovního poměru k dřívějšímu z níže uvedených dat:

(a) pokud účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku těchto požitků a

(b) pokud účetní jednotka uzná náklady na restrukturalizaci, která spadá do působnosti IAS 37 a zahrnuje výplatu požitků při ukončení pracovního poměru.

166 U požitků při ukončení pracovního poměru, splatných na základě rozhodnutí zaměstnance přijmout nabídku požitků výměnou za ukončení pracovního poměru, nastává doba, kdy účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku požitků při ukončení pracovního poměru, k dřívějšímu z těchto dat:

(a) když zaměstnanec nabídku přijme a

(b) jakmile vstoupí v platnost omezení (např. právní, správní nebo smluvní požadavek nebo jiné omezení), schopnosti účetní jednotky stáhnout tuto nabídku. Tento okamžik nastane, jakmile je tato nabídka učiněna, pokud dané omezení platilo v okamžiku vznesení nabídky.

167 U požitků při ukončení pracovního poměru, splatných na základě rozhodnutí účetní jednotky ukončit pracovní poměr zaměstnance, účetní jednotka již nemůže odvolat nabídku ukončení pracovního poměru poté, co oznámila zaměstnancům, kterých se týká, plán na ukončení pracovního poměru, který splňuje všechna následující kritéria:

▼M31

(a) Z opatření nutných k realizaci plánu vyplývá, že nejsou pravděpodobné významné změny tohoto plánu.

(b) Plán identifikuje počet zaměstnanců, jejichž pracovní poměr má být ukončen, klasifikace jejich pracovních míst nebo funkcí a jejich umístění (není však nutno, aby identifikoval každého jednotlivého zaměstnance) a předpokládané datum ukončení.

(c) Plán vymezí požitky, které zaměstnanci při ukončení pracovního poměru obdrží, dostatečně podrobně, aby zaměstnanci mohli určit druh a výši požitků, které obdrží při ukončení pracovního poměru.

168 Pokud účetní jednotka uznává požitky při ukončení pracovního poměru, může jí rovněž vznikat povinnost účtovat o změně plánu nebo o krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 103).

Oceňování

169 Účetní jednotka ocení požitky při ukončení pracovního poměru při prvotním vykázání a ocení a uzná následné změny v souladu s povahou daného zaměstnaneckého požitku za předpokladu, že pokud zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru znamenají zvýšení hodnoty zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru, uplatní účetní jednotka požadavky na zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru. V opačném případě:

(a) pokud se očekává, že požitky při ukončení pracovního poměru budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, ve kterém je daný požitek při ukončení pracovního poměru vykázán, uplatní účetní jednotka požadavky platné pro krátkodobé zaměstnanecké požitky.

(b) pokud se neočekává, že požitky při ukončení pracovního poměru budou zcela vypořádány do dvanácti měsíců od konce účetního období, uplatní účetní jednotka požadavky platné pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky.

170 Vzhledem k tomu, že požitky při ukončení pracovního poměru nejsou poskytovány výměnou za služby, nejsou odstavce 70-74 o přiřazování požitků obdobím služby relevantní.

Příklad ilustrující odstavce 159-170

Souvislosti

V důsledku nedávné akvizice plánuje účetní jednotka uzavřít do deseti měsíců továrnu a ve stejné době ukončit pracovní poměr všech zbývajících zaměstnanců v továrně. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka potřebuje odborné znalosti zaměstnanců továrny pro dokončení některých zakázek, oznamuje plán ukončení pracovního poměru následovně:

Každý zaměstnanec, který zůstane a bude poskytovat služby až do uzavření továrny, obdrží k datu ukončení pracovního poměru výplatu v hotovosti ve výši 30 000 MJ. Zaměstnanci, kteří odejdou před uzavřením továrny, obdrží 10 000 MJ.

Továrna má 120 zaměstnanců. V době oznámení plánu účetní jednotka předpokládá, že 20 z nich odejde ještě před uzavřením továrny. Proto se celkové očekávané peněžní výdaje v rámci plánu rovnají 3 200 000 MJ (tj. 20 × 10 000 MJ + 100 × 30 000 MJ). Účetní jednotka v souladu s odstavcem 160 účtuje požitky, poskytnuté výměnou za ukončení pracovního poměru, jako požitky při ukončení pracovního poměru a požitky, poskytnuté výměnou za služby, účtuje jako krátkodobé zaměstnanecké požitky.

▼M31

Požitky při ukončení pracovního poměru

Výše požitků poskytnutých výměnou za ukončení pracovního poměru činí 10 000 MJ. Jedná se o částku, kterou by účetní jednotka musela uhradit za ukončení pracovního poměru bez ohledu na to, zda zaměstnanci zůstanou a budou poskytovat služby až do ukončení provozu továrny, nebo zda odejdou ještě před tímto ukončením, Přesto, že zaměstnanci mohou odejít ještě před uzavřením továrny, je ukončení pracovního poměru všech zaměstnanců výsledkem rozhodnutí účetní jednotky o uzavření továrny a ukončení jejich pracovního poměru (tj. všichni zaměstnanci ukončí pracovní poměr, až se továrna zavře). Proto účetní jednotka uznává závazek ve výši1 200 000 MJ (tj. 120 × 10 000 MJ) na požitky při ukončení pracovního poměru stanovené v souladu s plánem zaměstnaneckých požitků, a to ke dni oznámení plánu na ukončení pracovního poměru nebo ke dni, kdy účetní jednotka uzná náklady na restrukturalizaci spojené s uzavřením továrny, podle toho, které z těchto dat nastane dříve.

Požitky poskytované výměnou za služby

Přírůstkové požitky, které zaměstnanci obdrží, pokud budou poskytovat služby po celé desetiměsíční období, jsou úhradou za služby poskytované v tomto období. Účetní jednotka je vykazuje jako krátkodobé zaměstnanecké požitky, protože očekává jejich vypořádání před uplynutím dvanácti měsíců po skončení účetního období. V tomto příkladu není vyžadováno diskontování, takže náklady ve výši 200 000 MJ (tj. 2 000 000 MJ ÷ 10) jsou vykazovány každý měsíc po dobu deseti měsíců setrvání v pracovním poměru s odpovídajícím zvýšením účetní hodnoty závazku.

Zveřejnění

171 Ačkoliv tento standard nevyžaduje specifický způsob zveřejňování požitků při ukončení pracovního poměru, jiné standardy IFRS mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24, který vyžaduje zveřejňovat zaměstnanecké požitky určené pro klíčový management. IAS 1 vyžaduje zveřejnit náklady na zaměstnanecké požitky.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

172 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tento standard pro dřívější období, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

173 Účetní jednotka uplatní tento standard se zpětnou účinností v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, s* výjimkou případů, kdy:

(a) účetní jednotka nemusí upravit účetní hodnotu aktiv mimo oblast působnosti tohoto standardu o změny nákladů na zaměstnanecké požitky, které byly zahrnuty do účetní hodnoty před datem počáteční aplikace. Datem počáteční aplikace standardu je začátek nejzazšího vykazovaného předchozího období uvedeného v první účetní závěrce, ve kterém účetní jednotka přijme tento standard.

(b) v účetní závěrce za období začínající před 1. lednem 2014 nemusí účetní jednotka předkládat srovnávací informace pro zveřejnění požadované v odstavci 145 o citlivosti závazku z definovaných požitků.

174 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty podle odstavce 8 a upravil odstavec 113. Účetní jednotka bude uvedené změny používat při uplatnění IFRS 13.

▼M44

175 *Plány definovaných požitků: zaměstnanecké příspěvky* (novela IAS 19), vydáno v listopadu 2013, pozměněny odstavce 93–94. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období

▼M44

začínající dne 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M48

176 Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byl změněn odstavec 83 a doplněn nový odstavec 177. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

177 Účetní jednotka použije změnu v odstavci 176 od počátku nejranějšího srovnávacího období, které je prezentováno v první účetní závěrce, v níž účetní jednotka použije tuto změnu. Veškeré počáteční úpravy způsobené použitím této změny se vykáží v nerozděleném zisku na začátku uvedeného období.

▼M66

179 Dokumentem *Změna, krácení nebo vypořádání plánu* (Změny IAS 19), vydaným v únoru 2018, byly vloženy nové odstavce 101 A, 122 A a 123 A a změněny odstavce 57, 99, 120, 123, 125, 126 a 156. Účetní jednotka použije tyto změny při změnách, krácení nebo vypořádání plánu, ke kterým dojde na začátku prvního účetního období, které začíná dne 1. ledna 2019 nebo po tomto datu, nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

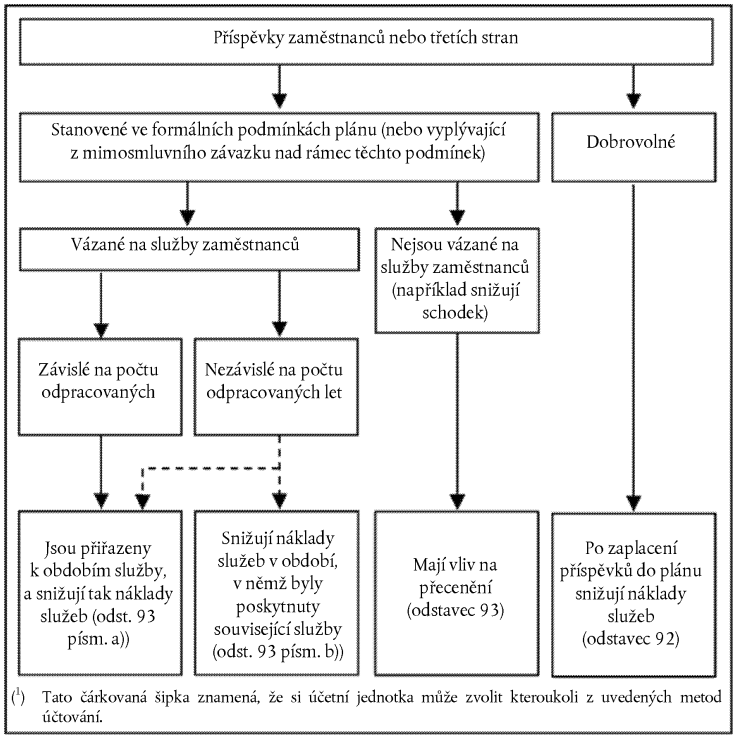
▼M31

Dodatek A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 92–93 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

A1 Níže uvedený diagram zachycuje požadavky na účtování příspěvků od zaměstnanců nebo třetích stran.



(1) Tato čárkovaná šipka znamená, že si účetní jednotka může zvolit kteroukoli z uvedených metod účtování.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 20

Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

ROZSAH PŮSOBNOSTI ►M8 [1] ◄

1. Tento standard se používá při účtování a vykazování státních dotací a při zveřejňování jiných forem státní podpory.

2. Tento standard se nezabývá:

a) zvláštními problémy vznikajícími při zaúčtování státních podpor v účetních závěrkách, které odrážejí dopad měnících se cen, nebo v doplňujících informacích podobné povahy;

▼M8

b) státní podporou, která se poskytuje účetní jednotce ve formě výhod, jež jsou k dispozici při určování zdanitelného zisku nebo daňové ztráty nebo jsou určeny nebo omezeny na základě závazku z daně ze zisku. Příklady takových výhod jsou daňové prázdniny, investiční daňové odpočty, sazby pro zrychlené odpisy a snížení sazby daně ze zisku;

▼B

c) státní účastí na vlastnictví účetní jednotky;

d) státními dotacemi upravenými IAS 41 *Zemědělství*.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Státem se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, národní či mezinárodní.

Státní podpora je akce státu, která je určena k poskytnutí konkrétní ekonomické výhody účetní jednotce nebo skupině účetních jednotek, které splňují určitá kritéria. Pro účely tohoto standardu nezahrnuje státní podpora výhody poskytované pouze nepřímo pomocí činnosti, jež ovlivní všeobecné obchodní podmínky, jako jsou poskytování infrastruktury v rozvojových oblastech nebo uvalení obchodních omezení na konkurenty.

Státní dotace představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností účetní jednotky. Vylučují ty formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně stanovit cena, a transakce se státem, jež se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky [2].

---

[1] Jako součást *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydaného v květnu 2008 rada změnila odborné názvosloví v tomto standardu tak, aby bylo v souladu s ostatními standardy IFRS, a to následujícím způsobem:
(a) pojem „zdanitelný zisk“ byl změněn na pojem „zdanitelný zisk nebo daňová ztráta“,
(b) pojem „vykázaný jako výnos/náklad“ byl změněn na pojem „vykázaný v zisku nebo ztrátě“,
(c) pojem „připsaný přímo ve prospěch účastí/vlastního kapitálu společníků“ byl změněn na pojem „vykázaný mimo zisk nebo ztrátu“, a
(d) pojem „oprava účetního odhadu“ byl změněn na pojem „změna účetního odhadu“.

[2] Viz také SIC-10 *Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem*.

▼B

Dotace vztahující se k aktivům jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že účetní jednotka oprávněná k jejich získání musí zakoupit, postavit nebo jinak získat dlouhodobá aktiva. Mohou být rovněž stanoveny doplňující podmínky omezující typ nebo umístění aktiv nebo období, během kterých mají být aktiva získána nebo držena.

Dotace vztahující se k výnosům jsou státní dotace jiné než dotace vztahující se k aktivům.

Odpustitelné úvěry jsou úvěry, u nichž se věřitel zavazuje, že se za určitých předepsaných podmínek zřekne splacení.

▼M33

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*)

▼B

4. Státní podpora má mnoho forem, které se liší jak povahou poskytované podpory, tak podmínkami, jež jsou s ní obvykle spojeny. Účelem podpory může být motivace účetní jednotky, aby se rozhodla pro postup, který by si normálně, kdyby nebyla podpora poskytnuta, nezvolila.

5. Příjem státní podpory účetní jednotkou může být významný pro sestavení účetní závěrky ze dvou důvodů. Za prvé, jestliže byly prostředky převedeny, musí se najít vhodná metoda účtování převodu. Za druhé je žádoucí, aby se ukázal rozsah, ve kterém účetní jednotka během účetního období získala takovou podporu. To usnadňuje porovnání účetní závěrky účetní jednotky s účetními závěrkami za předchozí období a s účetními závěrkami ostatních účetních jednotek.

6. Státní dotace se někdy označují jinými názvy, jako jsou granty, podpory, subvence nebo prémie.

STÁTNÍ DOTACE

7. Státní dotace, včetně nepeněžních dotací v reálné hodnotě, se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:

a) účetní jednotka splní s nimi spojené podmínky a

b) dotace budou přijaty.

8. Státní dotace se nevykazuje, pokud neexistuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata. Příjem dotace sám o sobě neposkytuje dostatečný důkaz o tom, že podmínky spojené s dotací byly nebo budou splněny.

9. Způsob, kterým je dotace přijata, neovlivní účetní metodu zvolenou ve vztahu k dotaci. Dotace je tedy vyúčtována stejným způsobem, ať již byla přijata v hotovosti, nebo formou snížení závazku vůči státu.

10. S odpustitelným úvěrem od státu se zachází jako se státní dotací, když existuje přiměřená jistota, že účetní jednotka splní podmínky pro jeho odpuštění.

▼M53

10A. Prospěch ze státního úvěru s úrokovou sazbou pod tržní úrovní se považuje za státní dotaci. Úvěr je účtován a oceněn v souladu se standardem IFRS 9 *Finanční nástroje*. Prospěch z úrokové sazby pod tržní úrovní je oceněn jako rozdíl mezi počáteční účetní hodnotou úvěru určenou v souladu se standardem IFRS 9 a získaným výtěžkem. Prospěch je účtován v souladu s tímto standardem. Při stanovení nákladů, které má prospěch plynoucí z úvěru kompenzovat, zváží účetní jednotka podmínky a závazky, které byly nebo musí být splněny.

▼B

11. Jakmile je státní dotace vykázána, jakékoliv s ní spojené podmíněné závazky či podmíněná aktiva musí být posuzovány v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

▼M8

12. Státní dotace se uznávají na systematickém základě v zisku nebo ztrátě během období, v nichž účetní jednotka vykáže související náklady, které mají dotace kompenzovat, jako výdaje.

13. K účetnímu řešení státních dotací lze nalézt dva obecné přístupy: kapitálový přístup, v jehož rámci se dotace vykazuje mimo zisk nebo ztrátu, a výnosový přístup, v jehož rámci se dotace vykazuje v zisku nebo ztrátě za jedno či více období.

14. Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:

(a) státní dotace jsou nástrojem financování a jako nástroje financování se proto zachycují ve výkaze o finanční pozici, a nejsou vykázány v zisku nebo ztrátě, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, vykazují se takovéto dotace mimo zisk nebo ztrátu;

(b) není vhodné vykazovat státní dotace v zisku nebo ztrátě, protože nebyly vydělány, ale představují motivaci poskytnutou vládou bez souvisejících nákladů.

15. Argumenty podporující výnosový přístup jsou následující:

(a) protože státní dotace jsou formou příjmu z jiného zdroje než od společníků, nevykazují se přímo ve vlastním kapitálu, ale v zisku nebo ztrátě v příslušných obdobích;

(b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Účetní jednotka je získá splněním jejich podmínek a dodržením stanovených závazků. Proto se vykáží v zisku nebo ztrátě během období, v nichž účetní jednotka vykáže související náklady, které má dotace kompenzovat, jako výdaje;

(c) protože daň ze zisku a jiné daně jsou výdaje, je logické stejným způsobem, tj. v zisku nebo ztrátě, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.

▼M8

16. Pro výnosový přístup je zásadní, aby se státní dotace vykazovaly v zisku nebo ztrátě na systematickém základě během období, v nichž účetní jednotka vykáže související náklady, které má dotace kompenzovat, jako výdaje. Vykázání státních dotací v zisku nebo ztrátě na základě příjmů není v souladu s předpokladem akruálního účetnictví (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*) a bylo by přijatelné pouze tehdy, kdyby neexistoval žádný základ pro přiznání dotace k období jinému než k tomu, v němž byla přijata.

17. Ve většině případů jsou období, za která účetní jednotka vykazuje náklady výkonu nebo jiné náklady vztahující se ke státní dotaci, snadno zjistitelná. Proto jsou dotace při vykázání konkrétních nákladů vykázány v zisku nebo ztrátě ve stejném období jako relevantní náklady. Podobně jsou dotace vztahující se k odepisovatelným aktivům obvykle vykázány v zisku nebo ztrátě během období a na základě, na kterém se vykazuje odpisový náklad těchto aktiv.

18. Dotace vztahující se k neodepisovatelným aktivům mohou také vyžadovat splnění určitých závazků, a potom by byly vykázány v zisku nebo ztrátě během období, která nesou náklad spojený se splněním závazků. Například dotace ve formě pozemku může být podmíněna postavením budovy na pozemku, a pak bude vhodné vykazovat dotaci v zisku nebo ztrátě po dobu životnosti budovy.

▼B

19. Dotace jsou někdy přijímány jako součást souboru finanční nebo fiskální pomoci, ke které je připojena řada podmínek. V takových případech je nutná pečlivost při identifikaci podmínek, které dávají vzniknout nákladům výkonu a jiným nákladům, a které určí období, během nichž se bude dotace přijímat. Může být vhodné přidělit část dotace na jednom základě a část na druhém.

▼M8

20. Státní dotace, která se stane pohledávkou jako náhrada za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory účetní jednotce se žádnými budoucími souvisejícími náklady, se vykáže v zisku nebo ztrátě během období, ve kterém se stane pohledávkou.

21. Za jistých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci účetní jednotce, a nikoli jako stimulace pro vynaložení konkrétních výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na konkrétní účetní jednotku a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou vést k vykázání dotace v zisku nebo ztrátě za období, kdy účetní jednotka splní podmínky k jejímu přijetí, se zveřejněním zajišťujícím jasné pochopení jejího vlivu.

22. Státní dotace se může stát pohledávkou účetní jednotky jako náhrada za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím účetním období. Taková dotace se vykazuje v zisku nebo ztrátě za období, ve kterém se stane pohledávkou, a se zveřejněním zajišťujícím jasné pochopení jejího vlivu.

▼B

Nepeněžní státní dotace

23. Státní dotace může mít formu převodu nepeněžního aktiva, jako jsou pozemky nebo jiné prostředky, do užívání účetní jednotkou. Za těchto okolností je obvyklé stanovit reálnou hodnotu nepeněžního aktiva a zaúčtovat jak dotaci tak aktivum v této reálné hodnotě. Alternativním postupem, který je někdy používán, je zaúčtovat jak aktivum, tak dotaci ve jmenovité hodnotě.

Vykazování dotací vztahujících se k aktivům

24. Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě musí být vykázány ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ buď uvedením dotace jako výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

25. Za přijatelné alternativy se považují dvě metody vykázání dotací (nebo příslušných částí dotací) vztahujících se k aktivům v účetní závěrce.

▼M8

26. První metoda vykazuje dotaci jako výnos příštích období, který se vykazuje v zisku nebo ztrátě na systematickém základě po celou dobu životnosti aktiva.

27. Druhá metoda odčítá dotaci při výpočtu účetní hodnoty aktiva. Dotace se vykazuje v zisku nebo ztrátě po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva jako snížený odpisový náklad.

▼B

28. Koupě aktiv a příjem souvisejících dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích účetní jednotky. Z tohoto důvodu a také proto, aby byla ukázána hrubá investice do aktiv, jsou takové pohyby často uvedeny jako oddělené položky ve výkazu peněžních toků bez ohledu na to, zda je dotace odečtena od příslušného aktiva při vykázání ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

Vykazování dotací vztahujících se k výnosům

▼M31

29 Dotace související s výnosy jsou prezentovány jako součást hospodářského výsledku, a to buďto samostatně, anebo pod obecným nadpisem jako „Ostatní výnosy“; anebo se odečítají při vykazování souvisejících nákladů.

_____

▼B

30. Zastánci první metody tvrdí, že není vhodné započítávat výnosové a nákladové položky a že oddělení dotací od nákladů usnadní porovnání s ostatními náklady neovlivněnými dotací. Ve prospěch druhé metody se argumentuje tím, že náklady by účetní jednotka vynaložit nemusela, kdyby dotace nebyla k dispozici, a vykázání nákladů bez kompenzování dotace může být proto klamné.

▼B

31. Obě metody jsou považovány pro vykázání dotací vztahujících se k výnosům za přijatelné. Pro správné pochopení účetní závěrky může být nutné zveřejnění dotací. Obvykle je vhodné zveřejnit dopad dotací na jakoukoliv výnosovou nebo nákladovou položku, pro něž se požaduje oddělené zveřejnění.

Splacení státních dotací

▼M8

32. Státní dotace, která se stane vratnou, je zaúčtována jako změna účetního odhadu (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*). Vrácení dotace vztahující se k výnosům se uplatňuje nejdříve proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období vykázanému ve vztahu k dotaci. V rozsahu, v němž vratka překročí takovýto odložený výnos, nebo pokud neexistuje žádný výnos příštích období, se vratka ihned vykáže v zisku nebo ztrátě. Vratka dotace vztahující se k aktivu se vykazuje zvýšením účetní hodnoty aktiva nebo snížením zůstatku výnosů příštích období o splatnou částku. Další kumulativní dodatečné odpisy, které by při neexistenci dotace bývaly byly vykázány v zisku nebo ztrátě, se v zisku nebo ztrátě vykáží okamžitě.

▼B

33. Okolnosti vedoucí ke splacení dotace vztahující se k aktivu mohou vyžadovat posouzení možného snížení hodnoty nové účetní hodnoty aktiva.

STÁTNÍ PODPORA

34. Z definice státních dotací v odstavci 3 jsou vyloučeny určité formy státní podpory, kterým nelze rozumně přiřadit hodnotu, a transakce se státem, které nelze oddělit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky.

35. Příklady podpory, které nelze rozumně přiřadit hodnotu, jsou bezplatné technické či marketingové poradenství a poskytování záruk. Příkladem podpory, kterou nelze odlišit od běžných obchodních transakcí účetní jednotky, je státní politika zadávání zakázek, jež zajišťuje část odbytu účetní jednotky. Existence prospěchu může být nesporná, ale jakýkoliv pokus oddělit obchodní činnost od státní pomoci by mohl být velmi sporný.

36. Význam prospěchu ve shora uvedených příkladech může být takový, že zveřejnění povahy, rozsahu a trvání podpory je nutné, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.

▼M8

_____

▼B

38. V tomto standardu nezahrnuje státní podpora poskytování infrastruktury zlepšováním všeobecné dopravní a komunikační sítě a dodávku zlepšených zařízení, jako jsou systémy zavlažování nebo vodovodní sítě, které jsou k dispozici stále a nepřetržitě ve prospěch celé místní komunity.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejňují se následující údaje:

a) účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání použitých v účetní závěrce;

b) povaha a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, z nichž má účetní jednotka přímý prospěch, a

c) nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti vztahující se ke státní podpoře, která byla vykázána.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Účetní jednotka, která přijímá standard poprvé, musí:

a) splnit požadavky na vykazování, kde je to vhodné, a

b) buď:

i) upravit svoji účetní závěrku o změnu účetních pravidel v souladu s IAS 8, nebo

ii) použít účetní pravidla standardu pouze pro dotace nebo části dotací, které se stanou pohledávkami nebo splatnými po datu účinnosti standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1984 a později.

▼M5

42. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále doplnil odstavec 29A. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M8

43. Odstavec 37 byl zrušen a nový odstavec 10A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně na státní úvěry obdržené v obdobích počínajících dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

45. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 3. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

46. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 29 a zrušil odstavec 29A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M53

48. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 10 A a zrušil odstavce 44 a 47. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 21

Dopady změn měnových kurzů

CÍL

1. Účetní jednotka může vykonávat zahraniční činnost dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách, nebo může mít zahraniční aktivity. Účetní jednotka dále může předkládat svoji účetní závěrku v cizí měně. Cílem tohoto standardu je předepsat, jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční aktivity do účetní závěrky účetní jednotky a jak převést účetní závěrku do měny vykazování.

2. Hlavní otázkou je, které měnové kurzy používat a jak v účetní závěrce vykazovat účinek změn měnových kurzů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

3. Tento standard se použije: [poznámka pod čarou vynechána]

a) při účtování transakcí a zůstatků v cizích měnách s výjimkou derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*;

▼B

b) při převodu výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky účetní jednotky pomocí plné ►M32 konsolidace ◄ nebo ekvivalenční metodou, a

c) při převodu výsledků a finanční pozice účetní jednotky do měny vykazování.

▼M53

4. IFRS 9 se vztahuje k celé řadě měnových derivátů, a ty jsou proto vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu, avšak měnové deriváty, které nespadají do rozsahu působnosti IFRS 9 (například některé měnové deriváty, které jsou vloženy do jiných smluv), spadají do rozsahu působnosti tohoto standardu. Tento standard se vztahuje také na případy, kdy účetní jednotka převádí hodnoty související s deriváty z funkční měny organizace na měnu vykazování.

5. Tento standard se nevztahuje na zajišťovací účetnictví pro položky v cizích měnách včetně zajišťování čistých investic do zahraniční jednotky. Na zajišťovací účetnictví se vztahuje IFRS 9.

▼B

6. Tento standard se vztahuje k prezentaci účetní závěrky účetní jednotky v cizí měně a stanoví požadavky na výslednou účetní závěrku tak, aby byla v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. U převodů finančních informací do cizí měny, které nesplňují tyto požadavky, specifikuje standard informace, které musí být zveřejněny.

7. Tento standard se nevztahuje na předkládání ►M5 výkazů o peněžních tocích ◄ vznikajících z transakcí v cizí měně ani na převody peněžních toků zahraničních jednotek (viz IAS 7 ►M5 *Výkaz o peněžních tocích* ◄).

▼B

DEFINICE

8. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Závěrkový kurz je okamžitý měnový kurz ►M5 ke konci účetního období ◄.

Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech.

Měnový kurz je směnný poměr dvou měn.

▼M33

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*)

▼B

Cizí měna je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

Zahraniční jednotka je účetní jednotka, která je dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, ►M32 společným ujednáním ◄ nebo pobočkou vykazující účetní jednotky, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující účetní jednotky.

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

Peněžní položky jsou držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplaceny v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.

Čistá investice v zahraniční jednotce je velikost podílu vykazující účetní jednotky na čistých aktivech dané zahraniční jednotky.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Okamžitý (spotový) měnový kurz je měnový kurz při okamžité dodávce.

Upřesnění definic

Funkční měna

9. Primární ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost, je obvykle prostředím, ve kterém účetní jednotka primárně vytváří a vydává peněžní prostředky. Při stanovení své funkční měny zvažuje účetní jednotka následující faktory:

a) měnu:

   i) která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často je to měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb), a

   ii) země, jejíž konkurenční síly a právní předpisy převážně určují prodejní ceny zboží a služeb;

b) měnu, která hlavní měrou ovlivňuje osobní náklady, náklady na materiál a ostatní náklady vynaložené na prodej zboží nebo služeb (často je to měna, ve které jsou tyto náklady určeny a hrazeny).

▼B

10. Následující faktory mohou rovněž poskytnout důkaz o funkční měně účetní jednotky:

a) měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (tj. dluhy a nástroje vlastního kapitálu);

b) měna, v níž jsou obvykle kumulovány příjmy z provozních aktivit.

11. Při stanovení funkční měny zahraniční jednotky a toho, zda její funkční měna je stejná jako funkční měna vykazující účetní jednotky, se zvažují následující další faktory (vykazující účetní jednotka je v tomto kontextu účetní jednotkou, která má zahraniční jednotku jako svůj dceřiný podnik, pobočku, ►**M32** přidružené nebo společné ujednání): ◄

a) zda činnosti zahraniční jednotky jsou prováděny spíše jako rozšíření činností vykazující účetní jednotky, než aby byly prováděny s podstatným stupněm autonomie. Příkladem první varianty je zahraniční jednotka, která pouze prodává zboží dovážené z vykazující účetní jednotky a která výtěžky odevzdává vykazující účetní jednotce. Příkladem druhé možnosti je, když zahraniční jednotka akumuluje peněžní prostředky a další peněžní položky, vynakládá náklady, vytváří výnosy a sjednává půjčky, to vše v podstatě ve své místní měně;

b) zda transakce s vykazující účetní jednotkou tvoří velký nebo malý podíl činností zahraniční jednotky;

c) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující účetní jednotky a jsou okamžitě dostupné k převedení vykazující účetní jednotce;

d) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky jsou dostatečné, aby pokryly existující a obvykle očekávané závazky, aniž by vykazující účetní jednotka poskytovala finanční prostředky dostupné k jejich pokrytí.

12. Nejsou-li výše uvedené ukazatele jednoznačné a funkční měna tedy není zřejmá, určí vedení účetní jednotky na základě vlastního úsudku funkční měnu, která nejvěrněji reprezentuje ekonomické účinky příslušných transakcí, událostí a podmínek. V rámci tohoto přístupu dává vedení účetní jednotky přednost primárním ukazatelům uvedeným v odstavci 9 před zvážením ukazatelů v odstavcích 10 a 11, které jsou určeny jako další pomocný prostředek ke stanovení funkční měny účetní jednotky.

13. Funkční měna účetní jednotky odráží základní transakce, události a podmínky, které se k ní vztahují. V souladu s tím, po stanovení funkční měny, tuto měnu nelze měnit s výjimkou případů, kdy dojde ke změně příslušných transakcí, událostí a podmínek.

14. Jestliže funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, účetní závěrka účetní jednotky se přepracuje v souladu s IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*. Účetní jednotka se nemůže vyhnout přepracování v souladu s IAS 29, například přijetím odlišné funkční měny než je funkční měna stanovená v souladu s tímto standardem (například funkční měna mateřského podniku).

▼B

Čistá investice v zahraniční jednotce

15. Účetní jednotka může mít peněžní položku, která je ve vztahu k zahraniční jednotce pohledávkou nebo závazkem. Položka, pro kterou vypořádání není ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě zvýšením nebo snížením čisté investice účetní jednotky v dané zahraniční jednotce. Tato položka se zaúčtuje v souladu s odstavci 32 a 33. Takové peněžní položky mohou zahrnovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nezahrnují obchodní pohledávky ani obchodní závazky.

15A. Účetní jednotka mající peněžní položku, která je ve vztahu k zahraniční jednotce pohledávkou nebo závazkem popsaným v odstavci 15, může být kterýmkoliv dceřiným podnikem skupiny. Například účetní jednotka má dva dceřiné podniky A a B. Dceřiný podnik B je zahraniční jednotkou. Dceřiný podnik A poskytne půjčku dceřinému podniku B. Pohledávka dceřiného podniku A z titulu půjčky dceřinému podniku B bude součástí čisté investice v dceřiném podniku B, pokud není úhrada půjčky ani plánovaná, ani pravděpodobná v dohledné době. Toto bude rovněž platit v případě, kdy dceřiný podnik A sám bude zahraniční jednotkou.

Peněžní položky

▼M54

16. Podstatnou charakteristikou peněžní položky je právo obdržet (nebo povinnost zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: penze a další zaměstnanecké požitky, které mají být placenyv hotovosti; rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti; závazky z leasingu a hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek. Peněžní položkou je také smlouva o nároku (nebo platbě) na měnící se počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo měnící se množství aktiv, u kterých se nárokovaná (nebo placená) reálná hodnota rovná pevnému nebo určitelnému množství jednotek měny. A naopak – podstatnou charakteristikou nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo v případě závazku povinnosti zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: částky předplacené za zboží a služby; goodwill; nehmotná aktiva; zásoby; pozemky, budovy a zařízení; aktiva z práva k užívání a rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

▼B

SHRNUTÍ PŘÍSTUPU POŽADOVANÉHO TÍMTO STANDARDEM

17. Při přípravě účetní závěrky každá účetní jednotka – ať samostatná účetní jednotka, účetní jednotka se zahraničními jednotkami – například mateřský podnik nebo zahraniční jednotka – například dceřiný podnik nebo pobočka – stanoví svoji funkční měnu v souladu s odstavci 9–14. Účetní jednotka převádí položky cizí měny do své funkční měny a vykazuje účinky takového převodu v souladu s odstavci 20–37 a 50.

▼B

18. Řada vykazujících účetních jednotek se skládá z většího počtu jednotlivých účetních jednotek (například skupina se skládá z mateřského podniku a jednoho nebo několika dceřiných podniků). Různé typy účetních jednotek, ať členové skupiny nebo ne, mohou investovat do přidružených nebo ►M32 společných ujednání. ◄ Mohou mít také pobočky. Je třeba, aby výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek, spadajících do vykazující účetní jednotky, byly převedeny do měny, ve které vykazující účetní jednotka předkládá svoji účetní závěrku. Tento standard připouští u vykazující účetní jednotky jakoukoliv měnu (nebo měny) vykazování. Výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek v rámci vykazující účetní jednotky, jejichž funkční měna se liší od měny vykazování, se převádějí v souladu s odstavci 38–50.

►M32 19. Tento standard rovněž připouští, aby samostatná účetní jednotka sestavující účetní závěrku nebo účetní jednotka sestavující individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Individuální účetní závěrka* předkládaly své účetní závěrky v libovolné měně (nebo měnách). ◄ Jestliže se měna vykazování účetní závěrky účetní jednotky liší od funkční měny účetní jednotky, výsledky a finanční pozice se rovněž převádějí do měny vykazování v souladu s odstavci 38–50.

VYKAZOVÁNÍ TRANSAKCÍ ZAHRANIČNÍ JEDNOTKY VE FUNKČNÍ MĚNĚ

Výchozí uznání

20. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřená v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně; včetně transakcí, které vznikají, když účetní jednotka:

a) koupí nebo prodá zboží či služby, jejichž hodnota je vyjádřena v cizí měně;

b) vypůjčí si nebo zapůjčí peněžní prostředky, když splatné nebo obdržitelné částky jsou vyjádřeny v cizí měně, nebo

c) jiným způsobem nabývá nebo pozbývá aktiva či jí vznikají závazky nebo vypořádává závazky, jež jsou vyjádřeny v cizí měně.

21. Při výchozím uznání ve funkční měně má být transakce realizovaná v cizí měně zaúčtována tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým měnovým kurzem mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce.

22. Datum transakce je datum, ve kterém se transakce v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví poprvé kvalifikuje k zaúčtování. Z praktických důvodů se často používá kurz, který se přibližuje ke skutečnému kurzu k datu transakce; například může být použit průměrný kurz týdne nebo měsíce pro všechny transakce v každé cizí měně, které se v daném časovém úseku udály. Jestliže však měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

▼M5

Vykazování ke koncům následných účetních období

▼M33

23. **Na konci každého účetního období:**

▼B

a) peněžní položky v cizí měně se musí převést za použití závěrkového kurzu;

b) nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, musí být převedeny za použití měnového kurzu k datu transakce;

▼M33

c) **nepeněžní položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou vyjádřenou v cizí měně, se musí převést za použití měnového kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato reálná hodnota stanovena.**

▼B

24. Účetní hodnota jakékoli položky je určena v souladu s ostatními příslušnými standardy. Například pozemky, budovy a zařízení mohou být oceněny reálnou hodnotou nebo historickou cenou v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Ať je účetní hodnota stanovena na bázi reálné hodnoty nebo historických cen, jsou takto určené částky položek v cizí měně převedeny do funkční měny v souladu s tímto standardem.

25. Účetní hodnota některých položek je určena porovnáním dvou nebo více částek. Například účetní hodnota zásob je v souladu s IAS 2 *Zásoby* oceněna pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou podle toho, která z uvedených částek je nižší. Podobně platí v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, že účetní hodnota aktiv, u kterých jsou zjištěny známky snížení hodnoty, je účetní hodnota před započtením možných ztrát ze snížení hodnoty aktiv nebo zpětně získatelná částka podle toho, která z uvedených hodnot je nižší. Jestliže je toto aktivum nepeněžní a je oceňováno v cizí měně, účetní hodnota se zjistí srovnáním následujících hodnot:

a) pořizovací ceny nebo účetní hodnoty určené měnovým kurzem platným ke dni určení předmětné částky (tj. měnový kurz platný k datu transakce u položky oceňované na základě historických cen) a

b) čisté realizovatelné hodnoty nebo zpětně získatelné částky určené měnovým kurzem platným ke dni určení předmětné hodnoty (tj. měnový kurz platný k datu ►M5 výkazu o finanční situaci ◄).

Účinek tohoto srovnání může způsobit, že zjištěná ztráta ze snížení hodnoty ve funkční měně nebude v cizí měně zjištěna a naopak.

26. Je-li k dispozici několik měnových kurzů, použije se ten měnový kurz, ve kterém by byl budoucí peněžní tok reprezentovaný transakcí nebo zůstatkem vypořádán, pokud by takový peněžní tok vznikl ke dni ocenění. Jestliže dočasně chybí směnitelnost mezi dvěma měnami, použije se první měnový kurz, s jehož pomocí by mohl být přepočet proveden.

Uznání kurzových rozdílů

▼M53

27. Jak je uvedeno v odst. 3 písm. a) a v odstavci 5, IFRS 9 se vztahuje na zajišťovací účetnictví pro položky v cizích měnách. Aplikace zajišťovacího účetnictví požaduje od účetní jednotky, aby účtovala o některých kurzových rozdílech odlišně od řešení kurzových rozdílů, na které se vztahuje tento standard. IFRS 9 například požaduje, aby kurzové rozdíly peněžních položek, které se kvalifikují jako zajišťovací nástroje při zajištění peněžních toků, byly prvotně vykazovány v ostatním úplném výsledku, ve kterém je zajištění efektivní.

▼B

28. Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek v kurzech odlišných od těch, kterými byly převedeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách, musí být uznány jako zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. Výjimku tvoří případy popsané v odstavci 32.

29. Jestliže peněžní prostředky vzniknou z transakce v cizí měně a nastane změna měnového kurzu mezi datem transakce a datem vypořádání, výsledkem je kurzový rozdíl. Pokud je transakce vypořádána během téhož účetního období, ve kterém k transakci došlo, je celý kurzový rozdíl uznán v tomto období. Je-li však transakce vypořádána v některém z následných účetních období, je kurzový rozdíl uznaný v každém období až do období vypořádání určen změnou měnových kurzů v průběhu jednotlivých období.

30. Pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován ►M5 do ostatního úplného výsledku ◄, všechny komponenty související s měnovými kurzy u těchto zisků a ztrát musí být účtovány také přímo do vlastního kapitálu. Naopak, pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, všechny komponenty související s měnovými kurzy u tohoto zisku nebo ztráty musí být účtovány také do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

31. Jiné standardy vyžadují, aby byly některé zisky a ztráty vykázány ve vlastním kapitálu. Například IAS 16 vyžaduje, aby byly některé zisky a ztráty vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení vykázány ve vlastním kapitálu. Jestliže se takové aktivum oceňuje v cizí měně, odst. 23 písm. c) tohoto standardu vyžaduje, aby přeceněná částka byla převedena s využitím kurzu platného ke dni, kdy byla částka zjištěna. Výsledný kurzový rozdíl se rovněž vykáže ve vlastním kapitálu.

32. Kurzové rozdíly vznikající u peněžní položky, která tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce (viz odstavec 15), se musí vykázat ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ individuální účetní závěrky vykazující účetní jednotky nebo v individuálních účetních závěrkách jednotlivých zahraničních jednotek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotky a vykazující účetní jednotku (například konsolidované účetní závěrky, kdy zahraniční jednotka je dceřiným podnikem), se kurzové rozdíly ►M5 vykážou nejprve v ostatním úplném výsledku a při pozbytí čisté investice se reklasifikují z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku ◄ v souladu s odstavcem 48.

33. Jestliže peněžní položka tvoří část čisté investice vykazující účetní jednotky v zahraniční jednotce a je uváděna ve funkční měně vykazující účetní jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v individuálních účetních závěrkách příslušné zahraniční jednotky. Pokud je taková položka uváděna ve funkční měně zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká kurzový rozdíl v účetních závěrkách vykazující účetní jednotky. Pokud je taková položka uváděna v jiné měně, než je funkční měna buď vykazující účetní jednotky, nebo zahraniční jednotky, vzniká kurzový rozdíl v samostatné účetní závěrce vykazující účetní jednotky a v samostatné účetní závěrce zahraniční jednotky v souladu s odstavcem 28. Tyto kurzové rozdíly jsou ►M5 vykázány v ostatním úplném výsledku ◄ v účetní závěrce, ve které je vykázána zahraniční jednotka a vykazující jednotka (tzn. v účetní závěrce, ve které je zahraniční jednotka ►M32 konsolidována ◄ nebo účtována pomocí ekvivalenční metody).

▼B

34. Jestliže účetní jednotka vede své účetní knihy a záznamy v jiné než své funkční měně, v době, kdy účetní jednotka připravuje svoji účetní závěrku, se všechny částky převedou do funkční měny účetní jednotky v souladu s odstavci 20–26. Tím vzniknou shodné částky ve funkční měně, jaká by se objevila, kdyby položky byly původně zaznamenány ve funkční měně. Například peněžní položky se převedou do funkční měny pomocí závěrkového kurzu, nepeněžní položky oceněné na základě historických cen se převedou pomocí měnového kurzu platného ke dni transakce, která vyústila v jejich uznání.

Změna funkční měny

35. Dojde-li ke změně funkční měny účetní jednotky, je možno uplatňovat postupy použitelné pro novou funkční měnu od data změny.

36. Jak je uvedeno v odstavci 13, funkční měna účetní jednotky odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro účetní jednotku vhodné. V souladu s tím platí, že jakmile je funkční měna stanovena, tuto měnu lze měnit jen v případech, kdy dojde ke změně základních transakcí, událostí a podmínek. Například změna měny, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb, může vést ke změně funkční měny účetní jednotky.

37. Účinek změny funkční měny je možno účtovat prospektivně. Jinými slovy – účetní jednotka převede veškeré položky na novou funkční měnu pomocí převodního kurzu platného ke dni změny. Výsledné převedené částky nepeněžních položek jsou brány jako jejich historické ceny. ►**M5** Kurzové rozdíly vznikající z převodu zahraniční jednotky dříve vykázané v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavci 32 a 39(c) se nereklasifikují z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku, dokud nebude daná zahraniční jednotka vyřazena. ◄

POUŽITÍ JINÉ MĚNY VYKAZOVÁNÍ NEŽ FUNKČNÍ MĚNY

Převod do měny vykazování

38. Účetní jednotka může předkládat svoji účetní závěrku v jakékoli cizí měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny účetní jednotky, účetní jednotka převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování. Jestliže například skupina obsahuje jednotlivé účetní jednotky s různými funkčními měnami, výsledky a finanční pozice jednotlivých účetních jednotek jsou vyjádřeny ve společné měně, takže lze předložit konsolidovanou účetní závěrku.

39. Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, se převedou do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:

a) aktiva a závazky ►**M5** každého předloženého výkazu o finanční situaci ◄ (tj. včetně srovnávacích období) se převedou závěrkovým kurzem k datu ►**M5** každého výkazu o finanční situaci ◄;

▼M31

b) výnosy a náklady u každého výkazu prezentujícího zisk nebo ztrátu a ostatní úplný výsledek (tj. včetně srovnávacích období) se převedou směnným kurzem k datu transakce a

▼B

c) všechny výsledné kurzové rozdíly se ►M5 vykážou v ostatním úplném výsledku ◄.

40. Z praktických důvodů je často používán k převádění výnosových a nákladových položek kurz, který se přibližuje skutečným měnovým kurzům k datu transakcí (například průměrný měnový kurz za období). Jestliže však měnový kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

41. Kurzové rozdíly uvedené v odst. 39 písm. c) vyplývají z:

▼M5

a) převádění výnosů a nákladů měnovými kurzy k datu transakcí a převádění aktiv a závazků závěrkovým kurzem;

▼B

b) převodu počátečních čistých aktiv v závěrkovém kurzu, který se liší od předchozího závěrkového kurzu.

►M5 Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány v e hospodářském výsledku, neboť změny měnových kurzů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z provozní činnosti. Kumulativní částka kurzových rozdílů se prezentuje jako samostatná komponenta vlastního kapitálu až do okamžiku, kdy je zahraniční jednotka pozbyta. Jestliže se kurzové rozdíly vztahují k zahraniční jednotce, která je konsolidována, ale není ve výlučném vlastnictví ◄, jsou kumulované kurzové rozdíly vznikající při přepočtu a přiřaditelné ►M11 nekontrolním podílům ◄ přiřazeny k ►M11 nekontrolním podílům ◄ a vykázány jako součást ►M11 nekontrolních podílů ◄ v ►M5 konsolidovaném výkazu o finanční situaci ◄.

42. Výsledky a finanční pozice účetní jednotky, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, musí být převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:

a) všechny částky (tj. aktiva, závazky, položky vlastního kapitálu, výnosy a náklady, včetně srovnávacích období) musí být převedeny závěrkovým kurzem k datu ►M5 nejnovějšího výkazu o finanční situaci ◄ s výjimkou případů, kdy

b) se částky převádí do měny nehyperinflační ekonomiky, srovnávací částky jsou ty, které byly prezentovány jako částky běžného období v příslušné účetní závěrce za předchozí roky (tj. nejsou upraveny v souladu s následnými změnami cenové úrovně ani s následnými změnami měnového kurzu).

43. Je-li funkční měna účetní jednotky měnou hyperinflační ekonomiky, účetní jednotka přepracuje svoji účetní závěrku v souladu s IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* před aplikací metody převodu stanovené v odstavci 42, s výjimkou srovnávacích částek, které jsou převedeny do měny nehyperinflační ekonomiky (viz odst. 42 písm. b)). Když ekonomika přestane být hyperinflační a účetní jednotka dále nepřepracovává účetní závěrku v souladu s IAS 29, pro převod do měny vykazování se použijí historické ceny vyjádřené v cenové úrovni platné k datu, kdy organizace ukončila přepočty svých účetních závěrek.

▼B

Převod zahraniční jednotky

44. Na převod výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek se kromě odstavců 38–43 vztahují odstavce 45–47; výsledky a finanční pozice se převádějí do měny vykazování, takže zahraniční jednotku lze zahrnout do účetní závěrky vykazující účetní jednotky pomocí plné ►M32 konsolidace ◄ nebo ekvivalenční metodou.

►M32 45. Zahrnutí výsledků a finanční situace zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující účetní jednotky se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiného podniku (viz IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*). ◄ Vnitroskupinová peněžní aktiva (nebo závazky) krátkodobého i dlouhodobého charakteru nelze eliminovat proti odpovídajícím vnitroskupinovým závazkům (nebo aktivům), aniž by byly výsledky kurzových pohybů zobrazeny v konsolidované účetní závěrce. Důvodem je to, že peněžní položka představuje nutnost převést jednu měnu na jinou a způsobuje vykazující účetní jednotce zisk nebo ztrátu v důsledku kurzových výkyvů. ►M5 Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující účetní jednotky takový kurzový rozdíl i nadále vykazován v hospodářském výsledku, nebo, jestliže vzniká za podmínek popsaných v odstavci 32, je vykazován v ostatním úplném výsledku a kumulován v samostatné komponentě vlastního kapitálu až do vyřazení zahraniční jednotky. ◄

►M32 46. Pokud se účetní závěrka zahraniční jednotky zpracovává k datu odlišnému od data vykázání vykazující účetní jednotky, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu, jako je datum vykázání účetní závěrky vykazující účetní jednotky. Pokud se tak neděje, IFRS 10 umožňuje používat různá data za předpokladu, že rozdíl není větší než tři měsíce a byly provedeny úpravy zohledňující účinky všech významných transakcí nebo jiných událostí, které se vyskytly mezi předmětnými daty. V takovém případě jsou aktiva a závazky zahraniční jednotky převáděny měnovým kurzem ke konci účetního období zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn měnových kurzů jsou provedeny úpravy až ke konci účetního období vykazující účetní jednotky v souladu s IFRS 10. ◄ ►M32 Stejný přístup se používá při aplikaci ekvivalenční metody na přidružené a společné podniky v souladu s IAS 28 (podle znění novely z roku 2011). ◄

47. S jakýmkoli goodwillem pocházejícím z pořízení zahraniční jednotky a s jakýmikoli úpravami účetní hodnoty aktiv a závazků, souvisejícími s koupí dané zahraničí jednotky, se zachází jako s aktivy a závazky dané zahraniční jednotky. Proto musí být vyjádřeny ve funkční měně zahraniční jednotky a musí být převedeny závěrkovým kurzem ve shodě s odstavcem 39 a 42.

▼M11

Pozbytí nebo částečné pozbytí zahraniční jednotky

▼M5

48. Při pozbytí zahraniční jednotky musí být kumulativní částka kurzových rozdílů, která se vztahuje k této zahraniční jednotce a byla vykázána v ostatním úplném výsledku a kumulována v samostatné položce vlastního kapitálu, reklasifikována z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úprava) v okamžiku, kdy je vykázán zisk nebo ztráta z pozbytí (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)).

▼M32

48A. Kromě prodeje celého podílu účetní jednotky na zahraniční operaci se jako prodej účtují následující dílčí prodeje:

(a) pokud částečný prodej zahrnuje pozbytí ovládání nad dceřiným podnikem, která obsahuje zahraniční jednotku, bez ohledu na to, zda si účetní jednotka podrží nekontrolní podíl ve své bývalém dceřiném podniku po částečném prodeji, a

(b) pokud je zachovaný podíl po částečném prodeji podílu ve společném ujednání nebo částečném prodeji podílu na přidruženém podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, finanční aktivum, které zahrnuje zahraniční jednotku.

(c) [se zrušuje]

▼M11

48B. Při pozbytí dceřiného podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, je kumulativní částka kurzových rozdílů související s danou zahraniční jednotkou, která byla přiřazena nekontrolním podílům, odúčtována, ale nereklasifikována do hospodářského výsledku.

48C. Při částečném pozbytí dceřiného podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, účetní jednotka znovu přiřadí nekontrolním podílům v této zahraniční jednotce poměrný podíl kumulativní částky kurzových rozdílů zachycené v ostatním úplném výsledku. Při dalším částečném pozbytí zahraniční jednotky účetní jednotka reklasifikuje do hospodářského výsledku pouze poměrný podíl kumulativní částky kurzových rozdílů zachycené v ostatním úplném výsledku.

48D. Částečným pozbytím podílu účetní jednotky v zahraniční jednotce je jakékoliv snížení vlastnického podílu účetní jednotky v zahraniční jednotce s výjimkou těch snížení, která jsou uvedena v odstavci 48A a která jsou zachycena jako pozbytí.

▼M7

49. Účetní jednotka může vyřadit nebo částečně vyřadit svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, splacením základního kapitálu nebo vzdáním se celé zahraniční jednotky či její části. Snížení účetní hodnoty zahraniční jednotky, ať z důvodu ztrát, nebo kvůli snížení hodnoty vykázanému investorem, nepředstavuje částečné pozbytí. Proto není žádná část kurzového přínosu či ztráty, která je vykázána v ostatním úplném výsledku, v okamžiku snížení reklasifikována do hospodářského výsledku.

▼B

DAŇOVÉ ÚČINKY VŠECH KURZOVÝCH ROZDÍLŮ

50. Zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kurzových rozdílů vznikající z převodu výsledků a finanční pozice účetní jednotky (včetně zahraničních jednotek) do jiné měny mohou mít daňové účinky. Na tyto daňové účinky se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*.

ZVEŘEJNĚNÍ

51. V případě skupin se odkazy k „funkční měně“ uvedené v odstavcích 53 a 55–57 vztahují k funkční měně mateřského podniku.

▼M53

52. Účetní jednotka zveřejní:

a) částku kurzových rozdílů vykázanou do zisku nebo ztráty s výjimkou případů, které vznikají u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9, a

▼M5

b) čisté kurzové rozdíly vykázané v ostatním úplném výsledku a kumulované v samostatné položce vlastního kapitálu a sesouhlasení částky těchto rozdílů na počátku a na konci období.

▼B

53. Je-li pro vykazování použita měna vykazování odlišná od funkční měny, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním funkční měny a důvodu použití odlišné měny vykazování.

54. Jestliže dojde ke změně funkční měny buď vykazující účetní jednotky, nebo významné zahraniční jednotky, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním důvodu změny funkční měny.

55. Jestliže účetní jednotka předkládá účetní závěrku v měně, která se liší od její funkční měny, musí popsat účetní závěrku jako dokument odpovídající Mezinárodním standardům účetního výkaznictví pouze v případě, že odpovídá všem požadavkům jednotlivých standardů a jednotlivým interpretacím těchto standardů včetně metod převodů stanovených v odstavcích 39 a 42.

56. Účetní jednotka v některých případech předkládá účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně, aniž by splňovala požadavky odstavce 55. Účetní jednotka může například převést do jiné měny pouze vybrané položky účetní závěrky. Nebo účetní jednotka, jejíž funkční měna není měnou v hyperinflační ekonomice, může převést účetní závěrku do jiné měny převodem všech položek s použitím posledního závěrkového měnového kurzu. Tyto převody nejsou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a je třeba provést zveřejnění uvedené v odstavci 57.

57. Jestliže účetní jednotka zobrazí účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně nebo měně vykazování závěrky, aniž by byly splněny požadavky odstavce 55, musí být splněny tyto body:

a) informace musí být označeny jako doplňkové informace, aby je bylo možné rozlišit od informací, které splňují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

b) musí být zveřejněna měna, v níž jsou uvedeny doplňkové informace, a

c) musí být zveřejněna funkční měna účetní jednotky a způsob převodu použitý ke stanovení uvedených doplňkových informací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

58. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼B

58A. *Čistá investice v zahraniční jednotce* (změna IAS 21), vydaná v prosinci 2005, přidala odstavec 15A a upravila odstavec 33. Účetní jednotka aplikuje tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno.

59. Účetní jednotka je povinna aplikovat odstavec 47 prospektivně na všechny akvizice, k nimž dojde po zahájení účetního období, ve kterém bude tento standard aplikován poprvé. Retrospektivní aplikace odstavce 47 na dřívější akvizice je povolena. V případě pořízení zahraniční jednotky s prospektivně zpracovanými údaji, k němuž však došlo před datem první aplikace tohoto standardu, účetní jednotka nebude přepracovávat předchozí roky a v souladu s tím může případně zpracovat goodwill a úpravy reálné hodnoty vzniklé na základě akvizice jako aktiva a závazky účetní jednotky a ne jako aktiva a závazky zahraniční jednotky. Goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou tedy již vyjádřeny ve funkční měně účetní jednotky nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím měnového kurzu k datu akvizice.

60. Všechny ostatní změny plynoucí z použití tohoto standardu musí být zaúčtovány v souladu s požadavky IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

▼M5

60A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 a 52. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M29

60B. IAS 27 (ve znění z roku 2008) vložil odstavce 48A–48D a změnil odstavec 49. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 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.

60D. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 60B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

▼M32

60F. IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3 písm. b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 a 48A. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

60G. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 8 a změnil odstavec 23. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

60H. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 39. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M53

60J. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 4, 5, 27 a 52 a zrušil odstavce 60C, 60E a 60I. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼**M54**

60K. IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 16. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 16.

▼**B**

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

61. Tento standard nahrazuje IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (revidovaný v roce 1993).

62. Tento standard nahrazuje tyto interpretace:

a) SIC-11 *Cizí měna – aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny*;

b) SIC-19 *Měna použitá pro vykazování – oceňování a prezentace účetní závěrky* podle IAS 21 a IAS 29 a

c) SIC-30 *Měna použitá pro vykázání – převod z měny ocenění na měnu prezentace.*

▼M1

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 23

Výpůjční náklady

ZÁKLADNÍ PRAVIDLO

1 Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Účetní jednotka aplikuje tento standard v účetnictví pro výpůjční náklady.

3 Standard neřeší skutečné nebo odvozené náklady vlastního kapitálu, včetně přednostního kapitálu, který není klasifikovaný jako závazek.

▼M45

4 Účetní jednotka není povinna standard aplikovat na výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, výstavbě nebo výrobě:

(a) způsobilého aktiva oceňovaného reálnou hodnotou, například biologického aktiva spadajícího do působnosti IAS 41 *Zemědělství*; nebo

▼M1

(b) zásob, které jsou průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi.

DEFINICE

5 Tento standard používá následující pojmy s tímto významem:

Výpůjční náklady jsou úrok a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaloží ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej.

▼M54

6 Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

▼M53

(a) úrokový náklad vypočtený za použití metody efektivní úrokové míry, která je popsána ve standardu IFRS 9;

▼M8

(b) [zrušeno]

(c) [zrušeno]

▼M54

(d) úroky z titulu závazků z leasingů uznaných v souladu s IFRS 16 *Leasingy*; a

▼M8

(e) kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

▼M45

7 Způsobilými aktivy mohou v závislosti na okolnostech být:

▼M1

(a) zásoby;

(b) výrobní továrny;

▼M1

(c) zařízení na výrobu energie;

(d) nehmotná aktiva;

▼M45

(e) investice ve formě investic do nemovitostí;

(f) rostliny přinášející úrodu.

▼M1

Finanční aktiva a zásoby, které jsou průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny během krátkého časového období, nejsou způsobilá aktiva. Aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení, nejsou způsobilá aktiva.

UZNÁNÍ

8 Účetní jednotka aktivuje výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Účetní jednotka vykáže ostatní výpůjční náklady jako náklad v období, kdy je vynaložila.

9 Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jsou zahrnuty do pořizovacích nákladů na toto aktivum. Tyto výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů na aktivum tehdy, když je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užitky pro účetní jednotku, a když tyto náklady mohou být zjištěny spolehlivě. V případě, že účetní jednotka aplikuje IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*, uzná jako náklad tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období v souladu s odstavcem 21 tohoto standardu.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci

10 Výpůjční náklady přímo účelově vztažené k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva jsou ty výpůjční náklady, které by nevznikly, kdyby výdaje na způsobilé aktivum nebyly vynaloženy. Když si účetní jednotka vypůjčuje peněžní prostředky specificky za účelem získání určitého způsobilého aktiva, výpůjční náklady, které se přímo vztahují k tomuto způsobilému aktivu, se dají snadno identifikovat.

11 Přímý vztah mezi konkrétními půjčkami a způsobilým aktivem a určení půjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. Taková potíž se například vyskytne, když finanční činnost účetní jednotky je centrálně koordinována. Obtíže také vznikají, když skupina používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků s rozdílnými úrokovými sazbami a půjčuje tyto finanční prostředky za různých podmínek dalším účetním jednotkám ve skupině. Jiné komplikace vzniknou při používání půjček denominovaných nebo spojených s cizími měnami, když skupina operuje ve vysoce inflačních ekonomikách, a při kolísání směnných kurzů. Výsledkem je, že určení částky výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje odhad.

12 V rozsahu, v jakém si účetní jednotka vypůjčí finanční prostředky, specificky za účelem získání způsobilého aktiva, určí účetní jednotka částku výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období snížené o veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto půjček.

▼M1

13 Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že účetní jednotka získá vypůjčené finanční prostředky a vydá s nimi spojené výpůjční náklady dříve, než jsou některé nebo všechny finanční prostředky použity na výdaje za způsobilé aktivum. Za těchto okolností jsou finanční prostředky často dočasně investovány až do jejich vydání za způsobilé aktivum. Při určování částky výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci během období je veškerý vydělaný investiční výnos z těchto finančních prostředků odečten od vzniklých výpůjčních nákladů.

▼M67

14 V rozsahu, v němž si účetní jednotka obecně půjčí finanční prostředky a použije je za účelem získání způsobilého aktiva, tato účetní jednotka určí výši výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci uplatněním míry aktivace na výdaje na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů vztahujících se k veškerým výpůjčkám dané účetní jednotky, které během daného období zůstávají nesplaceny. Účetní jednotka však z tohoto výpočtu vyloučí výpůjční náklady vztahující se k výpůjčkám učiněným specificky za účelem získání způsobilého aktiva, dokud nejsou v podstatě dokončeny veškeré činnosti nezbytné k přípravě uvedeného aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Výše výpůjčních nákladů, kterou účetní jednotka aktivuje během období, nesmí překročit výši výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.

▼M1

15 V některých případech při výpočtu váženého průměru výpůjčních nákladů je vhodné zahrnout všechny půjčky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků; za jiných okolností je vhodné pro každý dceřiný podnik použít vážený průměr výpůjčních nákladů použitelný na jeho vlastní půjčky.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou

16 Když účetní hodnota nebo očekávaný konečný pořizovací náklad na způsobilé aktivum převýší jeho zpětně získatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu, je účetní hodnota snížena nebo odepsána v souladu s požadavky ostatních standardů. Za určitých okolností je snížení hodnoty nebo odepsání stornováno v souladu s těmito ostatními standardy.

Zahájení aktivace

17 Účetní jednotka začíná aktivaci výpůjčních nákladů jako součást pořizovací ceny způsobilého aktiva v den zahájení. Den zahájení aktivace je den, kdy účetní jednotka splní všechny následující podmínky:

(a) vynakládá výdaje za aktivum;

(b) vynakládá výpůjční náklady; a

(c) uskutečňuje nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

▼M1

18 Výdaje na způsobilé aktivum zahrnují pouze ty výdaje, jejichž výsledkem byly platby peněžními prostředky, převody jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Výdaje jsou sníženy o všechny obdržené postupné platby a dotace obdržené ve spojení s aktivem (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*). Průměrná účetní hodnota aktiva během období včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů je běžně dostupný odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.

19 Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují technické a administrativní práce před počátkem fyzické výstavby, jako jsou činnosti spojené se získáním povolení před zahájením fyzické výstavby. Samy tyto činnosti při pouhém držení aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění podstatu aktiva, však nejsou důvodem k aktivování výpůjčních nákladů. Například výpůjční náklady vynaložené během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé v době, kdy pozemek získaný pro stavební účely je držen bez jakékoliv přípravné činnosti, se neaktivují.

Přerušení aktivace

20 Účetní jednotka přeruší aktivaci výpůjčních nákladů během prodloužených období, kdy přeruší aktivní přípravu způsobilého aktiva.

21 Účetní jednotka může vynaložit výpůjční náklady během prodlouženého období, ve kterých přeruší činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Takové náklady jsou náklady na držení částečně dokončených aktiv a neaktivují se. Avšak účetní jednotka běžně nepřerušuje aktivaci výpůjčních nákladů během období, kdy realizuje podstatné technické a administrativní práce. Účetní jednotka také nepřerušuje aktivaci výpůjčních nákladů, když je dočasné zdržení nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Například aktivace pokračuje během prodlouženého období, kdy vysoké hladiny vody zdrží výstavbu mostu, jestliže jsou takové vysoké vodní hladiny běžné v dotyčné zeměpisné oblasti během výstavby.

Ukončení aktivace

22 Účetní jednotka ukončí aktivaci výpůjčních nákladů, když jsou skončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

23 Aktivum je běžně připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej, když je dokončena fyzická výstavba aktiva, ačkoliv obvyklé administrativní práce mohou ještě pokračovat. Jestliže vše, co zbývá dokončit, jsou menší modifikace, jako je výzdoba majetku podle požadavků kupce nebo uživatele, znamená to, že jsou v podstatě dokončeny veškeré činnosti.

▼M1

24 Když účetní jednotka dokončuje výstavbu způsobilého aktiva po částech a každá část může být používána, zatímco výstavba pokračuje na dalších částech, účetní jednotka skončí aktivaci výpůjčních nákladů, když jsou podstatně ukončeny všechny činnosti nezbytné pro přípravu této části pro její zamýšlené použití nebo prodej.

25 Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část je schopna použití, zatímco výstavba pokračuje na ostatních částech, je obchodní centrum zahrnující několik budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilého aktiva, které vyžaduje dokončení dříve, než jakákoliv část může být používána, je průmyslová továrna, jako je ocelárna, zahrnující několik technologií realizovaných postupně v různých částech uvnitř jednoho prostoru továrny.

ZVEŘEJNĚNÍ

26 Účetní jednotka zveřejní:

(a) částku výpůjčních nákladů aktivovanou během období; a

(b) míru aktivace použitou pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27 Jestliže aplikace tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, účetní jednotka aplikuje standard na výpůjční náklady vztahující se na způsobilá aktiva, pro která je datem zahájení aktivace datum účinnosti nebo pozdější datum.

28 Účetní jednotka si může nicméně stanovit dřívější datum před datem účinnosti standardu a aplikuje standard na výpůjční náklady vztahující se na způsobilá aktiva, pro která je datem zahájení aktivace datum účinnosti nebo pozdější datum.

▼M67

28A Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl změněn odstavec 14. Účetní jednotka použije tyto změny na výpůjční náklady vzniklé na začátku nebo po začátku účetního období, v němž daná účetní jednotka poprvé použije tyto změny.

▼M1

DATUM ÚČINNOSTI

29 Účetní jednotka aplikuje standard pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější aplikace je povolena. V případě, že účetní jednotka aplikuje standard před 1. lednem 2009, tuto informaci zveřejní.

▼M8

29A Odstavec 6 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedenou změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M53

29B IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼**M54**

29C IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

▼**M67**

29D Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl změněn odstavec 14 a vložen nový odstavec 28 A. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M1**

UKONČENÍ IAS 23 (REVIDOVANÝ V ROCE 1993)

30 Tento standard nahrazuje IAS 23 *Výpůjční náklady*, který byl revidován v roce 1993.

▼M26

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 24

Zveřejnění spřízněných stran

CÍL

1 Cílem tohoto standardu je zajistit, aby účetní závěrka účetní jednotky obsahovala zveřejnění nutná k upozornění na možnost, že její finanční pozice a hospodářský výsledek je ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými zůstatky, včetně závazků, s těmito stranami.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 **Tento standard musí být použit při:**

a) identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;

b) identifikaci nesplacených zůstatků, včetně závazků, mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami;

c) identifikaci okolností, při kterých je nutné zveřejnit položky podle písmen a) a b), a

d) určení zveřejňovaných informací o těchto položkách.

▼M32

3 Tento standard vyžaduje zveřejnění transakcí se spřízněnými stranami, transakcí a nevypořádaných zůstatků, včetně závazků, v konsolidované a individuální účetní závěrce mateřského podniku nebo investorů se společnou kontrolou nad jednotkou, do níž bylo investováno, nebo podstatným vlivem na tuto jednotku, které musí být prezentovány v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IAS 27 *Individuální účetní závěrka*. Tento standard platí rovněž pro individuální účetní závěrky.

▼M38

4 Transakce a nesplacené zůstatky se spřízněnými stranami – jinými účetními jednotkami ve skupině se zveřejňují v účetní závěrce účetní jednotky. Transakce a nesplacené zůstatky se spřízněnými stranami v rámci skupiny jsou eliminovány při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny s výjimkou těch, které proběhnou mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi, které jsou oceňovány v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

▼M26

ÚČEL ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

5 Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Účetní jednotky například často provádějí části svých činností prostřednictvím dceřiných podniků, společných a přidružených podniků. Za těchto okolností má účetní jednotka schopnost ovlivňovat rozhodování o finančních a provozních politikách těchto podniků prostřednictvím ovládání, spoluovládání nebo podstatného vlivu.

6 Vztah spřízněnosti může mít dopad na hospodářský výsledek a finanční pozici účetní jednotky. Spřízněné strany mohou uzavírat transakce, které by nespřízněné strany nemohly. Účetní jednotka například prodává zboží svému mateřskému podniku za ceny na úrovni nákladů, za které by tyto položky neprodala jinému odběrateli. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být realizovány za stejné částky jako mezi nespřízněnými stranami.

▼M26

7 Hospodářský výsledek a finanční pozice účetní jednotky mohou být ovlivněny spřízněností i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Pouhá existence vztahu spřízněnosti může být dostačující k ovlivnění transakcí účetní jednotky s jinými stranami. Například dceřiný podnik může ukončit vztahy s obchodním partnerem v okamžiku, kdy jeho mateřský podnik pořídí sesterský podnik, jehož předmět činnosti je stejný jako předchozího obchodního partnera. V jiném případě se může jedna strana zdržet určité činnosti v důsledku podstatného vlivu jiného podniku – například dceřiný podnik může být instruován svým mateřským podnikem, aby se nevěnoval výzkumu a vývoji.

8 Z těchto důvodů mohou znalosti transakcí, nesplacených zůstatků, včetně závazků, a vztahů účetní jednotky se spřízněnými stranami ovlivnit hodnocení činnosti účetní jednotky uživateli účetní závěrky, včetně hodnocení rizik, kterým daná účetní jednotka čelí, a příležitostí, jež se jí naskýtají.

DEFINICE

▼M43

9 **V tomto standardu jsou použity následující pojmy s přesně stanoveným významem:**

Spřízněná strana **je osoba nebo účetní jednotka, která je spřízněná s účetní jednotkou sestavující účetní závěrku (v tomto standardu dále jen „vykazující účetní jednotka“).**

▼M26

a) Osoba nebo blízký člen rodiny této osoby jsou spřízněni s vykazující účetní jednotkou, pokud tato osoba:

i) ovládá nebo ►M32 spoluovládá ◄ vykazující účetní jednotku;

ii) má podstatný vliv na vykazující účetní jednotku; nebo

iii) je členem klíčového vedení vykazující účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku.

▼M43

b) Účetní jednotka je spřízněná s vykazující účetní jednotkou, pokud platí některá z těchto podmínek:

▼M26

i) Účetní jednotka a vykazující účetní jednotka jsou členy téže skupiny (což znamená, že všechny mateřské, dceřiné a sesterské podniky jsou vzájemně spřízněné).

ii) Jedna účetní jednotka je přidruženým nebo společným podnikem jiné účetní jednotky (nebo přidruženým či společným podnikem člena skupiny, jejímž členem je i druhá účetní jednotka).

iii) Obě účetní jednotky jsou společnými podniky téže třetí strany.

iv) Jedna účetní jednotka je společným podnikem třetí účetní jednotky a druhá účetní jednotka je přidruženým podnikem třetí účetní jednotky.

v) Účetní jednotka je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců vykazující účetní jednotky, nebo účetní jednotky, která je spřízněna s vykazující účetní jednotkou. Je-li samotná vykazující účetní jednotka takovýmto plánem, finančně přispívající zaměstnavatelé jsou rovněž spřízněni s vykazující účetní jednotkou.

▼M26

vi) **Účetní jednotka je ovládána nebo spoluovládána osobou uvedeno v písmenu a).**

vii) **Osoba uvedená v písm. a) bodu i) má podstatný vliv na účetní jednotku nebo je členem klíčového vedení účetní jednotky (nebo jejího mateřského podniku).**

▼M43

viii) **Účetní jednotka nebo člen skupiny, jejíž je součástí, zajišťuje vykazující účetní jednotce nebo mateřské společnosti vykazující účetní jednotky služby členů vrcholového vedení.**

▼M26

Transakce mezi spřízněnými stranami **je převod zdrojů, služeb nebo závazků mezi vykazující účetní jednotkou a spřízněnou stranou bez ohledu na to, zda je účtována cena.**

Blízcí členové rodiny osoby **jsou ti členové rodiny, u nichž lze očekávat, že budou ovlivňovat danou osobu nebo budou ovlivňováni danou osobou ve svých jednáních s účetní jednotkou, a patří k nim:**

a) **děti a manžel (manželka) nebo partner osoby ve společné domácnosti;**

b) **děti manžela (manželky) nebo partnera této osoby ve společné domácnosti a**

c) **vyživované osoby této osoby nebo jejího manžela (manželky) či partnera ve společné domácnosti.**

Odměňování **zahrnuje veškeré zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19** ***Zaměstnanecké požitky*****) včetně zaměstnaneckých požitků, na které se použije IFRS 2** ***Úhrady vázané na akcie*****. Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které jsou placené, splatné nebo poskytované účetní jednotkou nebo jménem účetní jednotky výměnou za služby poskytované účetní jednotce. Zahrnují také plnění placená jménem mateřského podniku ve vztahu k účetní jednotce. Odměňování zahrnuje:**

a) **krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placené nemocenské volno, podíly na zisku a odměny (pokud jsou splatné v průběhu dvanácti měsíců po skončení období) a nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;**

b) **požitky po skončení pracovního poměru, jako je penze, jiné penzijní požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;**

c) **ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, odměny k výročím a jiné věrnostní požitky, požitky při dlouhodobé invaliditě a v případě, že nejsou zcela splatné během dvanácti měsíců po skončení daného období, podíly na zisku, odměny a odložené odměny;**

d) **požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a**

e) **úhrady vázané na akcie.**

▼M32

_____

▼M26

Členové klíčového vedení **jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky, včetně všech členů vedení (výkonných i jiných) této účetní jednotky.**

▼M32

_____

▼M26

Orgány veřejné správy **se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, národní či mezinárodní.**

Účetní jednotkou spřízněnou s orgány veřejné správy **se rozumí účetní jednotka, která je ovládána nebo spoluovládána orgány veřejné správy nebo na kterou mají podstatný vliv orgány veřejné správy.**

▼M32

Výrazy „ovládání (kontrola)“, „spoluovládání“ a „podstatný vliv“ jsou definovány v IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* a jsou v tomto standardu používány ve významu uvedeném v těchto IFRS.

▼M26

10 Při posuzování každého možného vztahu spřízněnosti se pozornost upírá k podstatě vztahu, a nikoli jen k právní formě.

11 V kontextu tohoto standardu spřízněnými stranami nemusí být:

a) dvě účetní jednotky pouze proto, že mají společného člena vedení nebo jiného člena klíčového vedení, nebo proto, že člen klíčového vedení jedné účetní jednotky má podstatný vliv na jinou účetní jednotku;

b) dva ►M32 spoluvlastníci ◄ pouze proto, že ►M32 spoluovládají ◄ společný podnik.

c) i) poskytovatelé financování,

ii) odborové svazy,

iii) podniky veřejných služeb a

iv) vládní útvary a agentury, které neovládají nebo nespoluovládají účetní jednotku nebo na ni nemají podstatný vliv,

pouze z titulu jejich běžných činností s účetní jednotkou (ačkoliv mohou ovlivnit svobodu jednání účetní jednotky nebo se účastnit jejího rozhodovacího procesu);

d) zákazník, dodavatel, poskytovatel koncese, distributor nebo obchodní zástupce, se kterým účetní jednotka uskutečňuje podstatný objem obchodů, pouze na základě z toho vyplývající ekonomické závislosti.

12 V definici spřízněné strany zahrnuje přidružený podnik dceřiné podniky přidruženého podniku a společný podnik zahrnuje dceřiné podniky společného podniku. Vzájemně spřízněny jsou proto například dceřiný podnik přidruženého podniku a investor, který má podstatný vliv na přidružený podnik.

▼M26

ZVEŘEJNĚNÍ

Všechny účetní jednotky

13 **Vztahy mezi mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky se musí zveřejnit bez ohledu na to, zda mezi nimi došlo k transakcím. Účetní jednotka musí zveřejnit název svého mateřského podniku a název hlavního mateřského podniku, pokud je odlišný. Jestliže mateřský podnik ani hlavní mateřský podnik nesestavují konsolidované účetní závěrky přístupné veřejnosti, musí být zveřejněn také název nejbližšího nadřazeného mateřského podniku, který je sestavuje.**

14 Aby si uživatelé účetní závěrky mohli vytvořit představu o dopadech vztahů mezi spřízněnými stranami na účetní jednotku, je vhodné zveřejnit tyto vztahy při existenci ovládání, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami.

▼M32

15 Kromě požadavků na zveřejnění uvedených v IAS 27 a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* se požaduje zveřejnění vztahů spřízněných stran mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem.

▼M26

16 Odstavec 13 se vztahuje na nejbližší nadřazený mateřský podnik. Tím je první mateřský podnik ve skupině nad bezprostředním mateřským podnikem, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku přístupnou veřejnosti.

17 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit odměny klíčovým členům vedení v souhrnu a za každou z následujících kategorií:**

a) krátkodobé zaměstnanecké požitky;

b) zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru;

c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky;

d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a

e) úhrady vázané na akcie.

▼M43

17A Pokud účetní jednotka přijímá služby členů vrcholového vedení od jiné účetní jednotky (dále jen „řídicí účetní jednotka“), nemusí uplatňovat požadavky v odstavci 17 na náhradu, kterou řídicí účetní jednotka zaplatila nebo má zaplatit svým zaměstnancům či vedoucím pracovníkům.

▼M26

18 **Pokud měla účetní jednotka v průběhu období pokrytých danou účetní závěrkou transakce se spřízněnou stranou, musí zveřejnit povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech těchto transakcí a nesplacených zůstatcích, včetně závazků, jež jsou nezbytné, aby uživatelé pochopili potenciální dopad vztahů na účetní závěrku. Tyto požadavky na zveřejnění jsou doplňkem k požadavkům uvedeným v odstavci 17. Tato zveřejnění musí obsahovat minimálně:**

a) částku transakcí;

b) částku nesplacených zůstatků, včetně závazků, a:

i) jejich podmínky včetně toho, zda jsou zajištěné, a povahu plnění, které má být poskytnuto v souvislosti s vypořádáním a

ii) detaily jakýchkoliv vydaných nebo přijatých záruk;

▼M26

c) opravné položky k pochybným pohledávkám související s částkou nesplacených pohledávek a

d) náklady uznané během období ve vztahu ke špatným nebo pochybným pohledávkám za spřízněnými stranami.

▼M43

18A **Účetní jednotka zveřejní částky, které vynaloží na služby členů vrcholového vedení, které jí poskytuje samostatná řídicí účetní jednotka.**

▼M32

19 **Zveřejnění požadovaná odstavcem 18 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:**

a) mateřský podnik;

b) účetní jednotky spoluovládající účetní jednotku nebo účetní jednotky s podstatným vlivem na účetní jednotku;

c) dceřiné podniky;

▼M26

d) přidružené podniky;

e) společné podniky, ve kterých je účetní jednotka ►M32 spoluvlastníkem ◄;

f) členové klíčového vedení účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku a

g) ostatní spřízněné strany.

20 Klasifikace částek splatných spřízněným stranám nebo získatelných od spřízněných stran v různých kategoriích podle ustanovení odstavce 19 je rozšířením požadavků na zveřejnění dle IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* pro informace, které musí být vykázány ve výkazu o finanční pozici nebo v komentáři. Kategorie jsou rozšířeny tak, aby poskytovaly podrobnější analýzu zůstatků se spřízněnými stranami a vztahovaly se na transakce se spřízněnými stranami.

21 Následují příklady transakcí, které se zveřejňují, pokud jsou prováděny se spřízněnou stranou:

a) nákupy nebo prodeje výrobků (dokončených nebo nedokončených);

b) nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv;

c) poskytování nebo přijímání služeb;

d) leasingy;

e) převody výsledků výzkumu a vývoje;

f) převody podle licenčních smluv;

g) převody podle finančních ujednání (včetně půjček a peněžních či nepeněžních vkladů do vlastního kapitálu);

h) poskytování záruk a zajištění;

i) závazky něco vykonat, pokud v budoucnu nastane či nenastane určitá událost, včetně otevřených smluv (*) (uznané a neuznané), a

(*) IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* definuje otevřené smlouvy jako smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu.

▼M26

j) vypořádání závazků ve prospěch účetní jednotky nebo účetní jednotkou ve prospěch této spřízněné strany.

▼M31

22 Účast mateřského podniku nebo dceřiného podniku na definovaném plánu požitků, který sdílí rizika mezi účetními jednotkami ve skupině, je transakcí mezi spřízněnými stranami (viz odstavec 42 standardu IAS 19 (ve znění z roku 2011)).

▼M26

23 Informace o tom, že se uskutečnily transakce se spřízněnými stranami na základě podmínek, které odpovídají obvyklým tržním podmínkám transakcí, jsou zveřejňovány pouze v případech, kdy tyto podmínky lze doložit.

24 **Položky podobné povahy se mohou zveřejnit souhrnně kromě případů, kdy je samostatné zveřejnění nezbytné k porozumění dopadů transakcí mezi spřízněnými stranami na účetní závěrku účetní jednotky.**

Účetní jednotky spřízněné s orgány veřejné správy

▼M32

25 Vykazující účetní jednotka je osvobozena od požadavků na zveřejnění stanovených v odstavci 18 s ohledem na transakce se spřízněnou stranou a nesplacené zůstatky, včetně závazků, s

(a) orgány veřejné správy, které ovládají nebo spoluovládají vykazující účetní jednotku nebo na ni mají podstatný vliv, a

(b) jinou účetní jednotkou, která je spřízněnou stranou, jelikož stejný orgán veřejné správy ovládá nebo spoluovládá vykazující účetní jednotku i druhou účetní jednotku či na ně má podstatný vliv.

▼M26

26 **Pokud vykazující účetní jednotka využije osvobození uvedené v odstavci 25, musí zveřejnit následující informace o transakcích a souvisejících nesplacených zůstatcích uvedených v odstavci 25:**

a) název orgánu veřejné správy a povahu jeho vztahu s vykazující účetní jednotkou (tj. ovládání, spoluovládání nebo podstatný vliv);

b) následující informace, které jsou natolik podrobné, aby uživatelé účetní závěrky účetní jednotky mohli pochopit dopad transakcí se spřízněnou stranou na její účetní závěrku:

i) povaha a částka každé individuálně významné transakce a

ii) u ostatních transakcí, které jsou významné společně, nikoli však individuálně, kvalitativní nebo kvantitativní údaj o jejich rozsahu. K typům transakcí patří transakce uvedené v odstavci 21.

27 Na základě vlastního úsudku při určení úrovně podrobnosti informací, jež mají být zveřejněny v souladu s požadavky stanovenými v odst. 26 písm. b), účetní jednotka uváží blízkost vztahu a jiné činitele, které jsou důležité pro stanovení úrovně významnosti transakce, například zda je transakce:

a) významná z hlediska svého rozsahu;

b) uskutečněna za netržních podmínek;

▼M26

c) mimo běžné každodenní obchodní činnosti, jako je nákup a prodej podniků;

d) sdělena regulačním a dohledovým orgánům;

e) nahlášena vrcholovému vedení;

f) musí být schválena akcionáři.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

28 Účetní jednotka použije tento standard se zpětnou účinností na účetní období počínající 1. ledna 2011 nebo později. Je přípustné dřívější použití buď celého standardu, nebo částečného osvobození stanoveného v odstavcích 25–27 pro účetní jednotky spřízněné s orgány veřejné správy. Pokud účetní jednotka použije celý tento standard, nebo částečné osvobození pro období počínající před 1. lednem 2011, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M32

28A IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účetní jednotka tyto změny použije, pokud použije IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.

▼M38

28B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 4 a 9. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

▼M43

28C Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 9 a vloženy nové odstavce 17A a 18A. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M26

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 24 (2003)

29 Tento standard nahrazuje IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění revize z roku 2003).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 26

Penzijní plány

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro sestavování finančních zpráv penzijních plánů.

2. Penzijní plány jsou někdy označovány různými jinými názvy, jako například „plány penzijních požitků“, „důchodové plány“ nebo „schémata penzijních požitků“. Tento standard považuje penzijní plán za samostatnou vykazující účetní jednotku, jenž je oddělena od zaměstnavatelů těch osob, které jsou účastníky takového plánu. Všechny ostatní standardy se týkají finanční zprávy o penzijních plánech pouze v těch případech, které nejsou tímto standardem upraveny.

3. Tento standard upravuje zachycování a vykazování plánů pro všechny účastníky jako celek. Nezabývá se zprávami o nárocích jednotlivých účastníků na penzijní požitky.

4. IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se zabývá určením nákladů na penzijní požitky v účetních závěrkách zaměstnavatelů majících tyto plány. Proto tento standard doplňuje IAS 19.

5. Penzijní plány mohou mít podobu plánů definovaných příspěvků nebo plánů definovaných požitků. Pro mnohé z nich je třeba vytvořit oddělené fondy, které mohou, ale nemusí mít samostatnou právní subjektivitu a mohou, ale nemusí mít správce. Do fondu jsou placeny příspěvky a z fondu jsou následně vypláceny penzijní požitky. Tento standard platí bez ohledu na to, zda je takový fond vytvořen, a bez ohledu na to, zda existuje správce.

6. Pro penzijní plány, které mají aktiva investována u pojišťoven, platí stejné požadavky na účetnictví a financování jako u plánů, jejichž aktiva byla dána do soukromé správy. Tyto plány spadají do rozsahu působnosti tohoto standardu, pakliže se nejedná o případ, kdy je dohoda s pojišťovnou sepsána jménem určitého účastníka nebo skupiny účastníků a úhrada závazků, vyplývajících z penzijních požitků, je výlučně odpovědností pojišťovny.

7. Tento standard se nezabývá dalšími formami zaměstnaneckých požitků, jako například odstupným spojeným s ukončením pracovního poměru, ujednáními o odloženém odměňování, věrnostními dávkami, předčasným odchodem do penze, plány omezení počtu pracovníků, plány zdravotní a sociální péče nebo plány odměn. Z rozsahu tohoto standardu jsou vyloučeny i systémy zákonného sociálního zabezpečení.

▼B

DEFINICE

8. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Penzijní plány jsou takové dohody, kdy účetní jednotka poskytuje svým zaměstnancům požitky k datu ukončení pracovního poměru nebo v době po jeho skončení (a to buď formou ročního příjmu, nebo formou vyplacení jednorázové částky) za předpokladu, že lze tyto požitky nebo příspěvky před odchodem zaměstnanců do penze určit či odhadnout, a to buď na základě ustanovení příslušných dokumentů, nebo zavedené praxe účetní jednotky.

Plány definovaných příspěvků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny výší příspěvků do fondu a ziskem plynoucím z jeho investic.

Plány definovaných požitků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny pomocí vzorce, jehož základ obvykle tvoří výdělek zaměstnance a/nebo počet odpracovaných let.

Financováním se chápe převod aktiv do subjektu (*fondu*), odděleného od účetní jednotky zaměstnavatele, a to za účelem výplaty budoucích závazků z penzijních požitků.

Pro účely tohoto standardu jsou dále použity následující výrazy:

Účastníci jsou členové penzijního plánu a jiné osoby, jež mají nárok na požitky plynoucí z tohoto plánu.

Čistá aktiva použitelná pro požitky jsou aktiva penzijního plánu snížená o jiné závazky než ty, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.

Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je současná hodnota očekávaných plateb podle penzijního plánu, přisouzených nynějším i bývalým zaměstnancům za již poskytnuté služby.

Nepodmíněné požitky jsou takové požitky, na něž vzniká právo podle podmínek plánu penzijních požitků a nejsou podmíněny dalším pokračováním pracovního poměru.

9. Některé penzijní plány mají i jiné přispěvatele než pouze zaměstnavatele; tento standard se rovněž vztahuje na finanční zprávy o takových plánech.

10. Většina penzijních plánů je založena na formálních smlouvách. Některé plány jsou neformální, ale nabyly určitého stupně závaznosti jako výsledek praxe zavedené zaměstnavatelem. Některé plány umožňují omezit závazky zaměstnavatele z plánu; pro zaměstnavatele je však obvykle obtížné zrušit plán v případě, že jeho zaměstnanci mají nadále setrvat v podniku. Pro zachycení a vykázání neformálních plánů se používají stejná východiska jako pro plány formální.

▼B

11. Mnoho penzijních plánů poskytuje možnost vytvořit oddělené fondy, do kterých jsou placeny příspěvky a ze kterých jsou vypláceny požitky. Takové fondy mohou být spravovány subjekty, které při řízení aktiv fondu vystupují nezávisle. Tyto subjekty jsou v některých zemích označovány jako správci. V tomto standardu se termín správce používá k popisu zmíněných subjektů bez ohledu na to, zda byla svěřenecká správa vytvořena, či ne.

12. Penzijní plány mají podobu buď plánů definovaných příspěvků, nebo plánů definovaných požitků, přičemž obě kategorie mají odlišné charakteristiky. Občas se též vyskytují plány, které mají vlastnosti obou typů plánů. Takové hybridní plány jsou pro účely tohoto standardu považovány za plány definovaných požitků.

PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

13. Finanční zpráva o plánu definovaných příspěvků obsahuje výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a popis pravidel financování.

14. Na základě plánu definovaných příspěvků závisí výše budoucích požitků účastníka na výši příspěvku placeného zaměstnavatelem, účastníkem plánu nebo oběma, a dále na provozní efektivnosti a zisku z investic fondu. Povinnost zaměstnavatele je obvykle splněna zaplacením příspěvků do fondu. V tomto případě není obvykle vyžadována součinnost pojistného matematika, nicméně může být někdy použita při odhadu výše budoucích požitků, kterých bude možno dosáhnout na základě současných příspěvků, proměnlivé výše budoucích příspěvků a zisku z investic.

15. Účastníci se zajímají o činnosti plánu, protože přímo ovlivňují výši jejich budoucích požitků. Zájmem účastníků jsou informace o tom, zda byly příspěvky uhrazeny a zda proběhla řádná kontrola na ochranu práv příjemců požitků. Zájmem zaměstnavatele je, aby plán fungoval efektivně a podle pravidel.

16. Cílem výkaznictví plánu definovaných příspěvků je pravidelné poskytování informací o plánu a o výkonnosti jeho investic. Tohoto cíle se obvykle dosáhne předložením finanční zprávy, která zahrnuje:

a) popis významných aktivit za dané období a dopad všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;

b) výkazy informující o transakcích a investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období a

c) popis investičních pravidel.

PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

17. Finanční zpráva o plánu definovaných požitků obsahuje buď:

a) výkaz, který zobrazuje:

i) čistá aktiva použitelná pro požitky,

▼B

ii) pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky a

iii) výsledný přebytek nebo schodek, nebo

b) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, který zahrnuje buď:

i) komentář podávající informaci o pojistně-matematické současné hodnotě přislíbených penzijních požitků v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky, nebo

ii) odkaz na tuto informaci v přiložené zprávě pojistného matematika.

V případě, že k datu sestavení finanční zprávy nebylo vypracováno pojistně-matematické ocenění, použije se jako východisko poslední ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

18. Pro potřeby odstavce 17 je pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založena na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za dosud poskytnuté služby zaměstnavateli, s využitím buď současné úrovně mezd, nebo plánované úrovně mezd, a zveřejněním informace o tom, jaký základ byl použit. Rovněž se zveřejní dopady všech změn pojistně-matematických předpokladů, které mohou významně ovlivnit pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků.

19. Finanční zpráva vysvětluje vztah mezi pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků a čistými aktivy použitelnými pro požitky a uvádí pravidla financování přislíbených požitků.

20. Vyplácení přislíbených penzijních požitků na základě plánu definovaných požitků závisí na finanční pozici plánu a schopnosti přispěvatelů platit v budoucnosti příspěvky do plánu a rovněž na investiční výkonnosti a provozní efektivnosti plánu.

21. Plán definovaných požitků vyžaduje pravidelné stanovisko pojistného matematika k posouzení finančního situace plánu, ověření výchozích předpokladů a doporučení budoucí výše příspěvků.

22. Cílem výkaznictví plánu definovaných požitků je pravidelné poskytování informací o finančních zdrojích a aktivitách plánu, což je významné pro posouzení vztahu nárůstu zdrojů a plánovaných výplat požitků za dané období. Tohoto cíle se obvykle dosáhne předložením finanční zprávy, která zahrnuje:

a) popis významných aktivit za dané období a dopad všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;

b) výkazy informující o transakcích a investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období;

c) pojistně-matematické informace, které jsou buď součástí výkazů, nebo tvoří samostatnou zprávu, a

d) popis investičních pravidel.

▼B

Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků

23. Současná hodnota očekávaných plateb dle plánu penzijních požitků může být vypočtena a vykázána buď na základě současné úrovně mezd, nebo na základě úrovně mezd plánovaných na období do doby odchodu účastníků plánu do penze.

24. Důvody pro používání metody založené na současné úrovni mezd:

a) pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, která je součtem částek přisouzených v současné době každému účastníkovi plánu, může být vypočtena objektivněji, než když se použije plánovaná úroveň mezd, neboť zahrnuje méně předpokladů;

b) při růstu mezd se zvýšení požitků stává pro podnik závazné v tom okamžiku, kdy se mzdy skutečně zvýší, a

c) výše pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků se při použití současné úrovně mezd více blíží částce, která má být vyplacena v případě ukončení nebo přerušení plánu.

25. Důvody pro používání metody založené na plánované úrovni mezd:

a) účetní informace mohou být vypracovány na základě předpokladu trvání podniku, bez ohledu na jiné předpoklady a odhady, které je třeba učinit;

b) v případě plánů konečných výplat jsou požitky stanoveny na základě úrovně mezd v době odchodu do penze, resp. krátce před tímto datem, a proto je třeba naplánovat úroveň mezd, výši příspěvků a míru návratnosti, a

c) opomenutí zohlednit plánovanou úroveň mezd se může v případě, kdy je většina příspěvků do fondu založena na plánované úrovni mezd, projevit ve výkazech jako zjevně nadměrné financování, ačkoliv je plán ve skutečnosti financován řádně, nebo jako řádné financování v případě, kdy je plán ve skutečnosti financován nedostatečně.

26. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na současné úrovni mezd je zveřejněna ve finanční zprávě o plánu tak, aby zobrazovala výši závazku z titulu platby požitků k datu sestavení finanční zprávy. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na plánované úrovni mezd je zveřejněna tak, aby zobrazovala výši možného závazku za předpokladu trvání podniku, což představuje obecný základ pro financování. Kromě zveřejnění pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků je třeba podat vhodné vysvětlení, které jasně naznačí kontext, ve kterém by měla být pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků interpretována. Takové vysvětlení může mít formu informace o přiměřenosti plánovaných budoucích příjmů do fondu a o pravidlech financování založených na plánované úrovni mezd. Tyto údaje mohou být součástí finanční zprávy nebo mohou být zahrnuty do zprávy pojistného matematika.

▼B

Četnost provádění pojistně-matematického ocenění

27. V mnoha zemích se pojistně-matematické ocenění neprovádí častěji než jednou za tři roky. V případě, že pojistně-matematické ocenění nebylo provedeno ke dni sestavení finanční zprávy, použije se jako východisko poslední provedené ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

Obsah finanční zprávy

28. V případě plánů definovaných požitků jsou informace vykazovány v jednom z následujících formátů, které odrážejí rozdílné způsoby zveřejňování a vykazování pojistně-matematických informací:

a) součástí finanční zprávy je výkaz zobrazující čistá aktiva použitelná pro požitky, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků a výsledný přebytek či schodek. Finanční zpráva o plánu rovněž obsahuje výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky a změn pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Součástí finanční zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků;

b) finanční zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je zveřejněna formou komentáře k výkazům. Součástí finanční zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků, a

c) finanční zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky, spolu s pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků uvedenou v samostatné zprávě pojistného matematika.

Finanční zprávy ve všech výše uvedených formátech mohou být doprovázeny zprávou o investiční činnosti a zprávou správce, která může mít buď podobu zprávy vedení, nebo podobu zprávy představenstva.

29. Zastánci formátů popsaných v odst. 28 písm. a) a b) se domnívají, že kvantifikace přislíbených penzijních požitků a další informace, poskytnuté prostřednictvím některého z popsaných způsobů, pomohou uživatelům posoudit současný stav plánu a pravděpodobnost, zda závazky vyplývající z plánu budou uspokojeny. Domnívají se, že by finanční zprávy měly být úplné samy o sobě a nechtějí se spoléhat na doprovodné výkazy. Někteří se ale domnívají, že formát popsaný v odst. 28 písm. a) může vyvolat dojem, že závazek existuje, i když pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá, dle jejich názoru, všechny charakteristiky závazku.

▼B

30. Zastánci formátu popsaného v odst. 28 písm. c) se domnívají, že by pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků neměla být zahrnuta do výkazu čistých aktiv použitelných pro požitky tak, jak je popsáno v odst. 28 písm. a), nebo dokonce formou komentáře, jak je zmíněno v odst. 28 písm. b), protože bude přímo srovnávána s aktivy plánu a takové srovnání nemusí být správné. Domnívají se, že pojistní matematici nemusí nutně srovnávat pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s tržní hodnotou investic, ale místo toho mohou stanovit současnou hodnotu peněžních toků, které by měly z investic plynout. Zastánci tohoto formátu se tudíž domnívají, že již zmíněné srovnání pravděpodobně neodráží celkové pojistně-matematické hodnocení plánu a že může být špatně pochopeno. Někteří se rovněž domnívají, že informace o přislíbených penzijních požitcích by měly být obsaženy pouze v samostatné zprávě pojistného matematika, kde je možno podat jejich řádné vysvětlení, a to bez ohledu na to, zda byla provedena jejich kvantifikace.

31. Tento standard souhlasí s názory, které preferují zveřejnění informací týkajících se přislíbených penzijních požitků v samostatné zprávě pojistného matematika. Odmítá argumentaci proti kvantifikaci pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Formáty popsané v odst. 28 písm. a) a b) jsou tudíž, dle tohoto standardu, považovány za akceptovatelné. To platí i pro formát popsaný v odst. 28 písm. c) za předpokladu, že finanční zpráva obsahuje odkaz na zprávu pojistného matematika, která obsahuje současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků, a tato zpráva je přiložena.

USTANOVENÍ SPOLEČNÁ PRO VŠECHNY TYPY PLÁNŮ

Ocenění aktiv plánu

32. Investice penzijního plánu se oceňují reálnou hodnotou. V případě obchodovatelných cenných papírů se za reálnou hodnotu považuje hodnota tržní. V těch případech, kdy nelze u investice určit reálnou hodnotu, zveřejní se důvod, proč nelze tuto hodnotu určit.

33. V případě obchodovatelných cenných papírů je za reálnou hodnotu obvykle považována hodnota tržní, protože představuje nejvhodnější ocenění jak cenného papíru k datu vykazování, tak i výsledků investiční činnosti za dané období. Takové cenné papíry, jež mají pevnou hodnotu zpětného odkupu a byly pořízeny za účelem pokrytí závazků plánu nebo jeho specifické části, mohou být oceněny částkou odpovídající ceně při zpětném odkupu za předpokladu konstantní míry výnosnosti po celé období od pořízení cenného papíru do jeho splatnosti. U těch investic plánu, pro které nelze určit reálnou hodnotu, jako například při úplném vlastnictví účetní jednotky, se zveřejní důvod, proč není reálná hodnota investice použita. U investic, oceněných jinou než tržní či reálnou hodnotou, je reálná hodnota obvykle předmětem zveřejnění. Aktiva použitá k zajištění provozu fondu se zachycují v souladu s odpovídajícími standardy.

Zveřejnění

34. Finanční zpráva o penzijním plánu, ať již se jedná o plán definovaných požitků, nebo plán definovaných příspěvků, obsahuje následující informace:

a) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky;

▼B

b) přehled podstatných účetních pravidel a

c) popis plánu a dopad všech změn plánu v průběhu daného období.

35. Pokud je to relevantní, jsou součástí finanční zprávy o penzijních plánech následující informace:

a) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, prostřednictvím kterého se zveřejní:

i) stav aktiv na konci období ve vhodném členění,

ii) způsob ocenění aktiv,

iii) podrobné informace o všech jednotlivých investicích převyšujících 5 % čistých aktiv použitelných pro požitky nebo převyšujících 5 % jakékoliv třídy či druhu cenných papírů,

iv) podrobné informace o investicích do účetní jednotky zaměstnavatele a

v) závazky, kromě těch, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků;

b) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky zobrazující:

i) příspěvky zaměstnavatele,

ii) příspěvky zaměstnanců,

iii) výnosy z investic jako například úroky a dividendy,

iv) ostatní výnosy,

v) požitky vyplacené nebo splatné (členěné například na penzi, požitky vyplácené v případě úmrtí a invalidity a jednorázově vyplácené částky),

vi) správní náklady,

vii) ostatní náklady,

viii) daně ze zisku,

ix) zisky a ztráty vzniklé pozbytím investic a změnami v hodnotě investic a

x) převody z jiných plánů a převody do jiných plánů;

c) popis pravidel financování;

d) pro plány definovaných požitků, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků (případně v rozlišení na nepodmíněné a podmíněné požitky), založenou na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za služby poskytnuté do dne sestavení výkazu, s využitím metody současné úrovně mezd nebo plánované úrovně mezd; tyto informace mohou být zahrnuty v přiložené zprávě pojistného matematika tak, aby mohly být pochopeny v kontextu se související finanční zprávou; a

e) pro plány definovaných požitků, charakteristiku významných pojistně-matematických předpokladů a metod použitých pro výpočet pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.

36. Zpráva o penzijním plánu obsahuje popis plánu a je buď součástí finanční zprávy, nebo samostatnou zprávou. Popis plánu obsahuje:

a) jména zaměstnavatelů a skupiny zaměstnanců zařazených do plánu;

▼B

b) počet účastníků plánu a počet ostatních účastníků, a to ve vhodném členění;

c) typ plánu – plán definovaných příspěvků nebo plán definovaných požitků;

d) komentář, zda účastníci přispívají do plánu;

e) popis penzijních požitků přislíbených účastníkům;

f) popis všech podmínek ukončení plánu a

g) změny v písmenech a) až f), pokud spadají do období, kterého se týká zpráva.

Nepovažuje se za nic neobvyklého, když jsou ve zprávě uváděny odkazy na jiné dokumenty, které jsou běžně dostupné a v nichž je plán popsán, a ve zprávě jsou zahrnuty pouze informace o následných změnách.

DATUM ÚČINNOSTI

37. Tento standard nabývá účinnosti pro finanční zprávy o penzijních plánech sestavovaných za období počínající 1. ledna 1988 nebo později.

▼M32

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

Individuální účetní závěrka

CÍL

1 Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky pro účtování a zveřejňování investic do dceřiných podniků, společných a přidružených podniků, pokud účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku.

OBLAST PŮSOBNOSTI

2 Tento standard se použije pro účtování investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, pokud si účetní jednotka zvolí zveřejnění individuální účetní závěrky, nebo pokud je toto zveřejnění požadováno místními předpisy.

3 Tento standard neurčuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrky. Použije se v případě, že účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

DEFINICE

▼M50

4 V tomto standardu jsou použity následující pojmy s přesně stanoveným významem:

▼M32

***Konsolidovaná účetní závěrka* je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.**

▼M50

***Individuální účetní závěrka* je účetní závěrka předkládaná účetní jednotkou, v níž se účetní jednotka mohla rozhodnout, s výhradou požadavků tohoto standardu, účtovat investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buďto v pořizovacích nákladech, v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*, nebo za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*.**

5 V dodatku A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, v dodatku A IFRS 11 *Společná ujednání* a v odstavci 3 IAS 28 jsou definovány tyto termíny:

— přidružený podnik,

— ekvivalenční metoda,

▼M38

— skupina,

— investiční jednotka,

— spoluovládání,

▼M32

— společný podnik,

— spoluvlastník,

— mateřský podnik,

— podstatný vliv,

— dceřiný podnik.

▼M50

6 Individuální účetní závěrka je taková závěrka, která je předkládána navíc ke konsolidované účetní závěrce nebo navíc k účetní závěrce investora nemajícího investice v dceřiných podnicích, avšak majícího investice v přidružených nebo společných podnicích, v níž se podle IAS 28 investice do přidružených podniků nebo společných podniků musí účtovat za použití ekvivalenční metody, s výjimkou případů stanovených v odstavcích 8–8 A.

▼M50

7 Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik ani účast spoluovládajícího na společném podniku, není individuální účetní závěrkou.

▼M32

8 Účetní jednotka, jež je v souladu s odstavcem 4(a) standardu IFRS 10 osvobozena od konsolidace nebo v souladu s odstavcem 17 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) osvobozena od použití ekvivalenční metody, smí prezentovat individuální účetní závěrku jakou svou jedinou účetní závěrku.

▼M38

8A Investiční jednotka, která je povinna v aktuálním období a ve všech srovnávacích obdobích uplatňovat výjimku z konsolidace pro všechny své dceřiné společnosti v souladu s odstavcem 31 standardu IFRS 10, zveřejňuje individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

▼M32

SESTAVENÍ INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

9 Individuální účetní závěrka se vypracuje v souladu se všemi použitelnými IFRS, ledaže je v odstavci 10 stanoveno jinak.

▼M50

10 Pokud účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, účtuje investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buďto:

a) v pořizovacích nákladech;

b) v souladu s IFRS 9; nebo

c) za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28.

Účetní jednotka použije stejné účetní řešení pro každou kategorii investic. Investice zaúčtované v pořizovacích nákladech nebo za použití ekvivalenční metody se účtují v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, pokud jsou klasifikovány jako držené k prodeji nebo k rozdělení (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji nebo k rozdělení). Ocenění investic účtovaných v souladu s IFRS 9 se za takovýchto okolností nemění.

▼M32

11 Pokud si účetní jednotka zvolí v souladu s odstavcem 18 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) ocenit své investice do přidružených podniků nebo do společných podniků v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, musí o těchto investicích účtovat stejným způsobem ve své individuální účetní závěrce.

▼M38

11A Pokud je mateřský podnik povinen v souladu s odstavcem 31 IFRS 10 ocenit svou investici do dceřiné společnosti v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9, musí o investici do dceřiné společnosti účtovat stejným způsobem i ve své individuální účetní závěrce.

▼M50

11B Když mateřský podnik přestane být investiční jednotkou nebo se investiční jednotkou stane, musí účtovat o této změně počínaje datem, kdy ke změně statusu došlo, následujícím způsobem:

a) když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, musí zaúčtovat investici do dceřiného podniku v souladu s odstavcem 10. Datum změny statusu je považováno za datum pomyslné akvizice. Reálná hodnota dceřiného podniku k datu pomyslné akvizice představuje převedené pomyslné protiplnění při zaúčtování investice v souladu s odstavcem 10.

▼**M50**

i) [zrušeno]

ii) [zrušeno]

b) když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, účtuje o investici do dceřiné společnosti v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9. Rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou dceřiné společnosti a její reálnou hodnotou k datu změny statusu investora musí být vykázán v hospodářském výsledku jako zisk nebo ztráta. S kumulovanou částkou zisku nebo ztráty dříve vykázanou v ostatním úplném výsledku v souvislosti s těmito dceřinými společnostmi se zachází stejně, jako kdyby investiční jednotka pozbyla těchto dceřiných společností k datu změny statusu.

12 Účetní jednotka vykáže dividendu z dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku ve své individuální účetní závěrce v okamžiku, kdy jí vznikne právo obdržet tuto dividendu. Tato dividenda je vykázána v hospodářském výsledku, ledaže se účetní jednotka rozhodne použít ekvivalenční metodu, v takovém případě se dividenda vykáže jako snížení účetní hodnoty investice.

▼**M32**

13 Pokud mateřský podnik reorganizuje strukturu své skupiny vytvořením nové účetní jednotky jako svého mateřského podniku způsobem splňujícím následující kritéria:

(a) nový mateřský podnik získá ovládání původního mateřského podniku vydáním nástrojů vlastního kapitálu výměnou za stávající nástroje vlastního kapitálu původního mateřského podniku,

(b) aktiva a závazky nové skupiny i původní skupiny jsou stejné bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní a

(c) vlastníci původního mateřského podniku před reorganizací mají stejné absolutní i relativní podíly na čistých aktivech původní skupiny i nové skupiny bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní,

a nový mateřský podnik zaúčtuje svou investici do původního mateřského podniku v souladu s odstavcem 10(a) ve své individuální účetní závěrce, ocení nový mateřský podnik pořizovací náklady v účetní hodnotě svého podílu na položkách vlastního kapitálu vykázaných v individuální účetní závěrce původního mateřského podniku k datu reorganizace.

14 Obdobně platí, že účetní jednotka, která není mateřským podnikem, by mohla vytvořit novou účetní jednotku jako svůj mateřský podnik způsobem, který odpovídá kritériím v odstavci 13. Požadavky v odstavci 13 se použijí stejně na takové reorganizace. V takových případech se odkazy na „původní mateřský podnik“ a „původní skupinu“ považují za odkazy na „původní účetní jednotku“.

ZVEŘEJNĚNÍ

15 Pro zveřejnění informací ve své individuální účetní závěrce musí účetní jednotka použít všechny použitelné IFRS, včetně požadavků v odstavcích 16 a 17.

▼M32

16 **Jestliže se mateřský podnik v souladu s odstavcem 4(a) standardu IFRS 10 rozhodne nesestavit konsolidovanou účetní závěrku a místo toho sestavuje individuální účetní závěrku, zveřejní v této individuální účetní závěrce:**

(a) **skutečnost, že je účetní závěrka individuální účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; název a hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud je odlišná) účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, byla sestavena a je k dispozici pro veřejné použití; a adresu, kde lze takovou konsolidovanou účetní závěrku získat;**

(b) **seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:**

(i) **názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo,**

(ii) **hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo,**

(iii) **výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženého v uvedených podnicích, do nichž se investovalo.**

(c) **popis metod použitých pro účtování investic uvedených v bodě b).**

▼M38

16A **Když investiční jednotka, která je mateřským podnikem (jiným než mateřským podnikem uvedeným v odstavci 16), sestavuje v souladu s odstavcem 8A individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku, je povinna tuto skutečnost zveřejnit. Investiční jednotka je rovněž povinna zveřejnit informace týkající se investičních jednotek v souladu se standardem IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*.**

17 **Když mateřský podnik (jiný než mateřský podnik uvedený v odstavcích 16–16A) nebo investor, který spoluovládá jednotku, do které se investovalo, nebo na ni má podstatný vliv, sestavuje individuální účetní závěrku, musí tento mateřský podnik nebo investor identifikovat účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS 10, IFRS 11 nebo IAS 28 (ve znění z roku 2011), která se jej týká. Mateřský podnik nebo investor je rovněž povinen ve své individuální účetní závěrce uvést:**

▼M32

(a) **skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou, a důvody, proč je tato závěrka sestavována, jestliže nejde o zákonný požadavek;**

(b) **seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:**

(i) **názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo,**

(ii) **hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo,**

▼M32

(iii) **výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženého v uvedených podnicích, do nichž se investovalo.**

(c) **popis metod použitých pro účtování investic uvedených v bodě b).**

Mateřský podnik nebo investor také identifikuje účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS 10, IFRS 11 nebo IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), k níž se vztahuje.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

18 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. ►M38 Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a současně použít standardy IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IAS 28 (ve znění z roku 2011). ◄

▼M38

18A Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 5, 6, 17 a 18 a doplnil odstavce 8A, 11A–11B, 16A a 18B–18I. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

18B Pokud k datu prvotní aplikace změn dokumentu *Investiční jednotky* (kterým je pro účely tohoto standardu začátek ročního vykazovaného období, pro které jsou tyto změny použity poprvé) dospěje mateřský podnik k závěru, že je investiční jednotkou, uplatní na svou investici do dceřiné společnosti odstavce 18C–18I.

18C K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do dceřiné společnosti pořizovací cenou, povinna tuto investici nyní ocenit reálnou hodnotou vykázané do zisku nebo ztráty, jako kdyby požadavky tohoto IFRS byly účinné po celou dobu. Investiční jednotka retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, a upraví nerozdělené zisky na začátku bezprostředně předcházejícího období o případné rozdíly mezi:

a) předchozí účetní hodnotou investice a

b) reálnou hodnotou investice investora do dceřiné společnosti.

18D K datu prvotní aplikace je investiční jednotka, která dříve oceňovala svou investici do dceřiné společnosti pořizovací cenou prostřednictvím ostatního úplného výsledku, povinna nadále oceňovat tuto investici reálnou hodnotou. Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty, dříve vykazovaná v ostatním úplném výsledku, musí být převedena do nerozdělených zisků na počátku ročního období bezprostředně předcházejícího datu prvotní aplikace.

18E Investiční jednotka k datu prvotní aplikace neprovede úpravy předchozího účtování podílu v dceřiné společnosti, u níž původně zvolila ocenění reálnou hodnotou vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9, jak umožňuje odstavec 10.

▼M38

18F Před datem přijetí IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* je investiční jednotka povinna používat částky reálné hodnoty, které byly dříve oznámeny investorům nebo vedení, pokud tyto částky představují částku, za níž by investice mohla být směněna mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za podmínek obvyklých k datu ocenění.

18G Pokud není ocenění investice do dceřiné společnosti v souladu s odstavci 18C–18F prakticky proveditelné (podle definice v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*), uplatní investiční jednotka požadavky tohoto standardu na počátku nejstaršího období, pro něž je použití odstavců C3B–C3C prakticky proveditelné, což může být aktuální období. Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, aktuální období. Pokud datum, k němuž je pro investiční jednotku prakticky proveditelné ocenění dceřiné společnosti reálnou hodnotou, nastane dříve než začátek bezprostředně předcházejícího období, provede investor na počátku tohoto bezprostředně předcházejícího období úpravu vlastního kapitálu o veškeré rozdíly mezi:

a) předchozí účetní hodnotou investice, a

b) reálnou hodnotou investice investora do dceřiné společnosti.

Pokud je nejstarší období, pro které je uplatnění tohoto odstavce prakticky proveditelné, totožné s aktuálním obdobím, musí být úprava vlastního kapitálu vykázána na počátku aktuálního období.

18H Pokud investiční jednotka pozbude investice do dceřiné společnosti nebo přestane tuto dceřinou společnost ovládat před datem prvotní aplikace úprav dokumentu *Investiční jednotky*, není investiční jednotka povinna provést úpravy předchozího účtování této dceřiné společnosti.

18I Bez ohledu na odkazy na roční období bezprostředně předcházející datu prvotní aplikace (dále jen „bezprostředně předcházející období“) v odstavcích 18C–18G může účetní jednotka předložit rovněž upravené srovnávací informace za případná dřívější vykazovaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud však účetní jednotka předloží upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí být všechny odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích 18C–18G vykládány jako „nejstarší upravené vykazované srovnatelné období“. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně určit, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly sestaveny na jiném základě, a tento základ objasnit.

▼M50

18J Dokumentem *Ekvivalenční metoda v individuální účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byly změněny odstavce 4 až 7, 10, 11B a 12. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M32

Odkazy na IFRS 9

19 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 jako odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 27 (VE ZNĚNÍ NOVELY Z ROKU 2008)

20 Tento standard se vydává souběžně se standardem IFRS 10. Oba tyto IFRS dohromady nahrazují IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* (ve znění novely z roku 2008).

▼M32

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 28

Investice do přidružených a společných podniků

CÍL

1 **Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na účtování investic do přidružených podniků a stanovit požadavky pro používání ekvivalenční metody při účtování investic do přidružených a společných podniků.**

OBLAST PŮSOBNOSTI

2 **Tento standard použijí všechny investující účetní jednotky, které spoluovládají účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo v ní mají podstatný vliv.**

DEFINICE

3 **V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:**

Přidružený podnik **je účetní jednotka, v níž má investor podstatný vliv.**

Konsolidovaná účetní závěrka **je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.**

Ekvivalenční metoda **je účetní metoda, pomocí níž je investice původně vykázána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech účetní jednotky, do níž bylo investováno. Hospodářský výsledek investora zahrnuje investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, a investorův ostatní úplný výsledek zahrnuje jeho podíl na ostatním úplném výsledku účetní jednotky, do níž investoval.**

Společné ujednání **je ujednání, které dvě nebo více stran spoluovládají.**

Spoluovládání **je smluvně dohodnutý podíl na ovládání ujednání, jež existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládání.**

Společný podnik **je společné ujednání, přičemž strany, které toto ujednání spoluovládají, mají práva k čistým aktivům tohoto ujednání.**

Spoluvlastník je stranou společného podniku, která tento společný podnik spoluovládá.

Podstatný vliv **je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách a rozhodnutích jednotky, do níž bylo investováno, ale není to ovládání ani spoluovládání takových zásad.**

▼**M32**

4 Následující termíny jsou definovány v odstavci 4 standardu IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a v příloze A standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a používají se v tomto standardu ve smyslu specifikovaném v IFRS, v nichž jsou definovány:

— ovládání jednotky, do níž bylo investováno,

— skupina,

— mateřský podnik,

— individuální účetní závěrka,

— dceřiný podnik.

PODSTATNÝ VLIV

5 Jestliže účetní jednotka drží přímo či nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) 20 nebo více procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li účetní jednotka přímo nebo nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) méně než 20 procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí účetní jednotce nutně bránit v tom, aby měla podstatný vliv.

6 Existence podstatného vlivu účetní jednotky se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:

(a) zastoupením v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu jednotky, do níž bylo investováno;

(b) účastí na tvorbě zásad, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných přídělech ze zisku;

(c) významné transakce mezi účetní jednotkou a jednotkou, do níž bylo investováno;

(d) vzájemná výměna manažerského personálu nebo

(e) poskytování stěžejních technických informací.

7 Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie, nebo jiné podobné nástroje, které, pokud budou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce další hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními zásadami jiné účetní jednotky (tj. potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinými účetními jednotkami, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má podstatný vliv. Potenciální hlasovací práva nejsou v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy nastane nějaká budoucí událost.

8 Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k podstatnému vlivu, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva, s výjimkou záměrů vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést uvedená potenciální práva.

▼M32

9 Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv v účetní jednotce, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách této účetní jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se přidružený podnik dostane pod kontrolu vlády, soudu, správce nebo regulátora. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

EKVIVALENČNÍ METODA

10 Při ocenění ekvivalenční metodou je investice do přidružených nebo společného podniku při prvotním zaúčtování oceněna v pořizovacích nákladech a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl vykázán podíl investora na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, vytvořeném po datu akvizice. Investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, je vykázán v investorově hospodářském výsledku. Výplaty vlastního kapitálu přijaté od jednotky, do níž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné z důvodů změn v investorově poměrném podílu na účetní jednotce, do níž investoval, jež vznikly ze změn v ostatním úplném výsledku této účetní jednotky. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov a zařízení a z rozdílů z přepočtů z cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách je vykázán v investorově ostatním úplném výsledku (viz IAS 1 *Sestavení a prezentace účetní závěrky*).

11 Vykázání výnosů z přijatých výplat vlastního kapitálu nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidruženého nebo společného podniku, protože přijaté výplaty vlastního kapitálu mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého nebo společného podniku. Protože investor jednotku, do níž investoval, spoluovládá nebo na ni má podstatný vliv, má podíl na výkonnosti přidruženého podniku nebo společného podniku a v důsledku toho i na rentabilitě své investice. Investor zachycuje tento podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na hospodářském výsledku takového podniku, do něhož investoval. Důsledkem je, že uplatnění ekvivalenční metody poskytuje při vykazování čistých aktiv a zisku nebo ztráty investora více informací.

12 Pokud existují potenciální hlasovací práva nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, stanoví se podíl účetní jednotky na přidruženém podniku nebo na společném podniku výlučně na základě stávajících vlastnických podílů a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv nebo jiných derivátových nástrojů, ledaže se použije odstavec 13.

13 Za některých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnictví jako výsledek transakce, jež jí v současné době dává přístup k výnosům spojeným s tímto vlastnickým podílem. Za takových okolností se podíl přiřazený účetní jednotce určí tak, že se zohlední případné uplatnění uvedených potenciálních hlasovacích práv a ostatních derivátových nástrojů, které v současné době dávají účetní jednotce přístup k výnosům.

▼M32

14 IFRS 9 *Finanční nástroje* se nepoužije na podíly v přidružených podnicích a společných podnicích, které se účtují za použití ekvivalenční metody. Pokud nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva, v podstatě v současnosti dávají přístup k výnosům spojeným s vlastnickým podílem na přidruženém podniku nebo na společném podniku, nevztahuje se na tyto nástroje IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva v přidruženém podniku nebo ve společném podniku, účtují v souladu s IFRS 9.

▼M65

14A Účetní jednotka použije IFRS 9 rovněž na jiné finanční nástroje v přidruženém nebo společném podniku, na něž se nepoužije ekvivalenční metoda. Patří mezi ně dlouhodobé účasti, jež v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidruženého nebo společného podniku (viz odstavec 38). Na tyto dlouhodobé účasti použije účetní jednotka IFRS 9 dříve, než použije odstavec 38 a odstavce 40 až 43 tohoto standardu. Při použití IFRS 9 účetní jednotka nezohlední případné úpravy účetní hodnoty dlouhodobých účastí v důsledku použití tohoto standardu.

▼M32

15 Pokud se investice nebo část investice do přidruženého nebo společného podniku neklasifikuje jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, pak se investice (nebo případný zbytkový podíl v takové investici) neklasifikovaná jako držená k prodeji klasifikuje jako dlouhodobé aktivum.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

16 Účetní jednotka, která spoluovládá jednotku, do níž investovala, nebo v ní má podstatný vliv, vykazuje svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku za použití ekvivalenční metody, pokud uvedená investice nesplní podmínky osvobození v souladu s odstavci 17–19.

Osvobození od použití ekvivalenční metody

▼M51

17 Účetní jednotka nemusí použít ekvivalenční metodu na svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku, pokud je účetní jednotka mateřským podnikem, který je osvobozen od sestavení konsolidované účetní závěrky výjimkou z rozsahu působnosti v odstavci 4(a) IFRS 10 nebo pokud jsou splněny všechny následující podmínky:

(a) účetní jednotka je plně vlastněným dceřiným podnikem nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nemají oprávnění hlasovat, byli informováni o tom, že účetní jednotka nepoužila ekvivalenční metodu, a nemají proti tomu námitek;

(b) dluhové nebo kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);

(c) účetní jednotka nepodala svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jinému regulačnímu orgánu, ani právě neprovádí podání této účetní závěrky, za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu;

▼M51

(d) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik této účetní jednotky sestavuje účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné užití, splňuje požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a v níž dceřiné společnosti jsou konsolidovány nebo jsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 10.

▼M59

18 Pokud je investice do přidruženého podniku nebo do společného podniku držena přímo nebo nepřímo prostřednictvím účetní jednotky, která je organizací rizikového kapitálu nebo investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou účetní jednotkou včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedené investice v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9. Účetní jednotka učiní toto rozhodnutí samostatně pro každý přidružený nebo společný podnik při prvotním vykázání tohoto přidruženého nebo společného podniku.

▼M32

19 Pokud má účetní jednotka investici v přidruženém podniku, jejíž část nepřímo drží organizace rizikového kapitálu nebo investiční fond, podílový fond nebo podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedenou část investice v přidruženém podniku v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9 bez ohledu na to, zda organizace společného kapitálu, nebo investiční fond, podílový fond a podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním má podstatný vliv v uvedené části investice. Pokud účetní jednotka učiní uvedené rozhodnutí, použije účetní jednotka ekvivalenční metodu na zbývající část své investice do přidruženého podniku, kterou nedrží organizace rizikového kapitálu, ani investiční fond, podílový fond či podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním.

Klasifikace jako držená k prodeji

20 Účetní jednotka použije IFRS 5 na investici do přidruženého podniku nebo společného podniku nebo na část takové investice, která odpovídá kriteriím pro klasifikaci jako držená k prodeji. Případná zbytková část investice do přidruženého podniku nebo do společného podniku, která není klasifikována jako držená k prodeji, se vykazuje za použití ekvivalenční metody, a to až do okamžiku, kdy dojde k vyřazení části, jež je klasifikována jako držená k prodeji. Po vyřazení vykazuje účetní jednotka případný zbytkový podíl v přidruženém podniku nebo ve společném podniku v souladu s IFRS 9, ledaže zbytkový podíl je nadále přidruženým podnikem nebo společným podnikem – v takovém případě účetní jednotka používá ekvivalenční metodu.

21 Pokud investice v přidruženém nebo společném podniku nebo část takové investice dříve klasifikovaná jako držená k prodeji již nadále nesplňuje kritéria pro tuto klasifikaci, účtuje se pomocí ekvivalenční metody zpětně od data, kdy byla klasifikována jako držená k prodeji. Účetní závěrka za období od klasifikace za držené k prodeji se odpovídajícím způsobem upraví.

Ukončení používání ekvivalenční metody

22 Účetní jednotka musí ukončit používání ekvivalenční metody ode dne, kdy její investice přestane být přidruženým podnikem nebo společným podnikem, takto:

(a) **Pokud se investice stane dceřiným podnikem, musí účetní jednotka svou investici vykazovat v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* a IFRS 10.**

▼M32

(b) **Pokud zbytkový podíl v někdejším přidruženém nebo společném podniku je finančním aktivem, ocení účetní jednotka zbytkový podíl reálnou hodnotou. Reálná hodnota zbytkového podílu se považuje za reálnou hodnotu při jeho prvotním vykázání jako finančního aktiva v souladu s IFRS 9. Účetní jednotka vykáže v hospodářském výsledku rozdíl mezi:**

(i) **reálnou hodnotou zbytkového podílu a případnými výnosy z vyřazení části podílu v přidruženém nebo společném podniku a**

(ii) **účetní hodnotou investice ke dni, kdy bylo ukončeno používání ekvivalenční metody.**

(c) **Pokud účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, zaúčtuje všechny částky dříve vykázané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovou investicí na stejném základě, jako kdyby účetní jednotka, do níž bylo investováno, přímo vyřadila související aktiva nebo závazky.**

23 Proto pokud by zisk nebo ztráta dříve vykázané v ostatním úplném výsledku byly účetní jednotkou, do níž bylo investováno, reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, účetní jednotka převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při ukončení používání ekvivalenční metody. Pokud například přidružený podnik nebo společný podnik má kumulativní kurzové rozdíly týkající se zahraniční složky a účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku zisk nebo ztrátu, jež byly předtím vykázány v ostatním úplném výsledku v souvislosti se zahraniční složkou.

24 Pokud se investice do přidruženého podniku stane investicí do společného podniku nebo investice do společného podniku se stane investicí do přidruženého podniku, pokračuje účetní jednotka v používání ekvivalenční metody a neprovede přecenění zbytkového podílu.

Změny ve vlastnickém podílu

▼M50

25 Pokud se vlastnický podíl účetní jednotky v přidruženém podniku nebo ve společném podniku zmenší, ale investice se nadále klasifikuje buďto jako přidružený podnik, nebo jako společný podnik, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku podíl zisku nebo ztráty, který byl předtím vykázán v ostatním úplném výsledku, vztahující se k tomuto snížení vlastnického podílu, pokud by se uvedený zisk nebo ztráta měly reklasifikovat do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků.

▼M32

Postupy ekvivalenční metody

26 Mnohé postupy, které jsou vhodné pro použití ekvivalenční metody, jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IFRS 10. Navíc pojetí, které je základem postupů použitých při účtování nabytí dceřiného podniku, je použito též pro účtování nabytí investice do přidruženého podniku nebo společného podniku.

▼**M51**

27 Podíl skupiny v přidruženém nebo společném podniku je souhrn mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky držených podílů v tomto přidruženém nebo společném podniku. Držení podílů jinými přidruženými nebo společnými podniky skupiny není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud přidružený nebo společný podnik má dceřiné, přidružené nebo společné podniky, hospodářský výsledek, ostatní úplný výsledek a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou vykázány v účetní závěrce přidruženého podniku nebo společného podniku (včetně podílu tohoto přidruženého nebo společného podniku na zisku nebo ztrátě, ostatním úplném výsledku a čistých aktivech jeho přidružených a společných podniků) po všech úpravách nutných k zajištění jednotných účetních pravidel (viz odstavce 35–36 A).

▼**M32**

28 Zisky a ztráty plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“ a „po vlastnické ose směrem dolů“ mezi účetní jednotkou (včetně jejích konsolidovaných dceřiných podniků) a jejím přidruženým nebo společným podnikem jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky pouze ve výši podílů ostatních investorů daného přidruženého nebo společného podniku stojících mimo skupinu. Transakcemi „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem nebo společným podnikem investorovi. Transakcemi „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem jeho přidruženému podniku nebo společnému podniku nebo jeho vklady aktiv tamtéž. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku nebo společného podniku plynoucí z těchto transakcí je vyloučen.

29 Pokud transakce po vlastnické ose směrem dolů přinášejí důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají prodat nebo jimiž se má provést vklad, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty uvedených aktiv, vykáže investor uvedené ztráty v plném rozsahu. Pokud transakce po vlastnické ose směrem nahoru přinášejí důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají koupit, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty uvedených aktiv, vykáže investor svůj podíl na uvedených ztrátách.

30 Vklad nepeněžního aktiva do přidruženého nebo společného podniku výměnou za podíl na vlastním kapitálu přidruženého nebo společného podniku se účtuje v souladu s odstavcem 28, s výjimkou vkladu postrádajícího obchodní podstatu ve smyslu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Pokud takový vklad postrádá obchodní podstatu, považuje se zisk nebo ztráta za nerealizované a neúčtuje se, pokud se neuplatní také odstavec 31. Takové nerealizované zisky a ztráty se vyloučí proti investici účtované za použití ekvivalenční metody a neprezentují se jako odložené zisky nebo ztráty v konsolidovaném výkazu finanční pozice účetní jednotky nebo ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky, v němž jsou investice účtovány za použití ekvivalenční metody.

31 Pokud k podílu na vlastním kapitálu přidruženého podniku nebo společného podniku účetní jednotka obdrží peněžní nebo nepeněžní aktiva, vykáže účetní jednotka v plném rozsahu v hospodářském výsledku část zisku nebo ztráty z nepeněžního vkladu týkající se obdržených peněžních nebo nepeněžních aktiv.

▼M32

32 Investice je účtována ekvivalenční metodou od data, k němuž se stala přidruženým nebo společným podnikem. Při akvizici investice se případný rozdíl mezi pořizovací cenou investice a podílem účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž se investovalo, vykazuje takto:

(a) goodwill týkající se přidruženého podniku nebo společného podniku je zahrnut v účetní hodnotě investice. Odpisování tohoto goodwillu není povoleno.

(b) Jakýkoli přebytek podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž bylo investováno, nad pořizovacími náklady investice je zahrnut jako výnos při stanovení podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku v období, ve kterém je investice pořízena.

Jsou také provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici tak, aby se například zohlednily odpisy odpisovatelných aktiv vycházející z jejich reálné hodnoty k datu akvizice. Obdobně jsou provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici o ztráty ze snížení hodnoty, jako jsou ztráty ze snížení hodnoty goodwillu nebo pozemků, budov a zařízení.

33 Při uplatnění ekvivalenční metody je účetní jednotkou použita poslední dostupná účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku. Pokud je konec účetního období účetní jednotky odlišný od konce účetního období přidruženého podniku nebo společného podniku, sestaví přidružený nebo společný podnik pro potřeby účetní jednotky účetní výkazy ke stejnému datu, jako je účetní závěrka účetní jednotky podniku, ledaže je to prakticky neproveditelné.

34 Pokud je podle odstavce 33 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku s odlišným datem, než je datum používané účetní jednotkou, jsou provedeny úpravy o dopady významných událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky účetní jednotky. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi koncem účetního období přidruženého nebo společného podniku a koncem účetního období účetní jednotky delší než tři měsíce. Délka účetních období a všechny rozdíly mezi konci účetních období musí být v jednotlivých obdobích stejné.

35 Účetní závěrka účetní jednotky je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.

▼M51

36 S výjimkou případu popsaného v odstavci 36 A platí, že když přidružený podnik nebo společný podnik užívá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než účetní jednotka, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidruženého nebo společného podniku odpovídala účetním pravidlům účetní jednotky, pokud je účetní závěrka přidruženého nebo společného podniku účetní jednotkou použita při aplikaci ekvivalenční metody.

▼M59

36A Aniž je dotčen požadavek uvedený v odstavci 36, platí, že pokud účetní jednotka, která sama není investiční jednotkou, má podíl v přidruženém nebo společném podniku, který je investiční jednotkou, může se tato účetní jednotka při aplikaci ekvivalenční metody rozhodnout zachovat ocenění reálnou hodnotou, které uvedený přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, použil na své podíly v dceřiných společnostech. Toto rozhodnutí se učiní samostatně pro každý přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, k pozdějšímu z těchto dat: a) datu, k němuž je přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, prvotně vykázán; b) datu, k němuž se tento přidružený nebo společný podnik stane investiční jednotkou, a c) datu, k němuž se přidružený nebo společný podnik, jenž je investiční jednotkou, poprvé stane mateřskou společností.

▼M32

37 Má-li přidružený nebo společný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je účetní jednotka, a klasifikovány jako vlastní kapitál, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.

38 Je-li podíl účetní jednotky na ztrátách přidruženého nebo společného podniku roven nebo vyšší než jeho podíl na přidruženém nebo společném podniku, účetní jednotka přeruší účtování svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidruženém nebo společném podniku je účetní hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku určená ekvivalenční metodou spolu s jakýmkoli dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidruženého nebo společného podniku. Například položka, jejíž úhrada není ani plánována, ani k ní pravděpodobně v dohledné době nedojde, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do daného přidruženého nebo společného podniku. K takovým položkám lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze k nim zahrnout obchodní pohledávky, obchodní závazky nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající kolaterál, jako jsou zajištěné úvěry. Ztráty zaúčtované ekvivalenční metodou, které převyšují investici účetní jednotky do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky podílu účetní jednotky na přidruženém nebo společném podniku v opačném pořadí podle stupně jejich podřízenosti (tj. jejich priority při likvidaci podniku).

39 Poté, co je podíl účetní jednotky snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny a závazek je vykázán pouze v rozsahu, v němž účetní jednotce vznikly právní nebo mimosmluvní závazky nebo v němž zaplatila jménem přidruženého nebo společného podniku. Pokud přidružený nebo společný podnik následně vykáže zisky, účetní jednotka znovu začne účtovat svůj podíl na těchto ziscích pouze poté, co se její podíl na ziscích vyrovnal podílu na ztrátách, který nebyl vykázán.

Ztráty ze snížení hodnoty

▼M53

40 Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně účtování ztrát přidruženého nebo společného podniku podle odstavce 38, použije účetní jednotka k rozhodnutí, zda existují objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení její čisté investice do přidruženého nebo společného podniku, odstavce 41 A–41C.

▼**M65**

41 [Zrušen]

▼**M53**

41A Hodnota čisté investice do přidruženého podniku nebo společného podniku se snížila nebo ke ztrátám ze znehodnocení došlo pouze tehdy, když existuje objektivní důkaz o znehodnocení v důsledku jedné nebo více událostí, ke kterým došlo po prvotním zaúčtování čisté investice („ztrátová událost“), a když tato ztrátová událost (nebo události) má vliv na odhadované budoucí peněžní toky z této čisté investice, které lze spolehlivě odhadnout. Někdy může dojít k tomu, že nebude možné určit jednotlivou izolovanou událost, která znehodnocení způsobila. Znehodnocení mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí. Ztráty očekávané v důsledku budoucích událostí se bez ohledu na jejich pravděpodobnost neúčtují. Objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení čisté investice, zahrnují pozorovatelné informace, které má účetní jednotka k dispozici a které svědčí o následujících ztrátových událostech:

a) významné finanční problémy přidruženého nebo společného podniku;

b) porušení smlouvy, jako např. prodlení s platbami úroků nebo jistiny či jejich nezaplacení, přidruženým podnikem nebo společným podnikem;

c) účetní jednotka udělila svému přidruženému podniku nebo společnému podniku z ekonomických či právních důvodů souvisejících s finančními obtížemi tohoto přidruženého podniku nebo společného podniku úlevu, kterou by jinak neudělila;

d) stává se pravděpodobným zahájení konkurzu či jiná finanční reorganizace přidruženého podniku nebo společného podniku; nebo

e) zánik aktivního trhu pro tuto čistou investici z důvodu finančních potíží přidruženého podniku nebo společného podniku.

41B Zánik aktivního trhu z toho důvodu, že kapitálové nebo finanční nástroje přidruženého podniku nebo společného podniku již dále nejsou veřejně obchodovány, není sám o sobě důkazem o znehodnocení. Snížení úvěrového ratingu přidruženého podniku nebo společného podniku nebo pokles reálné hodnoty přidruženého podniku nebo společného podniku samy o sobě nejsou důkazem o znehodnocení, avšak mohou takovým důkazem být při posouzení v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi.

41C Kromě typů událostí uvedených v odstavci 41 A patří mezi objektivní důkazy o znehodnocení čisté investice do kapitálových nástrojů přidruženého podniku nebo společného podniku informace o významných změnách s nepříznivým dopadem, ke kterým došlo v technologickém, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém přidružený podnik nebo společný podnik operuje, a které naznačují, že náklady spojené s pořízením investice do kapitálového nástroje nemusí být možné získat zpět. Objektivním důkazem o znehodnocení je i významný nebo dlouhotrvající pokles reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje pod jeho pořizovací cenu.

▼M53

42 Protože goodwill, který je součástí účetní hodnoty čisté investice do přidruženého nebo společného podniku, není samostatně zaúčtován, není samostatně testován na znehodnocení za použití požadavků IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* pro testování znehodnocení goodwillu. Místo toho je celá účetní hodnota investice testována na znehodnocení podle IAS 36 jako jediné aktivum tak, že je porovnána její zpětně získatelná částka (hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej, je-li vyšší) s její účetní hodnotou vždy, když použití odstavců 41 A–41C naznačuje, že čistá investice může být znehodnocena. Ztráta ze znehodnocení vykázaná za takovýchto okolností není přiřazena k žádnému aktivu ani goodwillu, které jsou součástí účetní hodnoty čisté investice do přidruženého nebo společného podniku. Stejně tak se zrušení takovéto ztráty ze znehodnocení vykáže v souladu s IAS 36 v rozsahu, v němž se následně zvýší zpětně získatelná částka čisté investice. Při určení hodnoty z užívání čisté investice účetní jednotka odhaduje:

a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým nebo společným podnikem, včetně peněžních toků z činností přidruženého nebo společného podniku a tržeb z konečného vyřazení investice; nebo

b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z přijatých dividend z této investice a z jejího konečného vyřazení.

Při správných předpokladech přinášejí obě metody stejný výsledek.

▼M32

43 Realizovatelná hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku je stanovena pro každý přidružený nebo společný podnik, ledaže by takový přidružený nebo společný podnik nevytvářel peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této účetní jednotky.

INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

44 Investice do přidruženého nebo společného podniku musí být vykázána v individuální účetní závěrce účetní jednotky v souladu s článkem 10 standardu IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

45 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání*, IFRS 12 *Zveřejňování podílů v jiných účetních jednotkách* a IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

▼M53

45A IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 40–42 a doplnil odstavce 41 A–41C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M50

45B Dokumentem *Ekvivalenční metoda v individuální účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byl změněn odstavec 25. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M51**

45D Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 17, 27 a 36 a vložen nový odstavec 36 A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M59**

45E Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014-2016* vydaným v prosinci 2016 byly změněny odstavce 18 a 36 A. Účetní jednotka použije tyto změny v souladu s IAS 8 retrospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M65**

45G Dokumentem *Dlouhodobé účasti v přidružených a společných podnicích*, vydaným v říjnu 2017, byl vložen nový odstavec 14 A a zrušen odstavec 41. Účetní jednotka použije tyto změny v souladu s IAS 8 retrospektivně na roční účetní období začínající 1. ledna 2019 nebo později, s výjimkami uvedenými v odstavcích 45H až 45K. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

45H Účetní jednotka, která poprvé použije změny v odstavci 45G a současně poprvé použije IFRS 9, použije požadavky přechodných ustanovení v IFRS 9 na dlouhodobé účasti popsané v odstavci 14 A.

45I Účetní jednotka, která poprvé použije změny v odstavci 45G poté, co poprvé použije IFRS 9, použije požadavky přechodných ustanovení v IFRS 9, které jsou nezbytné pro použití požadavků stanovených v odstavci 14 A na dlouhodobé účasti. Za tímto účelem se odkazy na den prvotního použití IFRS 9 považují za odkazy na začátek ročního účetního období, v němž účetní jednotka použije tyto změny poprvé (datum prvotního použití změn). Účetní jednotka není povinna upravit údaje za předchozí období tak, aby odrážely použití těchto změn. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zpětného pohledu.

45J Účetní jednotka, která při prvním použití změn v odstavci 45G použije přechodnou výjimku z IFRS 9 v souladu s IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, není povinna upravit údaje za předchozí období tak, aby odrážely použití těchto změn. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zpětného pohledu.

▼**M65**

45K Pokud účetní jednotka neupraví údaje za předchozí období při použití odstavce 45I nebo odstavce 45J, musí k datu prvotního použití těchto změn vykázat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (nebo případně jiné složce vlastního kapitálu) případný rozdíl mezi:

a) předchozí účetní hodnotou dlouhodobých účastí popsaných v odstavci 14 A k danému datu a

b) účetní hodnotou uvedených dlouhodobých účastí k danému datu.

▼**M32**

Odkazy na IFRS 9

46 Pokud účetní jednotka použije tento standard, ale ještě nepoužije IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 jako odkaz na IAS 39.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 28 (VE ZNĚNÍ NOVELY Z ROKU 2003)

47 Tento standard nahrazuje IAS 28 *Investice do přidružených podniků* (ve znění novely z roku 2003).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 29

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

ROZSAH PŮSOBNOSTI ►M8 [1] ◄

1. Tento standard se aplikuje na účetní závěrku, včetně konsolidované účetní závěrky každé účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky.

2. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí kupní sílu v takové míře, že porovnání hodnot z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.

3. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které je hyperinflace považována za již nastalou. Je předmětem úsudku, kdy začne být nezbytné přepracování a vykázání účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Hyperinflace je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout následující, aniž by byly omezeny pouze na ně:

   a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla;

   b) obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní zahraniční měny. Ceny mohou být stanoveny v této měně;

   c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby úvěrování, dokonce i když je toto období krátké;

   d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem a

   e) kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

4. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, aplikovaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard aplikuje na účetní závěrku každé účetní jednotky od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflace v zemi, v jejíž měně se vykazuje.

PŘEPRACOVÁNÍ A ZNOVUVYKÁZÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

5. Ceny se mění v průběhu času jako výsledek různých specifických nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Specifické síly, jako jsou změny v nabídce a poptávce a technologické změny, mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc, všeobecné síly mohou vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.

[1] Jako součást *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* rada změnila pojmy použité v IAS 29, aby byly v souladu s ostatními IFRS, a to následujícím způsobem: (a) pojem „tržní hodnota“ byl změněn na pojem „reálná hodnota“ a (b) pojmy „výsledky z operací“ a „čistý zisk“ byly změněny na pojem „zisk nebo ztráta“.

▼M8

6. Účetní jednotky, které připravují účetní závěrky na základě účetnictví založeného na historických cenách, tak činí bez ohledu na změny ve všeobecné cenové hladině nebo na zvýšení specifických cen uznaných aktiv či závazků. Výjimkami jsou aktiva a závazky, které účetní jednotka musí nebo se rozhodne ocenit v reálné hodnotě. Pozemky, budovy a zařízení lze například přecenit na reálnou hodnotu a obecně se požaduje, aby také biologická aktiva byla oceňována v reálné hodnotě. Některé podniky však předkládají účetní závěrku na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, který odráží dopady změn specifických cen držených aktiv.

▼B

7. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka užitečná, ať již je na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, jenom pokud je vyjádřena zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄. Z toho vyplývá, že se tento standard týká účetní závěrky účetních jednotek vykazujících v měně hyperinflační ekonomiky. Předložení informací požadovaných tímto standardem jako doplněk k nepřepracované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje provádět oddělená prezentace účetní závěrky před přepracováním.

▼M8

8. Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou na konci vykazovaného období. Odpovídající údaje za předchozí období požadované IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z května 2007) a každá informace vztahující se k dřívějším obdobím se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou na konci vykazovaného období. Pro účely vykázání srovnávacích částek v rozdílné měně vykazování se použijí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.

▼B

9. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zahrnuty do zisku nebo ztráty a vykázány odděleně.

10. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní aplikace těchto postupů a úsudků z období do období je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

Účetní závěrka v historických cenách

▼M5

Výkaz o finanční situaci

▼B

11. Částky ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ ještě nevyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄ se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.

12. Peněžní položky se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄. Peněžní položky jsou držené peníze a položky, jež mají být přijaty nebo zaplaceny v penězích.

▼B

13. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka ►M5 ke konci účetního období ◄. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v ►M5 přepracovaném výkazu o finanční situaci ◄.

▼M8

14. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách na konci vykazovaného období, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a reálné hodnotě, nejsou tedy přepracovány. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepracovávají.

15. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech minus odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepracované pořizovací náklady nebo pořizovací náklady minus odpisy každé položky jsou stanoveny použitím změny všeobecného cenového indexu od data jejího nabytí do vykazovaného období na historické náklady a kumulované odpisy této položky. Například pozemky, budovy a zařízení, zásoby surovin a zboží, *goodwill*, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepracována od dat jejich pořízení. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepracovány od okamžiku, kdy byly vynaloženy pořizovací náklady a náklady na přeměnu.

▼B

16. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být k dispozici nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základnu pro jejich přepracování.

17. Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které je přepracování pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech měnového kurzu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.

18. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným okamžikům než při pořízení nebo ►M5 ke konci účetního období ◄, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepracovány od data přecenění.

▼M8

19. Přepracovaná částka nepeněžní položky se sníží v souladu s příslušnými IFRS, jestliže přesáhne zpětně získatelnou částku. Například přepracované částky u pozemků, budov a zařízení, *goodwillu*, patentů a obchodních značek se sníží na zpětně získatelnou částku a přepracované částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu.

20. Jednotka, do níž bylo investováno, která je zaúčtována ekvivalenční metodou, může vykazovat v měně hyperinflační ekonomiky. Výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném výsledku takovéto jednotky jsou přepracovány v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jeho čistých aktivech a zisku nebo ztrátě. Pokud je přepracovaná účetní závěrka jednotky, do níž bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, je přepočtena závěrkovými kurzy.

▼B

21. Dopad inflace se obvykle uznává u výpůjčních nákladů. Není vhodné přepracovávat výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva financovaná z výpůjček a aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém náklady vznikly.

22. Účetní jednotka může nabýt aktiv podle ujednání, která mu dovolí odložit platbu, aniž by byly nepochybně způsobeny úrokové náklady. Tam, kde aktivům není vhodné přisoudit úrokovou částku, jsou taková aktiva přepracována od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.

23. [Zrušen]

24. Na začátku prvního období aplikace tohoto standardu jsou součásti vlastního kapitálu s výjimkou nerozdělených zisků a každého přírůstku z přecenění přepracovány za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto součásti do podniku vloženy nebo jinak vznikly. Jakýkoli přírůstek z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované nerozdělené zisky jsou odvozeny ze všech ostatních částek v ►M5 přepracovaném výkazu o finanční situaci ◄.

25. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny součásti vlastního kapitálu přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je pozdější. Pohyby ve vlastním kapitálu za období jsou zveřejněny v souladu s IAS 1.

▼M5

Výkaz o úplném výsledku

▼B

26. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ byly vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄. Proto musí být všechny částky přepracovány za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly původně vykázány v účetní závěrce.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

27. V období inflace účetní jednotka, která drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a účetní jednotka s přebytkem peněžních závazků nad peněžními aktivy získává kupní sílu až do výše, do níž její aktiva a závazky nejsou propojeny na cenovou hladinu. Tento zisk nebo ztrátu z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepracování u nepeněžních aktiv, vlastního kapitálu a u položek ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ a o úpravy indexem spojených aktiv a závazků. Zisk nebo ztrátu lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu k váženému průměru rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky vzniklému za období.

▼M8

28. Přínos nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou obsaženy v zisku nebo ztrátě. Úprava aktiv a závazků spojených smlouvou se změnami cen provedená v souladu s odstavcem 13 je kompenzací přínosu nebo ztráty z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výnosů a nákladů, jako jsou například úrokový výnos nebo náklad a kurzové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou také spojeny s čistou peněžní pozicí. Ačkoliv se takovéto položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejněny společně s přínosem nebo ztrátou z čisté peněžní pozice ve výkaze o úplném výsledku.

▼B

Účetní závěrka v běžných cenách

▼M5

Výkaz o finanční situaci

▼B

29. Položky uvedené v běžných cenách se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄. Ostatní položky ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ se přepracovávají v souladu s odstavci 11–25.

▼M5

Výkaz o úplném výsledku

▼B

30. ►M5 Výkaz o úplném výsledku ◄ v běžných cenách před přepracováním obvykle vykazuje pořizovací náklady běžné k okamžiku, kdy došlo k příslušným transakcím nebo událostem. Náklady prodeje a odpisy jsou vykazovány v běžných cenách k okamžiku spotřeby; tržby z prodeje a ostatní náklady jsou vykazovány ve svých peněžních částkách, když k nim došlo. Proto musí být všechny částky přepracovány na podmínky zúčtovací jednotky běžné ►M5 ke konci účetního období ◄ použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

31. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zachyceny v souladu s odstavci 27 a 28.

Daně

32. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem může způsobit rozdíly mezi účetní hodnotou jednotlivého aktiva a závazku ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ a jejich daňovou základnou. Tyto rozdíly jsou zachyceny v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

▼M5

Výkaz o peněžních tocích

▼B

33. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄.

▼B

Odpovídající údaje

▼M8

34. Odpovídající údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnatelné účetní závěrky jsou prezentovány na základě zúčtovací jednotky běžné ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny ve vztahu k dřívějšímu období, jsou také vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely vykázání srovnávacích částek v rozdílné měně vykázání se použijí odstavce 42(b) a 43 IAS 21.

▼B

Konsolidovaná účetní závěrka

35. Mateřský podnik, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít dceřiné podniky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každého takového dceřiného podniku musí být přepracována použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje předtím, než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené mateřským podnikem. Jestliže je takový podnik zahraničním dceřiným podnikem, je jeho přepracovaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kurzy. Účetní závěrky dceřiných podniků, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IAS 21.

36. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými ►M5 konci účetních období ◄, potom musí být přepracovány všechny položky, ať už nepeněžní, nebo peněžní, na podmínky zúčtovací jednotky běžné k datu konsolidované účetní závěrky.

Volba a použití všeobecného cenového indexu

37. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

EKONOMIKY, KTERÉ PŘESTÁVAJÍ BÝT HYPERINFLAČNÍ

38. Jestliže ekonomika přestává být hyperinflační a účetní jednotka ukončí sestavování a zveřejňování účetní závěrky vyhotovené v souladu s tímto standardem, pokládá částky vyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období za základ pro účetní hodnoty v jejích následujících účetních závěrkách.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejní se následující:

a) skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle funkční měny a v důsledku toho jsou uvedeny zúčtovací jednotkou běžnou ►M5 ke konci účetního období ◄;

▼B

b) zda se účetní závěrka zakládá na přístupu k oceňování v historických cenách nebo na přístupu k oceňování v běžných cenách a

c) identita a úroveň cenového indexu ►M5 ke konci účetního období ◄ a změny indexu v průběhu běžného období a předchozích účetních období.

40. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby byl objasněn základ pro řešení dopadů inflace na účetní závěrku. Bere se také v úvahu poskytnutí dalších informací nezbytných pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1990 a později.

▼M32

_____

▼M52

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 33

Zisk na akcii

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat pravidla pro určení a vykázání zisku na akcii, aby došlo ke zlepšení porovnávání výkonnosti mezi různými účetními jednotkami za totéž účetní období a mezi různými obdobími téže účetní jednotky. Ačkoli data pro výpočet ukazatele zisku na akcii mají limitovanou vypovídací schopnost, vyplývající z možnosti použití odlišných účetních pravidel pro určení „zisku“, konzistentně vymezený jmenovatel zvyšuje úroveň finančního výkaznictví. Tento standard se zaměřuje na výpočet jmenovatele ukazatele zisku na akcii.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se vztahuje na:

a) individuální účetní závěrku účetní jednotky:

i) jejíž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

ii) která předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání kmenových akcií na veřejném trhu;

b) konsolidovanou účetní závěrku skupiny s mateřským podnikem:

i) jehož kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

ii) který předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání kmenových akcií na veřejném trhu.

3. Účetní jednotka, která zveřejňuje zisk na akcii, musí počítat a zveřejňovat zisk na akcii podle tohoto standardu.

►M32 4. **Pokud účetní jednotka sestavuje jak konsolidovanou účetní závěrku, tak individuální účetní závěrku v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, respektive IAS 27 *Individuální účetní závěrka*, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací.** ◄ Účetní jednotka, která se rozhodne zveřejnit zisk na akcii ve své individuální účetní závěrce, musí vykázat příslušný ukazatel pouze ►M5 ve svém výkazu o úplném výsledku ◄. Účetní jednotka nesmí tyto informace prezentovat v rámci konsolidované účetní závěrky.

▼M31

4A. Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2011), prezentuje zisk na akcii pouze v uvedeném samostatném výkazu.

▼B

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Anti-zředění je nárůst zisku na akcii nebo snížení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly přeměněny, opce či warranty byly uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

Dohoda o podmíněných akciích je dohoda o emitování akcií v závislosti na splnění specifických podmínek.

Podmíněně emitovatelné kmenové akcie jsou kmenové akcie emitovatelné výměnou za symbolickou či nulovou výši peněžních prostředků nebo jinou protihodnotu na základě splnění specifických podmínek obsažených v dohodě o podmíněných akciích.

Zředění je snížení zisku na akcii nebo zvýšení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly přeměněny, opce či warranty byly IASCF uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

Opce, warranty a jejich ekvivalenty jsou finanční nástroje, které dávají držiteli právo na nákup kmenové akcie.

Kmenová akcie je kapitálovým nástrojem, který je podřízen všem ostatním třídám kapitálových nástrojů.

Potenciální kmenová akcie je finanční nástroj nebo jiná smlouva, opravňující jeho držitele získat kmenové akcie.

Prodejní opce na kmenové akcie jsou smlouvy, které dávají držiteli právo na prodej kmenové akcie za určitou cenu v určitém období.

6. Kmenové akcie se podílejí na zisku daného období až za podílením se ostatních typů akcií, jako jsou například preferenční akcie. Účetní jednotka může mít více než jednu třídu kmenových akcií. Kmenové akcie téže třídy mají stejná práva na získání dividend.

7. Příklady potenciálních kmenových akcií jsou:

a) finanční závazky nebo kapitálové nástroje, včetně preferenčních akcií, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie;

b) opce a warranty;

c) akcie, které mají být vydány po splnění specifických podmínek vyplývajících ze smluvních dohod, jako je např. koupě podniku nebo jiných aktiv.

▼M33

8. Termíny definované v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* se v tomto standardu používají ve významu specifikovaném v odstavci 11 IAS 32, pokud není uvedeno jinak. IAS 32 definuje finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek a kapitálový nástroj a obsahuje návod k aplikaci těchto definic. IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou* definuje reálnou hodnotu a stanoví požadavky na aplikaci této definice.

▼B

OCEŇOVÁNÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

9. Účetní jednotka musí vypočítat základní ukazatel zisku na akcii pro zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti, také pro zisk nebo ztrátu z těchto činností připadající takovým akcionářům.

10. Základní ukazatel zisku na akcii musí být vypočten dělením zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií mateřského podniku (čitatel) váženým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu v průběhu vymezeného období (jmenovatel).

11. Účelem informace o základním ukazateli zisku na akcii je poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie mateřského podniku na výkonnosti účetní jednotky v průběhu vykazovaného období.

Zisk

12. Za účelem výpočtu základního ukazatele zisku na akcii budou částkami, které připadají držitelům kmenových akcií mateřského podniku s ohledem na:

a) zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající mateřskému podniku a

b) zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku,

částky uvedené v písmenu a) a b) upravené o částky dividend z preferenčních akcií po zdanění, rozdíly plynoucí z vypořádání preferenčních akcií a další podobné dopady preferenčních akcií, které jsou klasifikovány jako vlastní kapitál.

13. Všechny položky výnosů a nákladů připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, které jsou v období uznány, včetně daňových nákladů a dividend z preferenčních akcií klasifikovaných jako závazky, jsou zahrnuty do určování zisku nebo ztráty daného období, který připadá držitelům kmenových akcií mateřského podniku (viz IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Částka preferenčních dividend po zdanění, která se odečítá ze zisku, je:

a) částka jakýchkoliv preferenčních dividend z nekumulativních preferenčních akcií po zdanění deklarovaná za dané období a

b) částka preferenčních dividend z kumulativních preferenčních akcií požadovaná za dané období, ať už byly dividendy deklarovány, či nikoliv. Částka preferenčních dividend za dané období nezahrnuje částku jakýchkoliv preferenčních dividend z kumulativních preferenčních akcií, která byla uhrazena nebo deklarována v průběhu běžného období za předešlá období.

▼B

15. Preferenční akcie, které poskytují nízké počáteční dividendy, aby kompenzovaly prodej preferenčních akcií podniku se slevou, nebo naopak poskytující dividendy nad tržní úrovní s cílem kompenzovat v pozdějších obdobích investorům nákup preferenčních akcií s prémií, jsou někdy označovány jako preferenční akcie s rostoucí sazbou. Každý původní emisní diskont nebo prémie u preferenčních akcií s rostoucí sazbou se amortizuje do nerozdělených zisků na základě metody efektivní úrokové sazby a pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii se s nimi nakládá jako s preferenčními dividendami.

16. Preferenční akcie mohou být zpětně odkoupeny na základě nabídky účetní jednotky jejich držitelům. Rozdíl, o který převyšuje reálná hodnota protihodnoty vyplácené preferenčním akcionářům účetní hodnotu preferenčních akcií představuje výnos držitelů preferenčních akcií a snížení nerozděleného zisku účetní jednotky. Tato částka se odečítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku.

17. Předčasná přeměna konvertibilních preferenčních akcií může být realizována účetní jednotkou na základě zvýhodnění původních podmínek přeměny nebo poskytnutím dodatečné protihodnoty. Částka, o kterou převyšuje reálná hodnota kmenových akcií nebo jiné poskytované protihodnoty reálnou hodnotu kmenových akcií emitovaných podle původních podmínek přeměny, je výnosem preferenčních akcionářů, a odečítá se při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

18. Jakýkoliv rozdíl, o který účetní hodnota preferenčních akcií převyšuje reálnou hodnotu protihodnoty poskytované za účelem jejich vypořádání, se přičítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

Akcie

19. Pro účely výpočtu základního ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií musí rozumět vážený průměr počtu kmenových akcií, které byly během daného období v oběhu.

20. Vážený průměr počtu kmenových akcií, které jsou během daného období v oběhu, odráží skutečnost, že výše kapitálu akcionářů se může v průběhu období lišit v důsledku většího či menšího počtu akcií, které jsou v určité době v oběhu. Váženým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu v daném období je počet kmenových akcií v oběhu na počátku období upravený o počet kmenových akcií zpětně odkoupených nebo emitovaných během období vynásobený faktorem času, který plní funkci vah. Váhovým faktorem času je počet dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; přiměřená aproximace váženého průměru je pro mnohé situace postačující.

21. Akcie se obvykle zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, ke kterému se stává jejich protihodnota splatná (což je obecně datum jejich emise), například:

a) kmenové akcie vydané směnou za peněžní prostředky jsou zahrnuty v den vzniku pohledávky;

b) kmenové akcie vydané při dobrovolné reinvestici dividend do kmenových či preferenčních akcií jsou zahrnuty k datu reinvestice dividend;

▼B

c) kmenové akcie vydané jako důsledek přeměny dluhového nástroje na kmenové akcie jsou zahrnuty od data, od něhož se úrok přestává načítat;

d) kmenové akcie vydané namísto úroku nebo jistiny jiných finančních nástrojů jsou zahrnuty od data, od něhož se úrok přestává načítat;

e) kmenové akcie vydané výměnou za vypořádání závazku účetní jednotky jsou zahrnuty od data jeho vypořádání;

f) kmenové akcie vydané jako nepeněžní protihodnota za koupi aktiv jsou zahrnuty k datu, k němuž je akvizice uznána, a

g) kmenové akcie vydané za poskytnutí služby účetní jednotkou jsou zahrnuty, když je služba poskytnuta.

Okamžik zahrnutí kmenových akcií se určuje podle podmínek spojených s jejich vydáním. Patřičná péče se věnuje podstatě každé smlouvy spojené s emisí.

▼M12

22. Kmenové akcie emitované jako část převedené protihodnoty při podnikové kombinaci jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií od data akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje hospodářský výsledek nabývaného podniku do svého výkazu úplného výsledku.

▼B

23. Kmenové akcie, které budou emitovány po přeměně povinně konvertibilního nástroje, se zahrnují do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data uzavření smlouvy.

24. Podmíněně emitovatelné akcie se považují za akcie v oběhu a zahrnují se do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data splnění všech nezbytných podmínek (tj. události nastaly). Akcie, které jsou emitovatelné až po uplynutí určitého časového období, nejsou podmíněně emitovatelnými akciemi, protože uplynutí času je jistou veličinou. Kmenové akcie v oběhu, které jsou podmíněně vratné (tj. předmětem stažení z oběhu), nejsou považovány za akcie v oběhu a jsou vyloučeny po dobu možnosti stažení z oběhu z výpočtu základního ukazatele zisku na akcii.

25. [Zrušen]

26. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu během daného období, a rovněž za všechna vykazovaná období, musí být upraven při událostech, s výjimkou přeměny potenciálních kmenových akcií, které změnily počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajících změn ve zdrojích.

27. Kmenové akcie mohou být vydány nebo počet kmenových akcií v oběhu může být snížen bez odpovídajících změn ve zdrojích. Příklady zahrnují:

a) kapitalizaci či bonusovou emisi (známá také jako akciová dividenda);

b) prémiový prvek v nějaké jiné emisi, např. jako prémiový prvek v emisi práv stávajícím akcionářům;

c) štěpení akcií a

d) opak štěpení akcií (konsolidaci akcií).

▼B

28. V případě kapitalizace nebo bonusové emise nebo v případě štěpení akcií jsou stávajícím akcionářům vydány akcie bez jakékoli protihodnoty. Počet kmenových akcií v oběhu se tudíž zvýší, aniž se zvýší zdroje. Počet kmenových akcií v oběhu před touto událostí se upraví jako poměrná změna v počtu kmenových akcií v oběhu tak, jako kdyby operace proběhla na počátku nejstaršího vykazovaného období. Například, v případě bonusové emise typu „dvě další akcie k jedné existující akcii“, je počet kmenových akcií v oběhu před novou emisí násoben třemi, aby se získal nový úhrnný počet kmenových akcií, případně dvěma, aby se získal počet dodatečně vydaných kmenových akcií.

29. Konsolidace kmenových akcií obecně snižuje počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajícího snížení zdrojů. Pokud je však celkovým výsledkem odkup akcií za reálnou hodnotu, snížení počtu kmenových akcií v oběhu je důsledkem odpovídajícího snížení zdrojů. Příkladem může být konsolidace akcií v kombinaci se zvláštní dividendou. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu za období, v němž došlo ke kombinované transakci, se upravuje o snížení počtu kmenových akcií od data uznání zvláštní dividendy.

Zředěný ukazatel zisku na akcii

30. Účetní jednotka musí vypočítat zředěný ukazatel zisku na akcii za zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, a pokud jsou vykazovány pokračující činnosti, také za zisk nebo ztrátu z těchto činností připadající takovým akcionářům.

31. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinna upravit zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a vážený průměr počtu akcií v oběhu o účinky všech ředicích potenciálních kmenových akcií.

32. Účel zředěného ukazatele zisku na akcii je konzistentní s účelem základního ukazatele zisku na akcii – poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie na výkonnosti podniku – avšak se zahrnutím účinku všech ředicích potenciálních kmenových akcií v oběhu v průběhu daného období. V důsledku se:

a) zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků uznaných za období ve vztahu k ředicím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplynuly z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií, a

b) vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu zvýší o vážený průměr počtu dodatečných kmenových akcií, které by byly v oběhu za předpokladu, že by se uskutečnila přeměna všech ředicích potenciálních kmenových akcií.

▼B

Zisk

33. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je účetní jednotka povinna upravit zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, vypočtený podle odstavce 12, o zdaněný vliv:

a) jakýchkoliv dividend nebo jiných položek, které se vztahují k ředicím potenciálním kmenovým akciím a které jsou odečtené při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku podle odstavce 12;

b) jakýkoliv úroků uznaných za dané období a vztahujících se k ředicím potenciálním kmenovým akciím a

c) jakýchkoliv dalších změn ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií.

▼M53

34. Po přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie již nevznikají položky uvedené v odst. 33 písm. a) až c). Místo toho se nové kmenové akcie podílejí na zisku nebo ztrátě připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku. Proto se zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku vypočtené podle odstavce 12 upravují o položky uvedené v odst. 33 písm. a) až c) a o související daně. Náklady spojené s potenciálními-kmenovými akciemi zahrnují transakční náklady a diskont vykazovaný v souladu s metodou efektivní úrokové míry (viz IFRS 9)

▼B

35. Přeměna potenciálních kmenových akcií může vést k následným změnám ve výnosech nebo nákladech. Například snížení nákladových úroků souvisejících s potenciálními kmenovými akciemi a z toho vyplývající zvýšení zisku nebo snížení ztráty daného období může vést ke zvýšení nákladů v důsledku závazného plánu podílu zaměstnanců na zisku. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jsou zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za období upraveny o všechny takové následné změny ve výnosech a nákladech.

Akcie

36. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií musí rozumět součet váženého průměru počtu kmenových akcií, vypočteného podle odstavců 19 a 26, a váženého průměru počtu kmenových akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředicích potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředicí potenciální kmenové akcie musí být považovány za přeměněné na kmenové akcie k počátku období, anebo pokud k jejich vydání došlo později, k datu emise potenciálních kmenových akcií.

37. Ředicí potenciální kmenové akcie musí být určeny nezávisle pro každé vykazované období. Počet ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do období od počátku roku k datu není váženým průměrem ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do každého mezitímního výpočtu.

▼B

38. Potenciální kmenové akcie jsou váženy za období, v němž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, jež byly zrušeny nebo které vypršely během vykazovaného období, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii pouze za tu část účetního období, po níž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, které byly přeměněny na kmenové akcie v průběhu vykazovaného období, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii od počátku období do data přeměny; od data přeměny se výsledné kmenové akcie zahrnují jak do základního, tak do zředěného ukazatele zisku na akcii.

39. Počet kmenových akcií, který by byl vydán při přeměně ředicích potenciálních kmenových akcií, se odvozuje od lhůt potenciálních kmenových akcií. Pokud existuje více než jeden základ pro přeměnu, výpočet předpokládá nejvýhodnější konverzní sazbu nebo realizační cenu z hlediska držitele potenciálních kmenových akcií.

▼M32

40. Dceřiný, společný nebo přidružený podnik může emitovat subjektům jiným, než je mateřský podnik nebo investor, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv, potenciální kmenové akcie, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni významný vliv (vykazující účetní jednotka). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku mají ředicí vliv na základní ukazatel zisku na akcii vykazující účetní jednotky, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

▼B

Ředicí potenciální kmenové akcie

41. Potenciální kmenové akcie musí být považovány za ředicí tehdy a pouze tehdy, jestliže jejich přeměna na kmenové akcie by snížila zisk na akcii nebo zvýšila ztrátu na akcii z pokračujících činností.

42. Účetní jednotka používá zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající mateřskému podniku jako kontrolní číslo pro stanovení, zda jsou potenciální kmenové akcie ředicí nebo anti-ředicí. Zisk nebo ztráta z pokračujících činností připadající mateřskému podniku se upravuje podle odstavce 12 a nezahrnuje položky vztahující se k ukončeným činnostem.

43. Potenciální kmenové akcie jsou anti-ředicí, pokud by jejich přeměna na kmenové akcie zvýšila zisk na akcii nebo snížila ztrátu na akcii z pokračujících činností. Výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii nepředpokládá přeměnu, uplatnění nebo jinou emisi potenciálních kmenových akcií, které by měly anti-ředicí účinek na ukazatel zisku na akcii.

44. Při určování toho, zda potenciální kmenové akcie mají či nemají ředicí vliv, se každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posuzuje spíše zvlášť než jako celek. Pořadí, v jakém se potenciální kmenové akcie posuzují, může ovlivnit to, zda jsou nebo nejsou ředicí. Proto se pro maximalizaci ředění základního ukazatele zisku

▼B

na akcii každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posuzuje v pořadí od nejvíce po nejméně ředicí, tj. ředicí potenciální kmenové akcie s nejnižším „ziskem na přírůstkovou akcii“ jsou zahrnuty do výpočtu zředěného zisku na akcii před těmi s vyšším ziskem na přírůstkovou akcii. Opce a warranty jsou obecně zahrnovány nejdříve, protože nemají vliv na čitatele výpočtu.

Opce, warranty a jejich ekvivalenty

45. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii musí účetní jednotka předpokládat uplatnění ředicích opcí a warrantů účetní jednotky. Předpokládaný výtěžek z těchto nástrojů musí být považován za výtěžek z emise kmenových akcií za průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Rozdíl mezi počtem emitovaných kmenových akcií a počtem kmenových akcií, které by byly emitovány za průměrnou tržní cenu kmenových akcií v daném období, musí být považován za emisi kmenových akcií bez protihodnoty.

46. Opce a warranty jsou ředicí, pokud by mohly mít za následek emisi kmenových akcií za nižší než průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Částka zředění je rovna průměrné tržní ceně kmenových akcií během daného období snížené o emisní cenu. Proto jsou pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii potenciální kmenové akcie považovány za nástroje, které obsahují jak:

a) smlouvu o vydání jistého počtu kmenových akcií za jejich průměrnou tržní hodnotu během období. Takové kmenové akcie jsou považovány za akcie s reálnou hodnotou a nejsou ani ředicí, ani anti-ředicí. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se neuvažují; tak

b) smlouvu o vydání zbývajících kmenových akcií bez protihodnoty. Takové kmenové akcie negenerují žádný výtěžek a nemají žádný vliv na zisk nebo ztrátu připadající na kmenové akcie v oběhu. Takové akcie jsou tudíž ředicí a při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

47. Opce a warranty mají ředicí účinek pouze tehdy, pokud je průměrná tržní cena kmenových akcií během období vyšší než realizační cena opcí nebo warrantů (tj. jsou v tzv. „v penězích“ pozici). Dříve vykazovaný zisk na akcii se zpětně neupravuje v důsledku změn ceny kmenových akcií.

▼M33

47A. U akciových opcí a jiných dohod o úhradě vázané na akcie, na které se aplikuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie,* bude emisní cena zmiňovaná v odstavci 46 a realizační cena zmiňovaná v odstavci 47 zahrnovat reálnou hodnotu (stanovenou v souladu s IFRS 2) jakéhokoli zboží nebo jakýchkoliv služeb, které budou účetní jednotce v budoucnu dodány či poskytnuty podle akciové opce nebo jiné dohody o úhradě vázané na akcie.

▼B

48. Zaměstnanecké akciové opce s pevnými nebo určitelnými podmínkami a nezaručené kmenové akcie jsou ve výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii považovány za opce, i když mohou být podmíněně zaručené. K datu poskytnutí jsou považovány za akcie v oběhu. Zaměstnanecké akciové opce založené na výkonnosti jsou považovány za podmíněně emitovatelné akcie, protože jejich emise je podmíněna splněním určitých podmínek, nejen uplynutím času.

▼B

Konvertibilní nástroje

49. Ředicí účinek konvertibilních nástrojů se musí odrazit ve zředěném ukazateli zisku na akcii podle odstavců 33 a 36.

50. Konvertibilní preferenční akcie jsou anti-ředicí, kdykoliv je částka dividendy z těchto akcií vyhlášená nebo kumulovaná pro dané období na kmenovou akcii, která by byla výsledkem přeměny, vyšší než základní ukazatel zisku na akcii. Podobně konvertibilní dluh je anti-ředicí, kdykoliv úrok z něho (očištěný o daň a jiné změny ve výnosech nebo nákladech) připadající na kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii.

51. Odkoupení nebo vyvolaná přeměna konvertibilních preferenčních akcií může ovlivnit pouze část konvertibilních preferenčních akcií, které byly dříve v oběhu. V takových případech jakákoliv úhrada navíc podle odstavce 17 je přiřazována těm akciím, které jsou odkoupeny nebo přeměněny, aby se určilo, zda zbývající preferenční akcie v oběhu jsou nebo nejsou ředicí. Akcie odkoupené nebo přeměněné jsou vykazovány odděleně od těch, které odkoupeny nebo přeměněny nejsou.

Podmíněně emitovatelné akcie

52. Stejně jako při výpočtu základního ukazatele zisku na akcii jsou podmíněně emitovatelné kmenové akcie považovány za akcie v oběhu a jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud jsou splněny příslušné podmínky (tj. události nastaly). Podmíněně emitovatelné akcie se zahrnují od počátku období (nebo od data podmíněné dohody, je-li pozdější). Jestliže nejsou splněny příslušné podmínky, je počet podmíněně emitovatelných akcií zahrnutý do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu akcií, které by byly emitovatelné, pokud by konec období byl koncem podmíněného období. Přepracování není povoleno, jestliže nejsou podmínky splněny v okamžiku ukončení podmíněného období.

53. Pokud je podmínkou podmíněné emise dosažení nebo udržení určitého zisku po určité období a pokud bylo tohoto zisku dosaženo na konci vykazovaného období, ale musí být udržen i v následném vykazovaném období, pak jsou pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii dodatečné kmenové akcie považovány za akcie v oběhu, pokud je jejich účinek ředicí. V takovém případě je výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu kmenových akcií, které by byly emitovány, kdyby byl zisk na konci vykazovaného období ziskem na konci podmíněného období. Protože se zisk může v budoucím období změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie až do konce podmíněného období, protože nebyly dosud splněny všechny nezbytné podmínky.

54. Počet kmenových akcií podmíněně emitovatelných může záviset na budoucí tržní ceně kmenových akcií. V takovém případě, pokud je jejich účinek ředicí, je výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii založen na počtu kmenových akcií, které by byly emitovány, pokud by byla tržní cena na konci vykazovaného období tržní cenou na

▼B

konci podmíněného období. Pokud je tato podmínka založena na průměru tržních cen za určité období, které přesahuje konec vykazovaného období, použije se průměr jen pro tu část období, která dosud uplynula. Protože se tržní cena může v budoucím období změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie až do konce podmíněného období, protože nebyly splněny všechny nezbytné podmínky.

55. Počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií může záviset na budoucím zisku a budoucích cenách kmenových akcií. V takových případech je počet kmenových akcií zahrnutý do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii založen na obou podmínkách (tj. na zisku k datu a na běžné tržní ceně na konci vykazovaného období). Podmíněně emitovatelné kmenové akcie se nezahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud nejsou splněny obě podmínky.

56. V jiných případech závisí počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií na jiné podmínce, než je zisk nebo tržní cena akcií (např. na otevření určitého počtu maloobchodních prodejen). V takových případech, za předpokladu, že současný stav podmínky zůstává nezměněn až do konce podmíněného období, se podmíněně emitovatelné kmenové akcie zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii podle stavu podmínky na konci vykazovaného období.

57. Podmíněně emitovatelné potenciální kmenové akcie (kromě těch, které jsou pokryty dohodou o podmíněných akciích, jako například podmíněně emitovatelné konvertibilní nástroje) jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:

a) účetní jednotka určí, zda potenciální kmenové akcie mohou být považovány za emitovatelné na základě podmínek určených pro jejich emisi v souladu s ustanoveními o podmíněných kmenových akciích v odstavcích 52–56, a

b) pokud mají být tyto potenciální kmenové akcie zahrnuty do zředěného ukazatele zisku na akcii, musí účetní jednotka určit jejich vliv na výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii podle ustanovení pro opce a warranty v odstavcích 45–48, ustanovení pro konvertibilní nástroje v odstavcích 49–51, ustanovení o smlouvách, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky v odstavcích 58–61, nebo podle jiných vhodných ustanovení.

Uplatnění nebo přeměna se však pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii neuvažují, pokud se nepředpokládá uplatnění nebo přeměna podobných potenciálních kmenových akcií v oběhu, které nejsou podmíněně emitovatelné.

Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky

58. Pokud účetní jednotka vydala smlouvu, kterou lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby samotné účetní jednotky, musí účetní jednotka předpokládat, že smlouva bude vypořádána kmenovými akciemi, a vyplývající potenciální kmenové akcie musí zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředicí.

59. Pokud je taková smlouva vykazována z pohledu účetnictví jako aktivum nebo jako závazek nebo obsahuje kapitálové a závazkové komponenty, je účetní jednotka povinna upravit čitatele výpočtu o veškeré změny zisku nebo ztráty, které by ze smlouvy plynuly během daného účetního období, pokud by byla smlouva jako celek klasifikována jako kapitálový nástroj. Tato úprava je podobná úpravám, které jsou požadovány v odstavci 33.

▼B

60. U smluv, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby jejich držitele, se pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii použije ten více ředicí způsob vypořádání.

61. Příkladem smlouvy, kterou lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky, je dluhový nástroj, který dává v okamžiku splatnosti účetní jednotce neomezené právo vypořádat jistinu peněžními prostředky nebo vlastními kmenovými akciemi. Jiným případem je vystavená prodejní opce, která umožňuje držiteli volbu mezi vypořádáním kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky.

Nakoupené opce

62. Smlouvy, jako jsou nakoupené prodejní opce nebo nakoupené kupní opce (tj. opce držené účetní jednotkou na její vlastní kmenové akcie), se do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii nezapočítávají, protože jejich zahrnutí by mělo anti-ředicí účinek. Prodejní opce by se uplatňovala pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla vyšší než tržní cena, a kupní opce by se uplatňovala pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla nižší než tržní cena.

Vystavené prodejní opce

63. Smlouvy, které požadují, aby účetní jednotka zpětně odkoupila vlastní akcie, jako jsou vystavené prodejní opce a termínové kupní smlouvy, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředicí. Pokud jsou tyto smlouvy v pozici označované jako „v penězích“ v průběhu období (tj. realizační cena nebo cena vypořádání je vyšší než průměrná tržní cena pro dané období), musí se počítat potenciální ředicí účinek na ukazatel zisku na akcii takto:

a) musí se předpokládat, že na počátku období bude emitován dostatečný počet kmenových akcií (za průměrnou tržní cenu pro dané období), aby vznikl výtěžek s cílem naplnění smlouvy;

b) musí se předpokládat, že výtěžky z emise budou použity na naplnění smlouvy kontraktu (tj. na zpětný odkup kmenových akcií), a

c) přírůstkové kmenové akcie (rozdíl mezi počtem kmenových akcií, které by se emitovaly, a počtem kmenových akcií přijatých z naplnění smlouvy) musí být zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

RETROSPEKTIVNÍ ÚPRAVY

64. Jestliže se počet kmenových nebo potenciálních kmenových akcií v oběhu zvýší v důsledku kapitalizace, bonusové emise nebo štěpení akcií, nebo jestliže se jejich počet sníží jako důsledek konsolidace akcií, musí se retrospektivně upravit výpočet základního i zředěného ukazatele zisku na akcii, a to za všechna vykazovaná období. Jestliže se tyto změny udály ►M5 po skončení účetního období ◄, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, musí být proveden výpočet ukazatelů zisku na akcii za tuto i za každou vykazovanou dřívější účetní závěrku na bázi nového počtu akcií. Skutečnost, že výpočty na akcii odrážejí takovéto změny v počtu akcií, se musí zveřejnit. Kromě toho musí být základní i zředěný ukazatel zisku na akcii za všechna vykazovaná období upraven o dopady chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních pravidlech, které byly retrospektivně vykázány.

▼B

65. Účetní jednotka nepřepracovává zředěný ukazatel zisku na akcii za žádné vykazované dřívější období kvůli změnám v předpokladech výpočtů ukazatele zisku na akcii nebo kvůli přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie v oběhu.

VYKÁZÁNÍ

66. Účetní jednotka musí vykázat ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ základní a zředěný ukazatel zisku na akcii za zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a za zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za dané období a pro každou třídu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období. Účetní jednotka je povinna vykazovat základní i zředěný ukazatel zisku na akcii se stejnou významností za všechna vykazovaná období.

67. Ukazatel zisku na akcii se vykazuje pro každé období, za které se zveřejňuje ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Pokud je alespoň v jednom období zveřejněn zředěný ukazatel zisku na akcii, musí se zveřejnit pro všechna vykazovaná období, i když se rovná základnímu ukazateli zisku na akcii. Pokud se základní ukazatel zisku na akcii rovná zředěnému ukazateli zisku na akcii, lze je oba vykázat na jednom řádku ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

▼M31

67A. Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje základní a zředěný zisk na akcii, jak se požaduje v odstavcích 66 a 67, pouze v uvedeném samostatném výkazu.

▼B

68. Účetní jednotka, která vykazuje ukončované činnosti, musí zveřejnit základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro ukončované činnosti buď ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, nebo v komentáři k účetním výkazům.

▼M31

68A. Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), prezentuje základní a zředěný zisk na akcii z ukončovaných činností, jak se požaduje v odstavci 68, v uvedeném samostatném výkazu nebo v komentáři.

▼B

69. Účetní jednotka musí zveřejnit základní a zředěný ukazatel zisku na akcii, i když jsou jeho hodnoty negativní (tj. ztrátu na akcii).

ZVEŘEJNĚNÍ

70. Účetní jednotka musí zveřejnit následující:

a) částky použité v čitateli při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a sesouhlasení těchto částek na zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku za dané období. Sesouhlasení musí zahrnovat individuální účinky každé třídy nástrojů, které ovlivňují ukazatel zisku na akcii;

▼B

b) vážený průměr počtu kmenových akcií použitý ve jmenovateli pro výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a sesouhlasení obou jmenovatelů. Sesouhlasení musí zahrnovat individuální účinky každé třídy nástrojů, které ovlivňují ukazatel zisku na akcii;

c) nástroje (včetně podmíněně emitovatelných akcií), které by mohly v budoucnu potenciálně zředit základní ukazatel zisku na akcii, ale nebyly zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, protože jsou ve vykazovaném období anti-ředicí;

d) popis transakcí s kmenovými akciemi nebo potenciálními kmenovými akciemi, s výjimkou těch, které byly vykázány podle odstavce 64, které se odehrály ►M5 po skončení účetního období ◄ a které by významně změnily počet kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií v oběhu na konci období, kdyby se byly odehrály před koncem daného účetního období.

71. Příklady transakcí uvedených v odst. 70 písm. d) zahrnují:

a) vydání akcií proti peněžním prostředkům;

b) vydání akcií, při němž je výtěžek použit ke splacení dluhu nebo preferenčních akcií, které byly ►M5 ke konci účetního období ◄ v oběhu;

c) zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;

d) přeměna potenciálních kmenových akcií, které byly ►M5 ke konci účetního období ◄ v oběhu, na kmenové akcie nebo jejich uplatnění;

e) vydání opcí, warrantů nebo konvertibilních nástrojů a

f) naplnění podmínek, které by vedly k vydání podmíněně emitovatelných akcií.

Hodnoty ukazatele zisku na akcii se neupravují v důsledku těch transakcí, které nastaly ►M5 po skončení účetního období ◄, protože takové transakce neovlivňují velikost kapitálu použitého pro dosažení zisku nebo ztráty za období.

72. Finanční nástroje a jiné smlouvy, které dávají vznik potenciálním kmenovým akciím, mohou obsahovat lhůty a podmínky, které ovlivní velikost základního a zředěného ukazatele zisku na akcii. Tyto lhůty a podmínky mohou určovat, zda budou určité potenciální kmenové akcie ředicí či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoliv následných úpravách zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií. Zveřejnění lhůt a podmínek takových finančních nástrojů a dalších smluv se doporučuje, pokud není požadováno jinak (viz IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*).

▼B

73. Pokud účetní jednotka kromě základního a zředěného ukazatele zisku na akcii zveřejní ukazatel jiné částky na akcii využívající zveřejněný komponent ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, který není požadován tímto standardem, musí se takové ukazatele počítat pomocí váženého průměrného počtu kmenových akcií určeného podle tohoto standardu. Základní a zředěné ukazatele částek na akcii vztahující se k takovým komponentům musí být předkládány se stejnou důležitostí a musí být uvedeny v komentáři k účetním výkazům. Účetní jednotka musí uvést základnu pro určení čitatele výpočtu, včetně skutečnosti, zda tyto ukazatele částek na akcii jsou uváděny před nebo po zdanění. Pokud bude použit komponent ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, který není ve výkazu zveřejněn na samostatném řádku, musí být poskytnuto sesouhlasení mezi použitým komponentem a řádkovou položkou ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

▼M31

73A. Odstavec 73 se použije také pro účetní jednotku, která kromě základního a zředěného zisku na akcii zveřejňuje částky na akcii pomocí jiné vykázané položky hospodářského výsledku, než kterou vyžaduje tento standard.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

74. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M5

74A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále přidal odstavce 4A, 67A, 68A a 73A. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M32

74B. IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, 40 a A11. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

74C. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 47A a A2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

74D. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavce 4A, 67A, 68A a 73A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M53

74E. IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 34. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

75. Tento standard nahrazuje IAS 33 *Zisk na akcii* (vydaný v roce 1997).

76. Tento standard nahrazuje SIC-24 *Zisk na akcii – finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi*.

▼B

Dodatek A

APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

ZISK NEBO ZTRÁTA PŘIPADAJÍCÍ MATEŘSKÉMU PODNIKU

A1. Pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii na základě konsolidované účetní závěrky se zisk nebo ztráta připadající mateřskému podniku týká zisku nebo ztráty konsolidované jednotky po úpravě o ►M11 nekontrolní podíly ◄.

EMISE PRÁV

►M33 A2. Emise kmenových akcií v době uplatnění nebo přeměny potenciálních kmenových akcií obvykle nevede ke vzniku prémiového prvku. To je proto, že potenciální kmenové akcie se obvykle vydávají za reálnou hodnotu, což vyústí do úměrné změny ve zdrojích, jež jsou účetní jednotce k dispozici. Při emisi práv je však realizační cena často nižší než reálná hodnota akcií. ◄ Proto, jak je uvedeno v odst. 27 písm. b), zahrnuje vydání takových práv prémiový prvek. Pokud je emise práv nabídnuta všem stávajícím akcionářům, je počet kmenových akcií, který musí být použit při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii za všechna období před vydáním práv, stanoven jako počet kmenových akcií v oběhu před vydáním násobený následujícím faktorem:

Reálná hodnota na akcii těsně před uplatněním práva

Teoretická reálná hodnota na akcii po uplatnění práv

▼M33

Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv se vypočte tak, že se k úhrnné reálné hodnotě akcií těsně před uplatněním práv přičte výtěžek z uplatnění práv a tento součet se podělí počtem akcií v oběhu po uplatnění práv. Jestliže práva sama mohou být veřejně obchodována odděleně od akcií před datem jejich uplatnění, je reálná hodnota stanovena k okamžiku uzavření obchodování posledního dne, v němž byly akcie obchodovány společně s právy.

▼B

KONTROLNÍ ČÍSLO

A3. Pro ilustraci aplikace pojmu kontrolní číslo, jak je popsán v odstavcích 42 a 43, předpokládejme, že účetní jednotka má zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku ve výši 4 800 MJ ([1]), ztrátu z ukončovaných činností připadající mateřskému podniku –7 200 MJ, ztrátu připadající mateřskému podniku –2 400 MJ a 2 000 kmenových akcií a 400 potenciálních kmenových akcií v oběhu. Základní ukazatel

([1]) V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

▼B

zisku na akcii je 2,40 MJ u pokračujících činností, –3,60 MJ u ukončovaných činností a –1,20 MJ u celkové ztráty. 400 potenciálních kmenových akcií je zahrnuto do zředěného ukazatele zisku na akcii, protože vyplývající ukazatel zisku na akcii ve výši 2,00 MJ pro pokračující činnosti je ředicí, předpokládá-li se nulový účinek těchto 400 potenciálních kmenových akcií na zisk nebo ztrátu. Protože zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku je kontrolním číslem, účetní jednotka také zahrne těchto 400 potenciálních kmenových akcií do výpočtu dalšího ukazatele zisku na akcii, i když výsledný ukazatel zisku na akcii je anti-ředicí ve vazbě na základní ukazatel zisku na akcii, tj. celková ztráta na akcii je menší (–3,00 MJ na akcii u ztráty z ukončovaných činností a –1,00 MJ na akcii u celkové ztráty).

PRŮMĚRNÁ TRŽNÍ CENA KMENOVÝCH AKCIÍ

A4. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je průměrná tržní cena kmenových akcií, jejichž vydání se předpokládá, vypočtena na základě průměrné tržní ceny kmenových akcií pro dané období. Teoreticky by každá tržní transakce s kmenovými akciemi účetní jednotky měla být zahrnuta do určení průměrné tržní ceny akcií. V praxi je však obvykle dostačující prostý průměr týdenních nebo měsíčních cen.

A5. Obecně platí, že pro výpočet průměrné tržní ceny jsou vhodné uzavírací tržní ceny. Pokud se ceny výrazně mění, je reprezentativnějším výsledkem průměr nejvyšší a nejnižší ceny. Metoda výpočtu průměrné tržní ceny se musí používat konzistentně, ledaže v důsledku změněných podmínek přestane být reprezentativní. Například účetní jednotka, která používá uzavírací tržní ceny pro výpočet průměrné tržní ceny po několik let, kdy byly ceny poměrně stabilní, může přejít na výpočet průměru nejvyšší a nejnižší ceny, pokud se ceny začnou prudce měnit a uzavírací tržní ceny přestanou poskytovat reprezentativní průměrné ceny.

OPCE, WARRANTY A JEJICH EKVIVALENTY

A6. Předpokládá se, že opce nebo warranty na nákup konvertibilních nástrojů budou uplatněny, kdykoliv průměrná cena konvertibilního nástroje a kmenových akcií, které by byly přeměnou získány, překročí realizační cenu opce nebo warrantu. Avšak uplatnění se nepředpokládá, pokud se nepředpokládá přeměna podobného konvertibilního nástroje v oběhu, pokud existuje.

A7. Opce nebo warranty mohou umožňovat nebo vyžadovat nabídku dluhových nebo jiných nástrojů účetní jednotky (nebo jejího mateřského nebo dceřiného podniku) při splacení celé nebo části realizační ceny. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii mají opce nebo warranty ředicí účinek, pokud a) průměrná tržní cena souvisejících kmenových akcií v daném období překročí realizační cenu, nebo b)

▼B

prodejní cena nástroje, který je nabízen, je nižší než cena, za kterou by nástroj mohl být nabízen podle opční smlouvy a vyplývající diskont vede k efektivní realizační ceně pod tržní cenou kmenových akcií získatelných uplatněním opce nebo warrantu. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že tyto opce nebo warranty budou uplatněny a dluhové nebo jiné nástroje budou nabídnuty. Pokud je pro držitele opce nebo warrantu výhodnější nabízet peněžní prostředky a smlouva takovou nabídku umožňuje, předpokládá se uskutečnění nabídky peněžních prostředků. Úrok (očištěný o daňový dopad) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nabízen, se přičítá zpět jako úprava čitatele výpočtu.

A8. Podobně se nakládá s preferenčními akciemi, které obsahují podobná ustanovení, nebo s jinými nástroji, které obsahují možnost přeměny, která umožňuje investorovi platit hotově za výhodnější konverzní sazbu.

A9. Podkladové podmínky určitých opcí nebo warrantů mohou požadovat, aby výtěžky získané z uplatnění těchto nástrojů byly použity na splacení dluhových nebo jiných nástrojů účetní jednotky (nebo jejího mateřského nebo dceřiného podniku). Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že tyto opce nebo warranty budou uplatněny a že výtěžky budou použity ke koupi dluhu za jeho průměrnou tržní cenu spíše než k nákupu kmenových akcií. Přebytek, o který výtěžky získané z předpokládaného uplatnění opce převyšují částku použitou k očekávanému nákupu dluhu, je však při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii uvážen (předpokládá se, že budou použity ke zpětnému odkupu kmenových akcií). Úrok (očištěný o daňový dopad) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nakoupen, se přičítá zpět jako úprava čitatele výpočtu.

VYSTAVENÉ PRODEJNÍ OPCE

A10. sPro ilustraci aplikace odstavce 63 předpokládejme, že účetní jednotka má v oběhu 120 vystavených prodejních opcí ke svým kmenových akciím s realizační cenou 35 MJ. Průměrná tržní cena jejích kmenových akcií v daném období je 28 MJ. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá, že účetní jednotka na počátku období emitovala 150 akcií za 28 MJ na akcii, aby splnila svůj prodejní závazek ve výši 4 200 MJ. Rozdíl mezi emitovanými 150 kmenovými akciemi a 120 kmenovými akciemi přijatými z prodejní opce (30 přírůstkových kmenových akcií) se připočte při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii ke jmenovateli.

NÁSTROJE DCEŘINÝCH, SPOLEČNÝCH NEBO PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ

▼M32

A11. Potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv (vykazující účetní jednotka):

▼B

a) nástroje emitované dceřiným, společným nebo přidruženým podnikem, které umožňují jejich držitelům získat kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii příslušného dceřiného, společného nebo přidruženého podniku. Tyto ukazatele zisku na akcii se následně zahrnou do výpočtu ukazatele zisku na akcii vykazující jednotky, který je založen na držení nástrojů dceřiného, společného nebo přidruženého podniku vykazující jednotkou;

▼B

b) nástroje dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie vykazující jednotky, se zahrnují mezi potenciální kmenové akcie vykazující jednotky za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. Stejně tak opce nebo warranty emitované dceřiným, společným nebo přidruženým podnikem na nákup kmenových akcií vykazující jednotky jsou ve výpočtu konsolidovaného zředěného ukazatele zisku na akcii vykazovány jako potenciální kmenové akcie vykazující jednotky.

A12. Za účelem určení dopadu nástrojů emitovaných vykazující jednotkou, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku na ukazatel zisku na akcii, jsou tyto nástroje považovány za již přeměněné a čitatel (zisk nebo ztráta přiřaditelná držitelům kmenových akcií mateřského podniku) se podle toho upravuje podle odstavce 33. Navíc k těmto úpravám se čitatel upravuje o veškeré změny zisku nebo ztráty zaznamenané vykazující jednotkou (jako je dividendový výnos nebo výnos z ekvivalenční metody), které jsou spojeny s nárůstem počtu kmenových akcií dceřiného, společného nebo přidruženého podniku v oběhu v důsledku předpokládané konverze. Jmenovatel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii není ovlivněn, protože počet kmenových akcií vykazující jednotky v oběhu se předpokládanou konverzí nezmění.

ZÚČASTNĚNÉ KAPITÁLOVÉ NÁSTROJE A KMENOVÉ AKCIE DVOU TŘÍD

A13. Vlastní kapitál některých účetních jednotek zahrnuje:

a) nástroje, které se zúčastňují na dividendách kmenovými akciemi podle předem určeného vzorce (například dvě ku jedné), někdy s horní hranicí rozsahu tohoto podílu (například až po určitou částku na akcii);

b) třídu kmenových akcií s odlišnou dividendovou sazbou oproti jiné třídě kmenových akcií, ale bez prioritních nebo nadřízených práv.

A14. Za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se předpokládá konverze těch nástrojů popsaných v odstavci A13, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie s ředicím účinkem. U těch nástrojů, které nejsou přeměnitelné na některou třídu kmenových akcií, se zisk nebo ztráta za dané období alokuje na jiné třídy akcií a související kapitálové nástroje podle jejich dividendových práv nebo jiných práv účasti na nerozděleném zisku. Výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii:

a) zisk nebo ztráta přiřaditelná držitelům kmenových akcií mateřského podniku se upravuje (zisk se snižuje a ztráta zvyšuje) o částku dividend, které jsou vyhlášeny v daném období pro každou třídu akcií, a o smluvní částku dividend (nebo úroků u souvisejících dluhopisů), která musí být za dané období vyplacena (například nezaplacené kumulativní dividendy);

▼B

b) zbývající zisk nebo ztráta je alokována na kmenové akcie a zúčastněné kapitálové nástroje v takovém rozsahu, aby se každý nástroj podílel na zisku tak, jako by celý zisk nebo ztráta za dané období byly rozděleny. Celkový zisk nebo ztráta, alokované na každou třídu kapitálových nástrojů, se určují jako součet částky alokované na dividendy a částky alokované na zúčastněný prvek;

c) celková částka zisku nebo ztráty, alokovaná na každou třídu kapitálových nástrojů, se dělí počtem nástrojů v oběhu, k nimž je alokován zisk, aby se určil zisk na akcii pro každý nástroj.

Pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii se všechny potenciální kmenové akcie, pokládané za emitované, zařazují mezi kmenové akcie v oběhu.

ČÁSTEČNĚ SPLACENÉ AKCIE

A15. Pokud byly kmenové akcie vydány, ale ne zcela splaceny, zachází se s nimi ve výpočtu základního ukazatele zisku na akcii jako se zlomkem kmenové akcie podle poměru, jakým se podílely na dividendách během daného období v porovnání s plně splacenými kmenovými akciemi.

A16. Pokud se částečně splacené akcie na dividendách nepodílely, zachází se s nimi pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jako s warranty nebo opcemi. Nesplacený zůstatek představuje výtěžek použitý k nákupu kmenových akcií. Počet akcií, který je zahrnut ve zředěném ukazateli zisku na akcii, je dán rozdílem mezi počtem upsaných akcií a počtem akcií, které budou podle předpokladu koupeny.

▼M52

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 41

Zemědělství

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M45

1. Tento standard se používá pro účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

a) biologická aktiva s výjimkou rostlin přinášejících úrodu;

b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně a

c) státní dotace spadající do působnosti odstavců 34 a 35.

▼M54

2. Předmětem tohoto standardu nejsou:

▼M45

a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

b) rostliny přinášející úrodu související se zemědělskou činností (viz IAS 16). Tento standard se však používá pro úrodu z těchto rostlin přinášejících úrodu;

c) státní dotace vztahující se na rostliny přinášející úrodu (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*);

d) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS 38 *Nehmotná aktiva*).

▼M54

e) aktiva z práva k užívání vznikající na základě leasingu pozemků spjatých se zemědělskou činností (viz IFRS 16 *Leasingy*).

▼M45

3. Tento standard se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován IAS 2 *Zásoby* nebo jiný využitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že tento standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou nést určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

4. Následující tabulka uvádí příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni:

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, stavební dříví
Dojnice	Mléko	Sýry
Prasata	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Rostliny bavlny	Sklizená bavlna	Příze, oblečení

▼M45

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Cukrová třtina	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Rostliny tabáku	Sklizené listy	Usušený tabák
Čajovníkové keře	Sklizené listy	Čaj
Vinná réva	Sklizené hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce
Olejové palmy	Sklizené plody	Palmový olej
Kaučukovníky	Sklizený latex	Výrobky z kaučuku

Některé rostliny, například čajové keře, vinná réva, olejové palmy a kaučukovníky, obvykle splňují definici rostliny přinášející úrodu a spadají do působnosti IAS 16. Nicméně úroda, která se pěstuje na rostlinách přinášejících úrodu, například čajové listy, hrozny révy vinné, plody olejových palem a latex, spadá do působnosti IAS 41.

▼B

DEFINICE

Definice spojené se zemědělstvím

▼M45

5. Následující termíny se v tomto standardu užívají v dále specifikovaném významu:

▼M8

Zemědělská činnost je účetní jednotkou řízená biologická přeměna a sklizeň biologických aktiv určených k prodeji nebo k přeměně na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.

▼M45

Zemědělský produkt **je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky.**

Rostlina přinášející úrodu **je živá rostlina:**

a) která se používá při produkci nebo dodávkách zemědělské úrody;

b) od níž se očekává, že ponese úrodu po více než jedno období, a

c) u níž je málo pravděpodobné, že bude prodávána jako zemědělská úroda, s výjimkou příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu.

Biologické aktivum **je živé zvíře nebo rostlina.**

▼B

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

*Sklize*ň představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

▼M8

Prodejní náklady jsou přírůstkové náklady, které se vztahují přímo k vyřazení aktiva, kromě nákladů na financování a daně ze zisku.

▼M45

5A. Rostlinami přinášejícími úrodu nejsou:

a) rostliny pěstované proto, aby byly sklizeny jako zemědělský produkt (například stromy pěstované pro dřevo);

b) rostliny pěstované pro produkci zemědělských produktů, pokud existuje více než vzdálená pravděpodobnost, že účetní jednotka, kromě příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu, bude rovněž sklízet a prodávat tuto rostlinu samu jako zemědělský produkt (například stromy, které jsou pěstovány pro plody i dřevo); a

c) jednoleté plodiny (například kukuřice a pšenice).

5B. Pokud se už rostliny přinášející úrodu nepoužívají k tomu, aby přinášely úrodu, mohou být pokáceny/posečeny a prodány jako šrot, např. k užití jako palivové dříví. Tento příležitostný/vedlejší prodej šrotu by nebránil tomu, aby rostlina odpovídala definici rostliny přinášející úrodu.

5C. Úroda pěstovaná na rostlinách přinášejících úrodu je biologickým aktivem.

▼B

6. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností; například chov dobytka, lesnictví, jednoletou nebo víceletou sklizeň, setí, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstění květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti existují určité společné rysy:

a) *Schopnost přeměny*. Živá zvířata a rostliny jsou schopná biologické přeměny.

b) *Řízení změny*. Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením a světelnými podmínkami). Takovéto řízení odděluje zemědělskou činnost od jiných činností. Například využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (jako jsou mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou.

▼M8

c) *Měření změn*. Změna v kvalitě (jako jsou například genetické vlastnosti, hustota, zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin a síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, hmotnost, metry krychlové, délka nebo průměr vlákna a množství pupenů) způsobená biologickou přeměnou nebo sklizní je měřena a sledována jako rutinní řídící funkce.

▼B

7. Biologická přeměna vyúsťuje do následujících typů výsledků:

a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech i) růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), ii) degenerace (úbytek množství nebo zhoršení kvality zvířat nebo rostlin), nebo iii) rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin), nebo

b) získání zemědělských produktů, jako je latex, čajový list, vlna a mléko.

▼B

Obecné definice

▼M45

8. **Následující termíny se v tomto standardu užívají v dále specifikovaném významu:**

▼M33

[zrušeno]

(a) [zrušeno]

(b) [zrušeno]

(c) [zrušeno]

▼B

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

▼M33

Reálná hodnota **je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)**

▼M45

Státní dotace **jsou definovány v IAS 20.**

▼M33

_____

▼B

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

10. Účetní jednotka vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a pouze tehdy, pokud:

a) ovládání aktiva účetní jednotkou je výsledkem minulých událostí;

b) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout účetní jednotce, a

c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

11. V rámci zemědělské činnosti může být ovládání aktiva prokázáno, například vlastnické právo ke skotu cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho koupi, narození, nebo odstavení. Budoucí prospěch je běžně určitelný oceňováním podstatných fyzických vlastností.

12. Biologické aktivum je oceněno od výchozího rozpoznání a ►M5 ke konci každého účetního období ◄ v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄, kromě případu popsaného v odstavci 30, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena.

13. Zemědělská produkce sklízená z biologických aktiv účetní jednotky je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem v případě, že se aplikuje IAS 2 *Zásoby* nebo jiný vhodný standard.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Stanovení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností; například stáří nebo kvality. ◄ Účetní jednotka vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny.

▼B

►M33 16. Účetní jednotky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucím datům. Ceny sjednané v těchto kontraktech nejsou nutně relevantní pro stanovení reálné hodnoty, neboť reálná hodnota odráží obvyklé tržní podmínky, za kterých kupující a prodávající účastníci trhu uzavírají transakce. ◄ Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělské produkce se tudíž nepřizpůsobuje ceně sjednané v daném kontraktu. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. IAS 37 je na nevýhodné smlouvy aplikován.

▼M33

_____

▼M75

22. Účetní jednotka nezahrnuje žádné peněžní toky související s financováním aktiv nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstovaném lese po jeho vytěžení).

▼M33

_____

▼M45

24. Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:

a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů se odehrála malá část biologické přeměny (například u sazenic zasazených těsně před koncem účetního období nebo u nově pořízených hospodářských zvířat); nebo

b) se předpokládá, že vliv biologické přeměny na cenu je nevýznamný (například v počátečních stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).

▼B

25. Biologická aktiva jsou často fyzicky spojena s pozemkem (například strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, aktivní trh může ale v tomto případě existovat s aktivy kombinovanými, to jest s biologickým aktivem, s neobdělaným pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. ►M33 Účetní jednotka může použít informace týkající se kombinovaných aktiv ke stanovení reálné hodnoty biologických aktiv. ◄ Například, aby byla zjištěna reálná hodnota biologických aktiv, může být reálná hodnota neobdělaného pozemku a hodnota zlepšení půdy odečtena z reálné hodnoty kombinovaných aktiv.

Zisky a ztráty

26. Zisk nebo ztráta, která vznikla při výchozím rozpoznání biologického aktiva oceněného v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄ a ze změn v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄ biologického aktiva, je zahrnuta do zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

27. Ztráta může vzniknout při prvotním ocenění biologického aktiva v důsledku toho, že ►M8 prodejní náklady ◄ jsou odečítány při určení reálné hodnoty snížené o ►M8 prodejní náklady ◄ biologického aktiva. Zisk může vzniknout při výchozím rozpoznání biologických aktiv, například v okamžiku narození telete.

▼B

28. Zisk nebo ztráta, vzniklá při výchozím ocenění zemědělské produkce v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄, je zahrnuta do zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

29. Zisk nebo ztráta může vzniknout při výchozím ocenění zemědělské produkce, která je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty

►M33 30. **Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě stanovit. Tento předpoklad však může být vyvrácen jen při prvotním vykázání biologického aktiva, pro které nejsou k dispozici kótované tržní ceny a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé.** ◄ V takovém případě je biologické aktivum oceněno v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, účetní jednotka jej ocení v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄. Pokud dlouhodobé biologické aktivum splní kritéria, aby bylo klasifikováno jako držené k prodeji (nebo je zařazeno do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, předpokládá se, že reálná hodnota může být měřena spolehlivě.

31. Předpoklad v odstavci 30 může být vyvrácen pouze při výchozím ocenění. Účetní jednotka, která dosud oceňovala biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o ►M8 prodejní náklady ◄ až do pozbytí aktiva.

32. Zemědělskou produkci oceňuje účetní jednotka v každém případě v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o ►M8 prodejní náklady ◄. Tento standard zastává názor, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.

33. Při určení pořizovacích nákladů, oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty bere účetní jednotka v úvahu IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

STÁTNÍ DOTACE

▼M8

34 Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady, se vykáže v zisku nebo ztrátě výlučně v okamžiku, kdy se stane splatnou.

35 Jestliže je státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, podmíněná, včetně případu, kdy státní dotace vyžaduje, aby účetní jednotka nevykonávala přesně stanovenou zemědělskou činnost, vykáže účetní jednotka státní dotaci v zisku nebo ztrátě výlučně v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.

▼M8

36 Lhůty a podmínky státních dotací se různí. Dotace může například požadovat, aby účetní jednotka hospodařila v konkrétní lokalitě po dobu pěti let, a pokud účetní jednotka hospodaří po dobu kratší než pět let, musí celou dotaci vrátit. V tomto případě nebude dotace vykázána v zisku nebo ztrátě, dokud neuplyne pět let. Avšak jestliže podmínky dotace připouštějí ponechat si část dotace odpovídající časovému úseku, který uplynul, vykáže účetní jednotka tuto část v zisku nebo ztrátě po uplynutí časového úseku.

▼B

37. Pokud se státní dotace vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), aplikuje se IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

38. Tento standard vyžaduje jiné řešení než IAS 20, pokud státní dotace souvisí s biologickým aktivem oceňovaným reálnou hodnotou sníženou o ►M8 prodejní náklady ◄, nebo jestliže státní dotace vyžaduje, aby účetní jednotka nevykonávala přesně stanovenou zemědělskou činnost. IAS 20 je aplikován pouze na státní dotaci související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. [Zrušen]

Obecně

40. Účetní jednotka zveřejní celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období z výchozího ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce a ze změn v reálné hodnotě snížené o ►M8 prodejní náklady ◄ biologických aktiv.

41. Účetní jednotka poskytne popis každé skupiny biologických aktiv.

42. Zveřejnění vyžadované v odstavci 41 může podat slovní formou nebo číselnými údaji.

43. Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém rozliší podle potřeby biologická aktiva určená ke konzumaci a biologická aktiva plodící nebo zralá a nezralá biologická aktiva. Účetní jednotka může zveřejnit například účetní hodnotu konzumovatelných biologických aktiv a plodících biologických aktiv po skupinách. Účetní jednotka může dále oddělit účetní hodnotu zralých a nezralých aktiv. Informace poskytované v tomto rozčlenění mohou být užitečné při odhadování časového rozvržení budoucích peněžních toků. Účetní jednotka zveřejní, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.

▼M45

44. Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva. Příkladem konzumovatelných aktiv jsou hospodářská zvířata určená pro produkci masa, hospodářská zvířata chovaná na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako je kukuřice a pšenice, úroda na rostlině přinášející úrodu a stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou odlišná od konzumovatelných biologických aktiv; například hospodářská zvířata, která produkují mléko, a ovocné stromy, ze kterých se sklízí ovoce. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskou produkcí, ale jsou pěstována za účelem přinášení produkce.

▼B

45. Biologická aktiva mohou být rozdělena na zralá a nezralá biologická aktiva. Zralá biologická aktiva jsou schopna sklizně (pro konzumovatelná biologická aktiva) nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu (pro plodící biologická aktiva).

46. Účetní jednotka popíše v účetní závěrce, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích:

a) druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv, a

b) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:

i) každé skupiny biologických aktiv v účetní jednotce na konci období a

ii) zemědělské produkce sklizené v průběhu období.

▼M33

_____

▼B

49. Účetní jednotka zveřejní:

a) existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo, a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků;

b) částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv a

c) strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

50. Účetní jednotka vykazuje vypořádání příčin změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Vypořádání zahrnuje:

a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o ►M8 prodejní náklady ◄;

b) zvýšení způsobená nákupem;

c) snížení zapříčiněná prodeji a klasifikací biologických aktiv jako držených k prodeji (nebo zařazených do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji) v souladu s IFRS 5;

d) snížení způsobená sklizní;

e) zvýšení v důsledku podnikových kombinací;

f) čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky do odlišné prezentační měny a převodem zahraničních operací do prezentační měny vykazující účetní jednotky a

g) jiné změny.

▼B

51. Reálná hodnota snížená o ►M8 prodejní náklady ◄ biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn a změn cen na trhu. Oddělené zveřejnění vlivu fyzických a cenových změn je užitečné pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus. V takových případech se podporuje, aby účetní jednotka zveřejnila, podle skupin nebo jiným způsobem, hodnotu vlivu fyzických změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty snížené o ►M8 prodejní náklady ◄, která je zahrnuta v zisku nebo ztrátě. Tato informace je obecně méně užitečná, pokud je produkční cyklus kratší než jeden rok (například u chovu kuřat nebo pěstování obilnin).

52. Biologická transformace je příčinou celé řady typů fyzických změn – růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, každá z nich je pozorovatelná a měřitelná. Každá z těchto fyzických změn má přímý vliv na budoucí ekonomické užitky. Změna v reálné hodnotě biologického aktiva vyvolaná sklizní je rovněž fyzickou změnou.

53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nákazovým a ostatním přírodním rizikům. Jestliže nějaká taková okolnost nastane a způsobí vznik významné položky výnosů nebo nákladů, je zveřejněna podstata a částka této položky v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Jako příklad takové události je možno uvést vypuknutí virového onemocnění, povodeň, kruté sucho nebo mráz a napadení hmyzem.

Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou

54. Jestliže účetní jednotka oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), na konci období pro tato biologická aktiva účetní jednotka zveřejní:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;

c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř kterého vysoce pravděpodobně leží reálná hodnota;

d) použitou metodu odpisování;

e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby a

f) hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.

55. Pokud účetní jednotka oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu rozpoznanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její vypořádání požadované v odstavci 50. Navíc bude toto vypořádání zahrnovat následující částky, které souvisí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do zisku nebo ztráty:

a) ztráty ze snížení hodnoty;

b) zrušení ztrát ze snížení hodnoty a

c) odpisy.

▼B

56. Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty, během běžného období spolehlivě měřitelnou, účetní jednotka zveřejní o takových biologických aktivech:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč se stala reálná hodnota spolehlivě měřitelnou, a

c) účinek změny.

Státní dotace

57. Účetní jednotka zveřejní v souvislosti se zemědělskou činností, kterou se tento standard zabývá:

a) podstatu a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce;

b) nesplněné podmínky a ostatní závazky připojené ke státní dotaci a

c) významná snížení očekávané úrovně státních dotací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

58. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2003, tuto skutečnost zveřejní.

59. Pro tento standard nejsou zavedena přechodná opatření. IAS 41 bude přijímán ve shodě s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.*

▼M8

60. Odstavce 5, 6, 17, 20 a 21 byly změněny a odstavec 14 byl zrušen prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

61. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 15, 16, 25 a 30 a zrušil odstavce 9, 17–21, 23, 47 a 48. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M45

62. Dokumentem *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), vydaným v červnu 2014, byly změněny odstavce 1 až 5, 8, 24 a 44 a vloženy nové odstavce 5 A až 5C a 63. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8.

63. Ve vykazovaném období, v němž je dokument *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41) použit poprvé, nemusí účetní jednotka zveřejnit kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 za běžné období. Účetní jednotka nicméně zveřejní kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 za každé předchozí vykazované období.

▼M54

64. IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

▼**M75**

65. Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* vydaným v květnu 2020 byl změněn odstavec 22. Účetní jednotka použije tuto změnu k oceňování reálnou hodnotou na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M52**

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 2

Úhrady vázané na akcie

CÍL

1. Cílem tohoto standardu IFRS je stanovit pravidla účetního výkaznictví v situacích, kdy účetní jednotka sjedná *transakci s úhradou vázanou na akcie*. Tento standard požaduje zejména, aby účetní jednotka do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ a do zobrazení své finanční pozice promítla dopad úhrad vázaných na akcie, a to včetně nákladů spojených s transakcemi, v nichž se zaměstnancům poskytují *akciové opce*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M23

2. Účetní jednotka použije tento IFRS při účtování veškerých úhrad vázaných na akcie bez ohledu na to, zda účetní jednotka dokáže nebo nedokáže konkrétně identifikovat některé nebo všechno zboží nebo služby, a to včetně:

a) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných kapitálovými nástroji*,

b) *úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti* a

c) transakcí, při nichž účetní jednotka obdrží nebo získá zboží nebo služby a podmínky dohody umožní buď účetní jednotce, nebo dodavateli tohoto zboží nebo služeb, aby si vybrali, zda účetní jednotka transakci vypořádá v hotovosti (nebo jinými aktivy), nebo vydáním kapitálových nástrojů,

s výjimkou uvedenou v odstavcích 3A–6. Při neexistenci specificky identifikovatelného zboží nebo služby mohou jiné okolnosti naznačit, že zboží nebo služby byly (nebo budou) obdrženy, a v takovém případě se rovněž použije tento IFRS.

_____

3A. Úhrady vázané na akcie mohou být vypořádány jinou účetní jednotkou ve skupině (nebo akcionářem kterékoli účetní jednotky ve skupině) z pověření účetní jednotky, která obdrží nebo získá zboží nebo služby. Odstavec 2 se vztahuje rovněž na účetní jednotku, která

a) obdrží zboží nebo služby, jestliže má jiná účetní jednotka v téže skupině (nebo akcionář kterékoli účetní jednotky ve skupině) závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie, nebo

b) má závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie, jestliže zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka v téže skupině,

nejedná-li se jednoznačně o transakci za jiným účelem, než je platba za zboží nebo služby dodané účetní jednotce, která je obdrží.

▼B

4. Transakce se zaměstnancem (nebo jinou smluvní stranou) v postavení držitele kapitálových nástrojů účetní jednotky není pro účely tohoto standardu úhradou vázanou na akcie. Například v situaci, kdy účetní jednotka udělí veškerým držitelům určité třídy jejích kapitálových nástrojů právo nabývat dodatečné kapitálové nástroje za cenu, která je nižší než reálná hodnota těchto kapitálových nástrojů, a zaměstnanec dostane takové právo, protože je držitelem kapitálových nástrojů této konkrétní třídy, nepodléhá udělení ani realizace tohoto práva požadavkům tohoto IFRS.

5. Jak je uvedeno v odstavci 2, tento standard platí pro úhrady vázané na akcie, při nichž účetní jednotka obdrží nebo nakoupí zboží nebo služby. Zboží zahrnuje zásoby, spotřební materiál, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva a jiná nefinanční aktiva. ►M22 Účetní jednotka však nebude aplikovat tento IFRS na transakce, při nichž pořizuje zboží jako součást čistých aktiv nabytých při podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje standard IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění revize z roku 2008), při podnikové kombinaci mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou tak, jak ji popisují odstavce B1–B4 standardu IFRS 3, nebo při vložení podniku při založení společného podniku, na který se vztahuje standard ►M32 IFRS 11 *Společná ujednání* ◄. Z tohoto důvodu kapitálové nástroje emitované ◄ v rámci podnikové kombinace výměnou za ovládnutí nabývaného podniku nespadají do působnosti tohoto standardu. Avšak kapitálové nástroje poskytované zaměstnancům nabývaného podniku v jejich postavení zaměstnanců (například výměnou za pokračující dodávky služeb) spadají do působnosti tohoto standardu. ►M12 Podobně také zrušení, nahrazení nebo jiná modifikace *smluv o úhradách vázaných na akcie z* důvodu podnikové kombinace nebo jiné restrukturalizace účetní jednotky se bude vykazovat v souladu s tímto IFRS. IFRS 3 poskytuje návod k určení, zdali kapitálové nástroje vydané při podnikové kombinaci jsou součástí protihodnoty poskytované výměnou za ovládání nabývaného podniku (a jsou tedy v rozsahu IFRS 3) nebo jsou náhradou za pokračující služby, které budou vykázány v období po kombinaci (a jsou tedy v rozsahu tohoto IFRS). ◄

▼M53

6. Tento standard se nevztahuje na transakce s úhradou vázanou na akcie, při nichž účetní jednotka obdrží nebo pořídí zboží nebo služby na základě smlouvy v rozsahu působnosti odstavců 8–10 IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (ve znění novely z roku 2003) [poznámka pod čarou vynechána] nebo odstavců 2.4-2.7 IFRS 9 *Finanční nástroje*.

▼M33

6A. Tento IFRS používá termín „reálná hodnota“ způsobem, který se v některých ohledech liší od definice reálné hodnoty v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*. Při aplikaci IFRS 2 proto účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou v souladu s tímto IFRS, nikoli s IFRS 13.

▼B

VYKAZOVÁNÍ

7. Účetní jednotka vykáže zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakci s úhradou vázanou na akcie v okamžiku, kdy obdrží zboží nebo přijme služby. Účetní jednotka vykáže odpovídající navýšení vlastního kapitálu, jestliže přijala zboží nebo služby při úhradě vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji, nebo vykáže závazek, jestliže došlo k nabytí zboží nebo služeb v rámci úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti.

▼B

8. Jestliže zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakcích s úhradou vázanou na akcie nesplňují požadavky na vykázání aktiva, budou vykázány jako náklad.

9. Náklady obvykle vznikají při spotřebě zboží nebo služeb. Například služby jsou typicky spotřebovány okamžitě a v takovém případě se vykáží náklady, když druhá smluvní strana poskytne službu. Zboží by mohlo být po určitou dobu spotřebováváno nebo – v případě zásob – může být později prodáno, a v takovém případě se náklady vykáží až v okamžiku, když se zboží spotřebuje nebo prodá. Někdy je však nutné vykázat náklad předtím, než dojde ke spotřebě nebo prodeji zboží nebo služeb, protože tyto nesplní požadavky na vykázání aktiva. Účetní jednotka by mohla například nabýt zboží v rámci výzkumné fáze projektu, v němž vyvíjí nový produkt. Ačkoli nedošlo ke spotřebě takového zboží, nemuselo by toto zboží splňovat podmínky pro to, aby bylo klasifikováno jako aktivum podle příslušného standardu IFRS.

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE VYPOŘÁDANÉ KAPITÁLOVÝMI NÁSTROJI

Přehled

10. V případě úhrad vázaných na akcie vypořádaných kapitálovými nástroji ocení účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a odpovídající navýšení vlastního kapitálu přímo reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb, leda že by nebylo možné tuto reálnou hodnotu spolehlivě určit. Jestliže není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, stanoví účetní jednotka jejich hodnotu a odpovídající navýšení vlastního kapitálu nepřímo, odkazem ([1]) na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů.

11. Aplikují-li se požadavky odstavce 10 na transakce se *zaměstnanci a dalšími smluvními stranami, které poskytují podobné služby* ([2]), účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu přijatých služeb odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, neboť obvykle není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatých služeb; toto je předmětem odstavce 12. Reálná hodnota těchto kapitálových nástrojů se stanoví k *datu poskytnutí*.

12. Typicky jsou akcie, akciové opce nebo jiné kapitálové nástroje poskytovány zaměstnancům jako součást jejich odměn vedle mzdy vyplácené v hotovosti a vedle dalších zaměstnaneckých požitků. Obvykle není možné přímo ocenit služby přijaté proti určité složce balíčku odměn zaměstnance. Také nemusí být možné stanovit reálnou hodnotu celkového balíčku odměn zaměstnance nezávisle, aniž by se stanovila přímo reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů. Akcie nebo akciové opce jsou navíc někdy poskytovány jako součást prémií, a nikoli jako součást základních odměn. Pro zaměstnance je to například stimul k tomu, aby setrvali v pracovním poměru, nebo jsou takto odměňováni za svoji snahu zlepšit výkonnost podniku. Tím, že účetní jednotka poskytne akcie nebo akciové opce

([1]) Tento standard IFRS používá výraz „odkazem na“ a nikoli „v“, neboť konečné ocenění transakce se provádí vynásobením reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů stanovené k datu uvedenému v odstavci 11 nebo 13 (podle toho, který se má použít) počtem kapitálových nástrojů, jež jsou na druhou smluvní stranu skutečně převedeny, jak je uvedeno v odstavci 19.

([2]) V dalším textu tohoto standardu IFRS zahrnují veškeré odkazy na zaměstnance také ostatní smluvní strany poskytující podobné služby.

▼B

vedle dalších druhů odměn, platí dodatečnou odměnu proti získání dodatečných požitků. Stanovení reálné hodnoty těchto dodatečných požitků však bude pravděpodobně obtížné. Vzhledem k obtížnosti přímého stanovení reálné hodnoty přijatých služeb stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu přijatých služeb od zaměstnanců nepřímo odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů.

13. Pro aplikaci požadavků odstavce 10 na transakce s jinými smluvními stranami, než jsou zaměstnanci, je třeba přijmout předpoklad, který může být dále vyvrácen, že je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb. Tato reálná hodnota bude stanovena v den, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu. Ve vzácných případech, kdy účetní jednotka tento předpoklad vyvrátí, neboť není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, ocení účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a odpovídající zvýšení vlastního kapitálu nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů stanovenou v den, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu.

▼M23

13A. Zejména pokud se zdá, že identifikovatelné plnění (pokud existuje) obdržené účetní jednotkou je nižší než reálná hodnota poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu nebo vzniklého závazku, naznačuje zpravidla tato situace, že účetní jednotka obdržela (nebo obdrží) jiné plnění (tj. neidentifikovatelné zboží nebo služby). Účetní jednotka ocení obdržené identifikovatelné zboží nebo služby v souladu s tímto IFRS. Účetní jednotka ocení neidentifikovatelné zboží nebo služby, které byly obdrženy (nebo které mají být obdrženy), jako rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady vázané na akcie a reálnou hodnotou identifikovatelného zboží nebo služeb, které byly obdrženy (nebo které mají být obdrženy). Účetní jednotka ocení obdržené neidentifikovatelné zboží nebo služby k datu poskytnutí. U transakcí vypořádaných v hotovosti však bude závazek přeceněn na konci každého účetního období, dokud není vypořádán v souladu s odstavci 30–33.

▼B

Transakce, při nichž účetní jednotka přijímá služby

14. Jestliže se poskytnuté kapitálové nástroje *převedou* na druhou smluvní stranu okamžitě, nepožaduje se, aby druhá smluvní strana dovršila stanovené období, během kterého musí dodávat služby, aby získala bezpodmínečný nárok na tyto kapitálové nástroje. Pokud nebude prokázán opak, má se za to, že služby poskytnuté druhou smluvní stranou coby plnění za kapitálové nástroje již byly přijaty. V dalším textu tohoto standardu IFRS zahrnují veškeré odkazy na zaměstnance také ostatní smluvní strany poskytující podobné služby.

▼M43

15. Nebudou-li poskytnuté kapitálové nástroje převedeny protistraně, dokud tato nedovrší stanovené období, po které musí dodávat služby, má se za to, že služby, jež má protistrana poskytnout jako protihodnotu za tyto kapitálové nástroje, budou přijaty v budoucnosti, a to během *rozhodného období*. Účetní jednotka vykazuje tyto služby postupně, jak je protistrana během rozhodného období poskytuje, a odpovídajícím způsobem navyšuje vlastní kapitál. Například:

▼B

a) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že po tři roky zůstane v pracovním poměru, potom má účetní jednotka předpokládat, že služby, které má poskytnout zaměstnanec jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během tohoto tříletého rozhodného období;

►**M43** b) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že dosáhne určitého výkonu a zůstane zaměstnancem účetní jednotky, dokud nebude splněna *tato výkonnostní podmínka*, a jestliže se délka rozhodného období mění v závislosti na tom, kdy bude tato výkonnostní podmínka splněna, má se za to, že služby, jež má zaměstnanec poskytnout jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během očekávaného rozhodného období. ◄ Účetní jednotka odhadne délku očekávaného rozhodného období v den poskytnutí na základě nejlepšího odhadu, kdy bude výkonnostní podmínka naplněna. Jestliže je výkonnostní podmínka *tržní podmínkou*, při odhadu délky očekávaného rozhodného období budou brány v úvahu faktory sledované při odhadu reálné hodnoty poskytnutých opcí a tato odhadnutá délka rozhodného období nebude následně revidována. Jestliže výkonnostní podmínka není tržní podmínkou, účetní jednotka bude v případě nutnosti revidovat svůj odhad délky rozhodného období, pokud následné informace ukáží, že skutečná délka rozhodného období se pravděpodobně bude lišit od předchozích odhadů.

Transakce oceněné odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů

Určení reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů

16. V případě transakcí oceněných odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů k *datu ocenění* na bázi tržních cen, jsou-li k dispozici, a vezme v úvahu podmínky, za nichž byly tyto kapitálové nástroje poskytnuty (viz též požadavky odstavců 19–22).

17. Nejsou-li tržní ceny k dispozici, stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů pomocí oceňovacího modelu, jehož cílem je odhadnout, jaká by byla cena těchto nástrojů k datu ocenění při transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami. Oceňovací model má být v souladu s obecně uznávanou metodologií oceňování finančních nástrojů a má brát v úvahu veškeré faktory a předpoklady, se kterými by pracovali znalí a ochotní účastníci trhu při stanovení ceny (viz též požadavky odstavců 19–22).

18. Dodatek B obsahuje další pravidla pro stanovení reálné hodnoty akcií a akciových opcí a zaměřuje se na konkrétní podmínky, jež je třeba obvykle brát v úvahu při poskytování akcií nebo akciových opcí zaměstnancům.

▼B

Pravidla pro rozhodné podmínky

▼M60

19. Poskytnutí kapitálových nástrojů může být podmíněno splněním smluvně sjednaných rozhodných podmínek. Například poskytnutí akcií nebo akciových opcí zaměstnanci je obvykle podmíněno tím, zda zaměstnanec setrvá v pracovním poměru k účetní jednotce po jisté smluvně sjednané období. Existují též podmínky výkonnostní, například, že účetní jednotka dosáhne stanovené míry růstu zisku nebo stanoveného růstu cen svých akcií. Rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, se k datu ocenění při stanovení reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí neberou v úvahu. Avšak v úvahu se tyto rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, berou při stanovení počtu kapitálových nástrojů zahrnutých do ocenění objemu transakce, takže v konečném efektu bude částka vykázaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota poskytnutých kapitálových nástrojů odpovídat počtu kapitálových nástrojů, které jsou ke konci rozhodného období druhé smluvní straně skutečně přiděleny. Z toho důvodu nebude – z kumulativního pohledu – vykázána žádná částka za přijaté zboží nebo služby, jestliže poskytnuté kapitálové nástroje nakonec nebudou druhé smluvní straně přiděleny z důvodu nesplnění *rozhodné podmínky*, která není tržní podmínkou, například tehdy, jestliže druhá smluvní strana nedodrží stanovené období setrvání v pracovním poměru nebo nesplní některou výkonnostní podmínku; další požadavky upravuje odstavec 21.

▼B

20. Podle požadavků odstavce 19 vykáže účetní jednotka během rozhodného období za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období částku, jež se stanoví na základě nejlepšího dostupného odhadu počtu kapitálových nástrojů, které by se měly podle očekávání na konci rozhodného období převést na druhou smluvní stranu, a tento odhad se bude revidovat, je-li třeba, pokud následné informace ukáží, že počet kapitálových nástrojů, které budou podle očekávání na konci rozhodného období převedeny na druhou smluvní stranu, se liší od předchozích odhadů. K datu, kdy se nástroje převádějí na druhou smluvní stranu, přezkoumá účetní jednotka odhad tak, aby se odhad rovnal počtu kapitálových nástrojů, které byly nakonec skutečně na druhou smluvní stranu převedeny, a to v souladu s ustanoveními odstavce 21.

21. Tržní podmínky, jako je například dosažení jisté cílové ceny akcie, kterými je převod (nebo realizovatelnost) nástrojů na druhou smluvní stranu podmíněn, se při odhadu reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů mají brát v úvahu. Proto při poskytnutí kapitálových nástrojů vázaném tržními podmínkami účetní jednotka vykáže zboží nebo služby přijaté od druhé smluvní strany, jestliže vyhověla všem dalším rozhodným podmínkám (například přijaté služby od zaměstnance, jenž zůstává v pracovním poměru po určité období) bez ohledu na to, zda tržní podmínka je naplněna či nikoliv.

▼M2

Pravidla pro podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami

21A Podobně jako v případě rozhodných podmínek musí účetní jednotka brát při odhadu reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů v úvahu i podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami. Tedy, poskytují-li se kapitálové nástroje vázané podmínkami, které nejsou rozhodnými, vykáže účetní jednotka zboží a služby přijaté od druhé smluvní strany, jež splňuje všechny rozhodné podmínky které nejsou tržními podmínkami (např. služby přijaté od zaměstnanců, kteří zůstávají v pracovním poměru po jisté období) bez ohledu na to, zda jsou podmínky, které nejsou rozhodnými, splněny či nikoliv.

▼B

Pravidla pro opce s obnovovacím prvkem

22. U opcí s *obnovovacím prvkem* se obnovovací prvek při stanovení reálné hodnoty poskytnutých opcí k datu jejich ocenění nebere v úvahu. Namísto toho se *obnovovací opce* vykáže jako nové poskytnutí opce, a to právě v okamžiku, kdy je následně obnovovací opce poskytnuta.

Po datu převodu nástrojů na druhou smluvní stranu

23. Po vykázání zboží nebo služeb přijatých v souladu s odstavci 10–22 a následném zvýšení vlastního kapitálu nebude už po okamžiku, kdy se nástroje převedou druhé smluvní straně, účetní jednotka provádět žádné další úpravy celkové výše vlastního kapitálu. Účetní jednotka například následně nesmí snížit částku vykázanou za přijaté služby od zaměstnanců, jestliže kapitálové nástroje, které byly ke konci rozhodného období na zaměstnance převedeny, později propadnou nebo – v případě akciových opcí – nebudou realizovány. Tento požadavek však nebrání účetní jednotce v tom, aby vykázala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné položky vlastního kapitálu do jiné.

Není-li možné reálnou hodnotu kapitálových nástrojů odhadnout spolehlivě

24. Ustanovení odstavců 16–23 se použije, má-li účetní jednotka ocenit transakci s úhradou vázanou na akcie odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů. Ve vzácných případech se může stát, že účetní jednotka nebude schopna spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů ke dni jejich poskytnutí v souladu s ustanoveními odstavců 16–22. Pouze v těchto vzácných případech místo toho jednotka učiní následující:

a) ocení kapitálové nástroje jejich *vnitřní hodnotou*; poprvé v okamžiku, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu, a následně ke každému datu ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄ a ke dni konečného vypořádání s tím, že všechny změny vnitřní hodnoty se promítnou do ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄. Při poskytnutí akciových opcí se sjednaná transakce s úhradou vázanou na akcie finálně vypořádá v okamžiku, když jsou opce realizovány, propadnou (například při ukončení pracovního poměru) nebo vyprší (například na konci sjednané doby splatnosti);

b) vykáže přijaté zboží nebo služby na základě počtu kapitálových nástrojů, které se nakonec skutečně převedou na druhou smluvní stranu nebo (tam, kde to lze aplikovat) které jsou nakonec realizovány. Při aplikaci tohoto požadavku například na akciové opce vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby během rozhodného období, je-li stanoveno, v souladu s odstavci 14 a 15, s výjimkou ustanovení odst. 15 písm. b) týkajících se tržních podmínek. Vykázaná částka za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období bude vycházet z objemu akciových opcí, jejichž převedení na druhou smluvní stranu se očekává. Pokud to bude nutné, účetní jednotka reviduje tento odhad, jestliže

▼B

následné informace naznačují, že počet akciových opcí, jejichž převedení na druhou smluvní stranu se očekává, se liší od předchozích odhadů. K rozhodnému datu účetní jednotka upraví tento odhad tak, aby se rovnal počtu kapitálových nástrojů, které byly nakonec skutečně na druhou smluvní stranu převedeny. Po rozhodném datu účetní jednotka odúčtuje částku vykázanou za přijaté zboží a služby, jestliže akciové opce později propadnou nebo na konci svého života vyprší.

25. Použije-li účetní jednotka ustanovení odstavce 24, není třeba aplikovat ustanovení odstavců 26-29, neboť při použití metody vnitřní hodnoty popsané v odstavci 24 se berou v úvahu veškeré modifikace smluvních podmínek, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty. Avšak jestliže účetní jednotka vypořádá poskytnuté kapitálové nástroje, na něž byl aplikován odstavec 24:

a) během rozhodného období, pak zaúčtuje vypořádání jako urychlení převodu nástrojů na druhou smluvní stranu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období;

b) jakákoli platba uskutečněná při vypořádání bude zaúčtována jako zpětný odkup kapitálových nástrojů, tj. jako snížení kapitálu s výjimkou částky, o kterou platba přesahuje vnitřní hodnotu nástrojů k datu zpětného odkupu. Takový rozdíl se vykáže jako náklad.

Modifikace smluvních ujednání a podmínek, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty, včetně jejich zrušení a vypořádání

26. Účetní jednotka může modifikovat podmínky, za nichž byly kapitálové nástroje poskytnuty. Například může snížit realizační cenu opcí poskytnutých zaměstnancům (tj. přecenit opce), což zvýší reálnou hodnotu těchto opcí. Požadavky odstavců 27–29 týkající se zaúčtování dopadu modifikací jsou vyjádřeny v kontextu transakcí s úhradou vázanou na akcie se zaměstnanci; tyto požadavky však platí i pro transakce s úhradou vázanou na akcie sjednané s jinými smluvními stranami než se zaměstnanci, jež se oceňují odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů. V tomto případě se budou veškeré odkazy k datu poskytnutí uvedené v odstavcích 27–29 místo toho vztahovat k datu, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne služby.

27. Účetní jednotka vykáže přinejmenším ty přijaté služby, které byly oceněny k datu poskytnutí kapitálových nástrojů reálnou hodnotou těchto nástrojů, s výjimkou případu, kdy tyto kapitálové nástroje nejsou převedeny na druhou smluvní stranu z důvodu nesplnění rozhodné podmínky (jiné než je tržní podmínka), která byla sjednána v den poskytnutí. Toto platí bez ohledu na veškeré další modifikace smluvních podmínek, za kterých byly kapitálové nástroje poskytnuty, a bez ohledu na jejich zrušení či vypořádání. Navíc účetní jednotka vykáže dopad modifikací, jež zvyšují celkovou reálnou hodnotu transakce s úhradou vázanou na akcie nebo jsou jiným způsobem pro zaměstnance příznivé. Pokyny k aplikaci tohoto požadavku jsou uvedeny v dodatku B.

▼M2

28. Jsou-li poskytnuté kapitálové nástroje zrušeny či vypořádány během rozhodného období (nejde-li o zrušení ve formě propadnutí z důvodu nesplnění rozhodných podmínek):

▼B

a) účetní jednotka zaúčtuje zrušení nebo vypořádání jako urychlení převodu nástrojů na druhou smluvní stranu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období;

▼M2

b) jakákoli platba zaměstnancům při zrušení nebo vypořádání poskytnutí bude zaúčtována jako zpětný odkup kapitálových nástrojů, tj. jako snížení vlastního kapitálu, s výjimkou částky, o kterou platba přesáhne reálnou hodnotu kapitálových nástrojů stanovenou ke dni zpětného odkupu. Takový rozdíl bude vykázán jako náklad. Pokud však smlouva o úhradě vázané na akcie obsahovala závazkovou komponentu, účetní jednotka ji nejprve přecení na reálnou hodnotu k okamžiku zrušení či vypořádání. Dojde-li k jakékoliv platbě, jež vypořádává závazkovou komponentu, je tato platba zaúčtována jako zánik závazku;

▼B

c) budou-li zaměstnancům poskytnuty nové kapitálové nástroje a v den, kdy jsou tyto nové kapitálové nástroje poskytnuty, označí účetní jednotka tyto nově poskytnuté nástroje za nástroje nahrazující zrušené nástroje, zachytí účetní jednotka poskytnutí těchto náhradních kapitálových nástrojů stejným způsobem jako modifikaci původní emise kapitálových nástrojů v souladu s odstavcem 27 a pokyny v dodatku B. Dodatečná reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou nových nahrazujících kapitálových nástrojů a čistou reálnou hodnotou zrušených kapitálových nástrojů ke dni, kdy jsou tyto náhradní nástroje poskytnuty. Čistá reálná hodnota zrušených kapitálových nástrojů je jejich reálná hodnota bezprostředně před zrušením snížená o částky všech plateb uhrazených zaměstnancům při zrušení nástrojů, které se účtovaly jako snížení kapitálu v souladu s výše uvedeným písmenem b). Pokud účetní jednotka neoznačí nově poskytnuté kapitálové nástroje jako nástroje náhradní za zrušené nástroje, zaúčtuje tyto nové nástroje jako nové poskytnutí kapitálových nástrojů.

▼M2

28A. Jestliže účetní jednotka nebo druhá smluvní strana mají právo zvolit si, zda splní podmínku, jež není rozhodnou podmínkou, účetní jednotka zachytí nesplnění této podmínky ze své strany či nesplnění této podmínky druhou smluvní stranou během rozhodného období jako zrušení poskytnutých nástrojů.

▼B

29. Pokud účetní jednotka odkoupí kapitálové nástroje, které již byly druhé smluvní straně převedeny, platba zaměstnancům se zaúčtuje jako snížení kapitálu s výjimkou částky, o kterou objem platby přesahuje reálnou hodnotu zpětně odkoupených kapitálových nástrojů k datu zpětného odkupu. Takový rozdíl se vykáže jako náklad.

▼B

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE VYPOŘÁDANÉ V HOTOVOSTI

▼M60

30. V případě úhrad vázaných na akcie vypořádaných v hotovosti ocení účetní jednotka nabyté zboží nebo služby a související závazek reálnou hodnotou závazku, s výhradou požadavků dle odstavců 31 až 33D. Dokud není závazek vypořádán, účetní jednotka přeceňuje závazek na reálnou hodnotu ke konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání s tím, že veškeré změny reálné hodnoty se promítnou do výsledovky příslušného období.

31. Účetní jednotka například může poskytnout zaměstnancům v rámci jejich odměn za práci práva na podíl z růstu akcií (share appreciation rights). Zaměstnanci tak získají právo na budoucí platbu v hotovosti (a nikoli na kapitálový nástroj), jejíž výše se odvíjí od růstu ceny akcií účetní jednotky z určité úrovně během určitého období. Alternativně může účetní jednotka poskytnout svým zaměstnancům právo na budoucí peněžní platbu v hotovosti tak, že jim poskytne právo na akcie (včetně akcií emitovaných při realizaci akciových opcí), které s sebou ponesou právo na jejich prodej účetní jednotce, ať již povinně (například při skončení pracovního poměru) nebo z rozhodnutí zaměstnance. Tyto dohody jsou příklady transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti. Pro ilustraci některých požadavků v odstavcích 32 až 33D jsou použita práva na podíl z růstu akcií; požadavky v uvedených odstavcích se však vztahují na všechny transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti.

▼B

32. Účetní jednotka vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby v okamžiku, kdy zaměstnanci dodají své služby. Například některé opce na zhodnocení akcií se převádějí na zaměstnance okamžitě a od zaměstnanců se nepožaduje, aby nejprve setrvali v pracovním poměru po jistou dobu, má-li jim vzniknout nárok na platbu. Pokud se neprokáže opak, má se za to, že služby poskytnuté zaměstnanci jako protihodnota za opce na zhodnocení akcií již byly přijaty. Účetní jednotka tak okamžitě vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za ně. Jestliže nebudou opce na zhodnocení akcií na zaměstnance převedeny, dokud zaměstnanec nedokončí jisté období setrvání v pracovním poměru, účetní jednotka bude vykazovat přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby postupně tak, jak zaměstnanci během tohoto období poskytují své služby.

▼M60

33. Závazek se ocení při prvním vykázání a dále na konci každého vykazovaného období až do jeho vypořádání reálnou hodnotou práva na podíl z růstu akcií za použití opčního oceňovacího modelu s tím, že je třeba brát v úvahu podmínky, za nichž byla práva na podíl z růstu akcií poskytnuta, a též rozsah, v jakém zaměstnanci k příslušnému dni již své služby dodali – s výhradou požadavků odstavců 33 A až 33D. Účetní jednotka může změnit podmínky, za nichž se poskytuje úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti. Pokyny pro změnu transakce s úhradou vázanou na akcie, kterou se mění její klasifikace z úhrady vypořádané v hotovosti na úhradu vypořádanou kapitálovými nástroji, jsou uvedeny v odstavcích B44 A až B44C v dodatku B.

▼**M60**

PRAVIDLA PRO ROZHODNÉ PODMÍNKY A PRO PODMÍNKY, KTERÉ NEJSOU ROZHODNÝMI PODMÍNKAMI

33A. Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná v hotovosti může být podmíněna splněním smluvně stanovených rozhodných podmínek. Mohou existovat výkonnostní podmínky, jež je potřeba splnit, například že účetní jednotka dosáhne stanoveného růstu zisku nebo stanoveného zvýšení ceny své akcie. Rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, se k datu ocenění při odhadu reálné hodnoty úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti neberou v úvahu. Rozhodné podmínky, které nejsou tržními podmínkami, se však zohlední tak, že se přizpůsobí počet přiznaných nároků zahrnutých do ocenění závazku vyplývajícího z transakce.

33B. V zájmu uplatnění požadavků uvedených v odstavci 33 A vykáže účetní jednotka částku za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období. Uvedená částka musí být založena na nejlepším dostupném odhadu počtu přiznaných nároků, jejichž přidělení druhé smluvní straně se očekává. Pokud to bude nutné, účetní jednotka reviduje tento odhad, jestliže následné informace naznačí, že počet přiznaných nároků, jejichž přidělení druhé smluvní straně se očekává, se liší od předchozích odhadů. K datu vzniku nároku účetní jednotka upraví tento odhad tak, aby se rovnal počtu přiznaných nároků, které byly nakonec skutečně druhé smluvní straně přiděleny.

33C. Tržní podmínky, například cílová cena akcie, kterou je přidělení (nebo realizovatelnost) druhé smluvní straně podmíněno, jakož i podmínky, které nejsou rozhodnými podmínkami, budou zohledněny při odhadu reálné hodnoty úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti a při přecenění reálné hodnoty na konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání.

33D. V důsledku použití odstavců 30 až 33C se kumulovaná částka v konečném důsledku vykázaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota za úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti rovná vyplacené hotovosti.

TRANSAKCE S ÚHRADOU VÁZANOU NA AKCIE V PŘÍPADĚ ČISTÉHO VYPOŘÁDÁNÍ PRO ÚČELY POVINNOSTI VYPOŘÁDÁNÍ SRÁŽKOVÉ DANĚ

33E. Daňové právní předpisy mohou uložit účetní jednotce povinnost provést srážku částky pro účely daňové povinnosti zaměstnance související s úhradou vázanou na akcie a převést jménem zaměstnance tuto částku, obvykle v hotovosti, správci daně. Ke splnění této povinnosti mohou podmínky dohody o úhradě vázané na akcie povolit nebo vyžadovat, aby účetní jednotka zadržela počet kapitálových nástrojů rovný peněžní hodnotě zaměstnancovy daňové povinnosti z celkového počtu kapitálových nástrojů, které by jinak byly vydány zaměstnanci při výkonu (nebo přidělení druhé smluvní straně) úhrady vázané na akcie (tj. dohoda o úhradě vázané na akcie má znak „čistého vypořádání“).

33F. Jako výjimka z požadavků stanovených v odstavci 34 se transakce popsaná v odstavci 33E klasifikuje celá jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji, pokud by byla takto klasifikována při neexistenci tohoto znaku čistého vypořádání.

▼M60

33G. Účetní jednotka použije odstavec 29 tohoto standardu k zaúčtování zadržení akcií určeného k financování platby správci daně v souvislosti se zaměstnancovou daňovou povinností související s úhradou vázanou na akcie. Platba se tudíž zaúčtuje jako snížení vlastního kapitálu ve výši zadržených akcií, s výjimkou částky, o kterou platba přesáhne reálnou hodnotu zadržených kapitálových nástrojů k datu čistého vypořádání.

33H. Výjimka v odstavci 33F se nepoužije na:

a) dohodu o úhradě vázané na akcie se znakem čistého vypořádání, u které účetní jednotka nemá podle daňových právních předpisů povinnost provést srážku určité částky na zaměstnancovu daňovou povinnost spojenou s uvedenou úhradou vázanou na akcie; nebo

b) kapitálové nástroje, které účetní jednotka zadrží nad rámec zaměstnancovy daňové povinnosti související s úhradou vázanou na akcie (tj. účetní jednotka zadržela objem akcií, který přesahuje peněžní hodnotu zaměstnancovy daňové povinnosti). Takové nadměrně zadržené akce se zaúčtují jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti, pokud je tato částka zaměstnanci vyplacena v hotovosti (nebo v jiných aktivech).

▼B

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE S ALTERNATIVOU VYPOŘÁDÁNÍ V HOTOVOSTI

34. V případě úhrad vázaných na akcie, při nichž smluvní podmínky dávají buď účetní jednotce, nebo druhé smluvní straně možnost volby, zda účetní jednotka vypořádá transakci v hotovosti (nebo jinými aktivy) anebo emisí kapitálových nástrojů, účetní jednotka vykáže takovou transakci nebo její komponenty jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti do té výše, do jaké jí vznikl závazek vypořádat transakci v hotovosti nebo jinými aktivy, anebo jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, pokud jí takovýto závazek nevznikl.

Transakce, jejichž smluvní podmínky dávají volbu způsobu vypořádání druhé smluvní straně

35. Pokud dala účetní jednotka druhé smluvní straně právo zvolit si, zda bude transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádána v hotovosti ([1]) nebo emisí kapitálových nástrojů, vydala tak kombinovaný finanční nástroj, který obsahuje závazkovou komponentu (tj. právo druhé smluvní strany žádat platbu v hotovosti) a kapitálovou komponentu (tj. právo druhé smluvní strany žádat vypořádání kapitálovými nástroji a nikoli v hotovosti). V případě transakcí s jinými smluvními stranami, než jsou zaměstnanci, při nichž je reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb oceňována přímo, ocení účetní jednotka kapitálovou komponentu kombinovaného finančního nástroje jako rozdíl mezi reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb a reálnou hodnotou závazkové komponenty, a to ke dni, kdy přijme dodávku zboží nebo služeb.

36. V případě dalších transakcí, včetně transakcí se zaměstnanci, stanoví účetní jednotka reálnou hodnotu kombinovaného finančního nástroje ke dni ocenění s tím, že bere v úvahu podmínky, za nichž byla práva na hotovost a práva na kapitálové nástroje druhé smluvní straně poskytnuta.

([1]) V odstavcích 35-43 zahrnují všechny odkazy na hotovost též ostatní aktiva účetní jednotky.

▼B

37. Při aplikaci ustanovení odstavce 36 nejprve účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazkové komponenty a poté stanoví reálnou hodnotu kapitálové komponenty s tím, že bere v úvahu, že druhá smluvní strana se musí vzdát práva na vypořádání v hotovosti, aby mohla získat kapitálový nástroj. Reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je součtem reálných hodnot jeho dvou komponent. Úhrady, u nichž má druhá smluvní strana možnost volby typu vypořádání, jsou však často strukturovány tak, že reálná hodnota jedné alternativy vypořádání je stejná jako reálná hodnota druhé alternativy. Druhá smluvní strana může mít například možnost přijmout buď akciové opce anebo opce na zhodnocení akcií (share appreciation rights, SAR) vypořádané v hotovosti. V takových případech je reálná hodnota kapitálové komponenty nula a reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je stejná jako reálná hodnota závazkové komponenty. A naopak, jestliže jsou reálné hodnoty alternativ vypořádání různé, reálná hodnota kapitálové komponenty bude obvykle vyšší než nula. V tomto případě bude reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje vyšší než reálná hodnota závazkové komponenty.

38. Účetní jednotka bude účtovat samostatně o zboží nebo službách přijatých nebo nabytých proti jedné a proti druhé komponentě kombinovaného finančního nástroje. V případě závazkové komponenty vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a proti němu závazek zaplatit za toto zboží nebo služby v okamžiku, kdy druhá smluvní strana dodá zboží nebo poskytne službu v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti (odstavce 30–33). V případě kapitálové komponenty (existuje-li) vykáže účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a souvztažné navýšení vlastního kapitálu v okamžiku, kdy druhá smluvní strana dodá zboží nebo poskytne služby v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji (odstavce 10 až 29).

39. V den vypořádání účetní jednotka přecení závazek na jeho reálnou hodnotu. Pokud účetní jednotka k vypořádání použije kapitálové nástroje a nevyplatí hotovost, závazek se přeúčtuje přímo do vlastního kapitálu jakožto hodnota emitovaných kapitálových nástrojů.

40. Jestliže účetní jednotka při vypořádání zaplatí v hotovosti a kapitálové nástroje neemituje, představuje tato peněžní platba plné vypořádání závazku. Jakákoli složka vlastního kapitálu, která byla již dříve vykázána, zůstane ve vlastním kapitálu. Jestliže se zvolí vypořádání v hotovosti, druhé smluvní straně zaniká právo na získání kapitálových nástrojů. Tento požadavek však nebrání účetní jednotce v tom, aby vykázala transfery v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné položky vlastního kapitálu do jiné.

Transakce, jejichž smluvní podmínky dávají volbu způsobu vypořádání účetní jednotce

41. V případě úhrad, jejichž smluvní podmínky dávají možnost výběru, zda vypořádání bude provedeno v hotovosti nebo emisí kapitálových nástrojů, účetní jednotce, nejprve účetní jednotka stanoví, má-li aktuální závazek vypořádat transakci v hotovosti, a podle toho odpovídajícím způsobem tuto transakci zaúčtuje. Účetní jednotka má aktuální závazek vypořádat v hotovosti, jestliže alternativa vypořádání pomocí kapitálových nástrojů nemá ekonomický smysl (například tehdy, má-li účetní jednotka ze zákona zakázáno emitovat akcie) nebo má účetní jednotka praxi z minulosti či vyhlášenou politiku vypořádávání takových transakcí v hotovosti, anebo je pro ni obvyklé vypořádání v hotovosti, kdykoli o něj druhá smluvní strana požádá.

▼B

42. Má-li účetní jednotka aktuální závazek vypořádat v hotovosti, zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti podle odstavců 30–33.

43. Jestliže takovýto závazek neexistuje, účetní jednotka zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji podle odstavců 10–29. Při vypořádání:

a) pokud se účetní jednotka rozhodne vypořádat v hotovosti, úhrada se zaúčtuje jako zpětný odkup podílu na vlastním kapitálu, tj. jako snížení vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v písmenu c) níže;

b) jestliže si účetní jednotka zvolí vypořádání kapitálovými nástroji, nepožaduje se žádná další účetní operace (pouze převod z jedné položky kapitálu do jiné, je-li třeba), s výjimkou uvedenou v písmenu c) níže;

c) jestliže si účetní jednotka zvolí možnost vypořádání s vyšší reálnou hodnotou k datu vypořádání, vykáže dodatečný náklad ve výši rozdílu reálných hodnot těchto dvou alternativ, tj. rozdíl mezi zaplacenou hotovostí a reálnou hodnotou kapitálových nástrojů, které by jinak byly vydány, nebo rozdíl mezi reálnou hodnotou vydaných kapitálových nástrojů a částkou hotovosti, která by jinak byla zaplacena – podle toho, o který případ se jedná.

▼M23

ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE MEZI ÚČETNÍMI JEDNOTKAMI VE SKUPINĚ (ZMĚNY Z ROKU 2009)

43A. V případě úhrad vázaných na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, ocení ve své individuální účetní závěrce obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji nebo vypořádanou v hotovosti, a to na základě posouzení:

a) povahy poskytnutých plnění a

b) vlastních práv a povinností.

Částka vykázaná účetní jednotkou, která obdrží zboží nebo služby, se může lišit od částky vykázané konsolidovanou skupinou nebo jinou účetní jednotkou ve skupině vypořádávající transakci s úhradou vázanou na akcie.

43B. Účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, ocení obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, pokud:

a) poskytnutá plnění jsou jejími vlastními kapitálovými nástroji, nebo

b) účetní jednotka nemá žádný závazek vypořádat transakci úhradou vázanou na akcie.

Účetní jednotka následně přecení tuto úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji pouze s ohledem na změny netržních rozhodných podmínek v souladu s odstavci 19–21. Ve všech ostatních případech ocení účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, obdržené zboží nebo služby jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti.

▼**M23**

43C. Účetní jednotka, která vypořádává úhradu vázanou na akcie v případě, že zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka ve skupině, vykáže transakci jako úhradu vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji pouze v případě, je-li vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky. V opačném případě je transakce vykázána jako úhrada vázaná na akcie vypořádaná v hotovosti.

43D. Některé transakce ve skupině zahrnují dohody o proplacení, podle nichž musí jedna účetní jednotka ve skupině zaplatit jiné účetní jednotce ve skupině za poskytnutí úhrad vázaných na akcie dodavatelům zboží nebo služeb. V těchto případech účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, zaúčtuje transakci s úhradou vázanou na akcie v souladu s odstavcem 43B bez ohledu na dohody o proplacení v rámci skupiny.

▼**B**

ZVEŘEJNĚNÍ

44. Účetní jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům účetních výkazů porozumět podstatě a rozsahu smluv o úhradách vázaných na akcie, které existovaly během účetního období.

45. K naplnění principu odstavce 44 zveřejní účetní jednotka přinejmenším následující informace:

a) popis každého typu smlouvy o úhradě vázané na akcie, která existovala kdykoli během období, včetně obecných podmínek každé dohody, jako jsou rozhodné podmínky, maximální smluvně sjednaná doba do splatnosti vydaných opcí a metoda vypořádání (např. v hotovosti nebo kapitálovými nástroji). Účetní jednotka, která má sjednány ve své podstatě podobné typy smluv o úhradách vázaných na akcie, může tyto informace agregovat, pokud není kvůli naplnění obecného principu odstavce 44 nutné zveřejnit každou smlouvu zvlášť;

b) počet a vážený průměr realizačních cen akciových opcí pro každou z následujících kategorií opcí:

i) opce žijící na začátku období,

ii) opce poskytnuté během období,

iii) opce propadlé během období,

iv) opce realizované během období,

v) opce, které během období vypršely,

vi) opce žijící ke konci období a

vii) opce realizovatelné ke konci období;

c) u akciových opcí realizovaných během účetního období vážený průměr cen akcií k datu realizace. Jestliže byly opce realizovány na pravidelné bázi během období, účetní jednotka může zveřejnit vážený průměr cen akcií během období;

▼B

d) u akciových opcí, které žily ke konci období, rozpětí realizačních cen a vážený průměr zbývajících smluvně sjednaných dob do splatnosti opcí. Je-li rozpětí realizačních cen příliš široké, je třeba žijící opce rozdělit do pásem, která mají lepší vypovídací schopnost pro účely odhadu počtu a načasování emisí dodatečných akcií a souvisejícího přijetí hotovosti z těchto emisí, které mohou v důsledku existence opcí nastat.

46. Účetní jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, jak byla během účetního období určena reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb nebo reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástrojů.

47. Jestliže účetní jednotka stanovila reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb přijatých jako protihodnotu za kapitálové nástroje nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, v zájmu naplnění principu odstavce 46 zveřejní přinejmenším následující informace:

a) u akciových opcí poskytnutých během období vážený průměr reálné hodnoty těchto opcí ke dni jejich ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena, a to včetně následujících údajů:

i) model použitý k oceňování opcí a vstupy do tohoto modelu, a to včetně váženého průměru cen akcií, realizační ceny, očekávané volatility, doby do splatnosti opce, očekávaných dividend, bezrizikových úrokových sazeb a všech dalších vstupů tohoto modelu, včetně použité metodologie a předpokladů, z nichž se vycházelo při zahrnutí dopadu očekávané brzké realizace,

ii) jak byla odhadnuta očekávaná volatilita a do jaké míry vycházel odhad očekávané volatility z historické volatility a

iii) zda a jak byly ostatní vlastnosti poskytnutých opcí, jako například tržní podmínky, zakomponovány do metodiky stanovení reálné hodnoty;

b) u ostatních kapitálových nástrojů (tj. jiných než akciové opce) poskytnutých během období počet a vážený průměr reálné hodnoty těchto kapitálových nástrojů ke dni jejich ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena, a to včetně následujícího:

i) nebyla-li reálná hodnota stanovena podle pozorovatelné tržní ceny, jak byla stanovena,

ii) zda a jak byly očekávané dividendy zapracovány do metodiky stanovení reálné hodnoty a

iii) zda a jak byla do metodiky stanovení reálné hodnoty zapracována veškerá další specifika těchto poskytnutých kapitálových nástrojů;

c) u smluv o úhradách vázaných na akcie, jejichž smluvní podmínky byly během období modifikovány:

i) vysvětlení podstaty modifikace smluvních podmínek,

ii) dodatečně poskytnutá reálná hodnota (jako výsledek těchto modifikací) a

iii) informace o tom, jak byla stanovena poskytnutá dodatečná reálná hodnota, a to v souladu s výše uvedenými písmeny a) a b) (tam, kde jsou relevantní).

▼B

48. Pokud účetní jednotka stanovila reálnou hodnotu zboží nebo služeb přijatých během daného období přímo, zveřejní, jak byla tato reálná hodnota určena, například, zda byla stanovena reálná hodnota tohoto zboží nebo služeb v tržní ceně.

49. Pokud účetní jednotka vyvrátila předpoklad odstavce 13, zveřejní tuto skutečnost a vysvětlí, proč byl uvedený předpoklad vyvrácen.

50. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních výkazů porozumět dopadu úhrad vázaných na akcie na hospodářský výsledek účetní jednotky v daném období a na její finanční situaci.

51. K naplnění principu odstavce 50 zveřejní účetní jednotka přinejmenším následující informace:

a) celkové náklady vykázané za dané období plynoucí z transakcí o úhradách vázaných na akcie, v nichž přijaté zboží nebo služby nesplnily podmínky pro vykázání jako aktiva, a byly tudíž okamžitě vykázány jako náklad; dále se samostatně zveřejní část těchto nákladů, jež připadá na transakce klasifikované jako úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji;

b) pro závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie:

i) celkovou účetní hodnotu ke konci období a

ii) celkovou vnitřní hodnotu ke konci období u těch závazků, kde právo na hotovost nebo jiná aktiva již bylo ke konci účetního období převedeno na druhou smluvní stranu (např. opce na zhodnocení akcií (share appreciation rights, SAR)).

▼M60

52. Jestliže informace, které mají být podle tohoto standardu zveřejněny, nenaplní principy formulované v odstavcích 44, 46 a 50, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné k tomu, aby byly formulované principy naplněny. Pokud například účetní jednotka klasifikovala některé transakce s úhradou vázanou na akcie jako vypořádané kapitálovými nástroji v souladu s odstavcem 33F, musí zveřejnit odhad částky, o níž očekává, že ji převede správci daně za účelem vypořádání zaměstnancovy daňové povinnosti, pokud je to nezbytné k informování uživatelů o dopadech na budoucí peněžní toky souvisejících s dohodou o úhradě vázané na akcie.

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

53. V případě úhrad vázaných na akcie vypořádané kapitálovými nástroji aplikuje účetní jednotka tento standard na akcie, akciové opce nebo jiné kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002 a k datu nabytí účinnosti tohoto standardu dosud nebyly převedeny na druhou smluvní stranu.

54. Účetní jednotce se doporučuje, avšak nevyžaduje se povinně, aby aplikovala tento standard i na další poskytování kapitálových nástrojů, jestliže účetní jednotka zveřejnila reálnou hodnotu těchto nástrojů stanovenou k datu jejich ocenění.

▼B

55. U všech poskytnutí kapitálových nástrojů, na něž se aplikuje tento standard, účetní jednotka znovu uveřejní komparativní údaje a tam, kde je třeba, upraví počáteční stavy nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období.

56. I pro všechny poskytnuté kapitálové nástroje, na něž se neaplikoval tento IFRS (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však účetní jednotka povinně zveřejní informace požadované v odstavcích 44 a 45.

57. Pokud účetní jednotka změní smluvní podmínky poskytnutých kapitálových nástrojů, na něž nebyl aplikován tento IFRS, poté, co tento IFRS nabude účinnosti, použije odstavce 26–29 pro vykázání veškerých takových modifikací.

58. U závazků vyplývajících z transakcí s úhradou vázanou na akcie, jež existovaly k datu nabytí účinnosti tohoto standardu, bude účetní jednotka aplikovat tento standard retrospektivně. K těmto závazkům účetní jednotka uvede komparativní informace a upraví počáteční stavy nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období, pro něž se komparativní informace uvádějí; výjimkou, kdy není třeba komparativní údaje upravovat, jsou informace k transakcím spadajícím do účetních období před 7. listopadem 2002.

59. Doporučuje se, nikoliv však povinně, aby účetní jednotka aplikovala tento standard retrospektivně i na ostatní závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, například na závazky, jež byly vypořádány během období, za něž se předkládá komparativní informace.

▼M60

59A. Účetní jednotka použije změny v odstavcích 30 až 31, 33 až 33H, B44 A až B44C, jak je stanoveno níže. Předchozí období nesmí být účetně přepracována.

a) Změny v odstavcích B44 A až B44C se použijí pouze na změny, k nimž dojde v den nebo po dni, kdy účetní jednotka tyto změny použije poprvé.

b) Změny v odstavcích 30 až 31 a 33 až 33D se použijí na transakce s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, a na transakce s úhradou vázanou na akcie s datem poskytnutí ke dni nebo po dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny. U transakcí s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny, poskytnutých před datem, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, přecení účetní jednotka závazek k uvedenému datu a vykáže dopad přecenění v počátečním stavu nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) vykazovaného období, v němž jsou tyto změny použity poprvé.

▼M60

c) Změny v odstavcích 33E až 33H a změna v odstavci 52 se použijí na transakce s úhradou vázanou na akcie, které nejsou druhé smluvní straně přiděleny (nebo jsou přiděleny, ale neprovedeny) ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny, a na transakce s úhradou vázanou na akcie s datem poskytnutí ke dni nebo po dni, kdy účetní jednotka poprvé použije tyto změny. U transakcí s úhradou vázanou na akcie (nebo jejich částí), které nebyly druhé smluvní straně přiděleny (nebo druhé smluvní straně přiděleny byly, ale nebyly provedeny) a které byly dříve klasifikovány jako úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti, avšak nyní jsou v souladu se změnami klasifikovány jako vypořádané kapitálovými nástroji, účetní jednotka reklasifikuje účetní hodnotu závazku z úhrady vázané na akcie na vlastní kapitál k datu, k němuž poprvé použije změny.

59B. Aniž jsou dotčeny požadavky stanovené v odstavci 59 A, může účetní jednotka použít změny v odstavci 63D zpětně, s výhradou přechodných ustanovení v odstavcích 53 až 59 tohoto standardu a v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* právě tehdy, je-li to možné bez zpětného pohledu. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro retrospektivní použití, musí tak učinit u všech změn provedených dokumentem *Klasifikace a oceňování transakcí s úhradou vázanou na akce* (Změny IFRS 2).

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

60. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije IFRS pro období počínající před 1. lednem 2005, tento fakt zveřejní.

▼M22

61. Standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) a *Zdokonalení IFRS* vydané v dubnu 2009 změnily odstavec 5. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Pokud účetní jednotka použije standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, použije pro toto dřívější období i změny.

▼M2

62. Účetní jednotka použije následující novelizované znění retrospektivně v účetních obdobích počínajících 1. lednem 2009 nebo později:

(a) požadavky odstavce 21A na nakládání s podmínkami, které nejsou rozhodnými podmínkami,

(b) novelizované definice pojmu „udělit“ a „rozhodné podmínky“ v dodatku A,

(c) novely odstavců 28 a 28A týkající se zrušení poskytnutých nástrojů.

Dřívější použití je povoleno. Pokud je účetní jednotka použije tuto novelu v účetním období počínajícím před 1. lednem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.

▼M60

63. Účetní jednotka použije níže uvedené změny provedené dokumentem *Úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti v rámci skupiny* vydaným v červnu 2009 zpětně, s výhradou přechodných ustanovení v odstavcích 53 až 59, v souladu s IAS 8 pro roční období začínající 1. ledna 2010 nebo později:

a) změny odstavce 2, zrušení odstavce 3 a vložení odstavců 3A a 43A–43D a odstavců B45, B47, B50, B54, B56–B58 a B60 v dodatku B s ohledem na účtování transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině;

b) revidované definice v dodatku A týkající se těchto výrazů:

— transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti,

— transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji,

— dohoda o úhradách vázaných na akcie a

— transakce s úhradou vázanou na akcie.

Nejsou-li k dispozici informace potřebné pro retrospektivní aplikaci, účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce zohlední částky dříve vykázané v konsolidované účetní závěrce skupiny. Dřívější uplatnění je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro období začínající přede dnem 1. ledna 2010, tuto skutečnost zveřejní.

▼M32

63A. IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 5 a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M43

63B. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 15 a 19. V dodatku A byly změněny definice pojmů „rozhodné podmínky“ a „tržní podmínka“ a byly vloženy definice pojmů „výkonnostní podmínka“ a „podmínka služby“. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně pro transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie, u nichž je den poskytnutí 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M53

63C. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼M60

63D. Dokumentem *Klasifikace a oceňování transakcí s úhradou vázanou na akcie* (Změny IFRS 2) vydaným v červnu 2016 byly změněny odstavce 19, 30 až 31, 33, 52 a 63 a vloženy nové odstavce 33 A až 33H, 59 A až 59B, 63D a B44 A až B44C a související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

▼M23

ZRUŠENÍ INTERPRETACÍ

64. Dokument *Úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti v rámci skupiny* vydaný v červnu 2009 nahrazuje IFRIC 8 *Působnost IFRS 2* a IFRIC 11 *IFRS 2 – Transakce s vlastními akciemi a s akciemi ve skupině*. Změny provedené ve zmíněném dokumentu začleňovaly předchozí požadavky stanovené v IFRIC 8 a IFRIC 11 takto:

a) novelizovaný odstavec 2 a vložený odstavec 13A s ohledem na účtování transakcí, při nichž účetní jednotka nemůže identifikovat specificky některé nebo všechno obdržené zboží nebo služby. Tyto požadavky byly účinné pro roční období počínající dne 1. května 2006 nebo později;

b) vložené odstavce B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 a B61 v dodatku B s ohledem na účtování transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině. Tyto požadavky byly účinné pro roční období počínající dne 1. března 2007 nebo později.

Tyto požadavky byly uplatňovány zpětně v souladu s požadavky IAS 8 s výhradou přechodných ustanovení v IFRS 2.

▼B

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

▼M23

Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná v hotovosti — **Transakce s úhradou vázanou na akcie**, při níž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku poskytnout dodavateli tohoto zboží nebo služeb hotovost nebo jiná aktiva v částkách, jejichž výše se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) **kapitálových nástrojů** (včetně akcií nebo **akciových opcí)** účetní jednotky nebo jiné účetní jednotky ve skupině.

▼B

Zaměstnanci a další smluvní strany, které poskytují podobné služby	Jednotlivci, kteří poskytují účetní jednotce osobně služby, a jsou to a) osoby, které jsou pro daňové nebo právní účely považovány za zaměstnance, b) osoby, které pracují pro účetní jednotku pod jejím vedením stejným způsobem jako osoby, které jsou považovány za zaměstnance pro daňové nebo právní účely, nebo c) osoby, které poskytují služby podobné službám, které poskytují zaměstnanci. Tento termín například zahrnuje veškerý management, tj. osoby s pravomocí a odpovědností za plánování, řízení a kontrolu aktivit účetní jednotky, včetně pracovníků vedení bez výkonných pravomocí.
Kapitálový nástroj	Smlouva, která prokazuje zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků ([1]).
Poskytnutý kapitálový nástroj	Právo (podmíněné nebo nepodmíněné) na **kapitálový nástroj** účetní jednotky, jenž byl poskytnut účetní jednotkou druhé smluvní straně na základě **smlouvy o úhradě vázané na akcie.**

▼M23

Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji	**Transakce s úhradou vázanou na akcie**, při níž účetní jednotka a) obdrží zboží nebo služby jako protiplnění za své vlastní **kapitálové nástroje** (včetně akcií nebo **akciových opcí**), nebo b) obdrží zboží nebo služby, ale nemá žádný závazek vypořádat transakci s dodavatelem.

▼B

Reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum, vyrovnán závazek nebo směněn **poskytnutý kapitálový nástroj**.

([1]) *Koncepční rámec* definuje závazek jako současnou povinnost účetní jednotky vyplývající z minulých událostí, jejíž vypořádání podle očekávání vyústí v odtok zdrojů nesoucích ekonomický prospěch pryč z účetní jednotky (tj. odtok hotovosti či jiných aktiv účetní jednotky).

▼B

Datum poskytnutí	Datum, k němuž účetní jednotka uzavře s druhou smluvní stranou (včetně zaměstnance) **smlouvu o úhradě vázané na akcie**, což je okamžik, kdy mezi účetní jednotkou a druhou smluvní stranou existuje shoda a porozumění ohledně smluvních podmínek. Ke dni poskytnutí přizná účetní jednotka druhé smluvní straně právo na hotovost, jiná aktiva nebo **kapitálové nástroje** účetní jednotky za předpokladu, že budou splněny případné **rozhodné podmínky**. Pokud takováto dohoda podléhá schvalovacímu procesu (například schválení akcionáři), datem poskytnutí je datum, kdy se získá příslušný souhlas.
Vnitřní hodnota	Rozdíl mezi **reálnou hodnotou** akcií, k jejichž poskytnutí má druhá smluvní strana právo (podmíněné nebo jisté) nebo které má právo získat, a cenou, kterou má druhá smluvní strana nyní (nebo v budoucnosti) za tyto akcie zaplatit. Například vnitřní hodnota **akciové opce** s realizační cenou 15 MJ ([1]) k akcii, jejíž **reálná hodnota** činí 20 MJ, je 5 MJ.

▼M43

Tržní podmínka	**Výkonnostní podmínka**, na níž závisí realizační cena, převod nebo realizovatelnost **kapitálového nástroje** a která souvisí s tržní cenou (nebo hodnotou) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky (nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny), např.: a) dosáhnout určité ceny akcií nebo určité výše **vnitřní hodnoty akciové opce** nebo b) dosáhnout konkrétního cíle, který je založen na tržní ceně (nebo hodnotě) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky (nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny) vzhledem k vývoji indexu tržních cen **kapitálových nástrojů** jiných účetních jednotek. Tržní podmínka vyžaduje, aby protistrana dokončila dané období poskytování služby (tj. **podmínka služby**); požadavek na službu může být explicitní nebo implicitní.

([1]) V rámci tohoto dodatku jsou peněžní částky denominovány v „měnových jednotkách“ (MJ).

▼B

Datum ocenění — Datum, k němuž je stanovena **reálná hodnota poskytnutých kapitálových nástroj**ů pro účely tohoto standardu IFRS. V případě transakcí se **zaměstnanci a dalšími smluvními stranami, které poskytují podobné služby**, je datum ocenění stejné jako **datum poskytnutí**. V případě transakcí s jinými smluvními stranami než se zaměstnanci (a s těmi, kdo poskytují podobné služby) je datem ocenění datum, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo kdy druhá smluvní strana poskytne službu.

▼M43

Výkonnostní podmínka — **Rozhodná podmínka**, která vyžaduje:

a) aby protistrana dokončila dané období poskytování služby (tj. **podmínka služby**); požadavek na službu může být explicitní nebo implicitní; a

b) naplnit výkonnostní cíle během poskytování služby požadované v písmenu a) protistranou.

Období pro dosažení výkonnostních cílů:

a) nesmí přesahovat konec období poskytování služby a

b) může začít před začátkem období poskytování služby za podmínky, že počáteční datum pro výkonnostní cíl není stanoveno podstatně před zahájením období poskytování služby.

Výkonnostní cíl je definován odkazem na:

a) vlastní úkony (nebo činnosti) účetní jednotky nebo úkony nebo činnosti jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny (tj. netržní podmínka); nebo

b) cenu (nebo hodnotu) **kapitálových nástrojů** účetní jednotky nebo kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky v rámci téže skupiny (včetně akcií nebo **akciových opcí**) (tj. **tržní podmínka**).

Výkonnostní cíl se může vztahovat buď k výkonnosti účetní jednotky jako celku nebo k některé části účetní jednotky (nebo části skupiny), např. divizi nebo jednotlivému zaměstnanci.

▼B

Obnovovací prvek — Právo na automatické poskytnutí dodatečných **akciových opcí**, kdykoli držitel opce realizuje dříve poskytnuté opční právo a k úhradě realizační ceny použije namísto hotovosti akcie účetní jednotky.

▼B

Obnovovací opce — Nová **akciová opce** poskytnutá v situaci, kdy držitel dříve poskytnuté **akciové opce** uhradí realizační cenu akciemi účetní jednotky.

▼M43

Podmínka služby — **Rozhodná podmínka**, která vyžaduje, aby protistrana dokončila specifikované období poskytování služby, po které jsou účetní jednotce služby poskytovány. Jestliže protistrana bez ohledu na důvod přestane během **rozhodného období** poskytovat službu, tuto podmínku nesplnila. Podmínka služby nevyžaduje splnění výkonnostního cíle.

▼M23

Dohoda o úhradě vázané na akcie — Dohoda mezi účetní jednotkou (nebo jinou účetní jednotkou ve skupině ([a])) nebo akcionářem jakékoli účetní jednotky ve skupině) a druhou smluvní stranou (včetně zaměstnance), podle níž je druhá smluvní strana oprávněna obdržet

a) hotovost nebo jiná aktiva účetní jednotky ve výši, jež se odvíjí od ceny (nebo hodnoty) **kapitálových nástrojů** (včetně akcií nebo **akciových opcí**) účetní jednotky nebo jiné účetní jednoty ve skupině, nebo

b) **kapitálové nástroje** (včetně akcií nebo **akciových opcí**) účetní jednotky nebo jiné účetní jednotky ve skupině,

a to za předpokladu, že budou splněny případné sjednané **rozhodné podmínky**.

([a]) ►M32 „Skupina“ je v dodatku A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* vymezena jako „mateřský podnik a jeho dceřiný podnik“ z hlediska nejvyššího mateřského podniku vykazující účetní jednotky. ◄

Transakce s úhradou vázanou na akcie — Transakce, při níž účetní jednotka

a) obdrží zboží nebo služby od dodavatele tohoto zboží nebo služeb (včetně zaměstnance) v rámci **dohody o úhradě vázané na akcie**, nebo

b) jí vznikne závazek vypořádat transakci s dodavatelem v rámci **dohody o úhradě vázané na akcie** v případě, kdy toto zboží nebo služby obdrží jiná účetní jednotka ve skupině.

▼B

Akciová opce	Kontrakt, který zakládá právo, nikoli však povinnost, získat akcie účetní jednotky za stanovenou nebo určitelnou cenu během sjednaného časového období.

▼M2

udělení druhé smluvní straně	Získání nároku. Na základě **smlouvy o úhradě vázané na akcie** se druhé smluvní straně přiznává nárok obdržet peníze, jiná aktiva či **kapitálové nástroje** účetní jednotky v okamžiku, kdy nárok druhé smluvní strany již není nadále podmíněn splněním žádných **rozhodných podmínek**.

▼M43

Rozhodné podmínky	Podmínka, která určuje, zda účetní jednotka obdržela služby, které zakládají protistraně nárok na obdržení peněz, jiných aktiv či **kapitálových nástrojů** účetní jednotky, v rámci **smlouvy o úhradě vázané na akcie**. Rozhodnou podmínkou je buď **podmínka služby** nebo **výkonnostní podmínka**.

▼B

Rozhodné období	Období, během něhož má dojít k naplnění veškerých stanovených **rozhodných podmínek** sjednaných ve **smlouvě o úhradě vázané na akcie**.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Odhad reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů

B1. Odstavce B2–B41 tohoto dodatku pojednávají o stanovení reálné hodnoty akcií a akciových opcí a zaměřují se na charakteristiky, které jsou typické pro poskytování akcií a akciových opcí zaměstnancům. Proto se nejedná o vyčerpávající popis. Protože se níže uvedené otázky zaměřují na akcie a akciové opce poskytované zaměstnancům, předpokládá se, že reálná hodnota akcií nebo akciových opcí se stanovuje k datu jejich poskytnutí. Přesto se však mnohé níže uvedené otázky (například určení očekávané volatility) také aplikují při odhadu reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí poskytnutých jiným smluvním stranám než zaměstnancům, a to ke dni, kdy účetní jednotka obdrží zboží nebo druhá smluvní strana poskytne službu.

▼B

Akcie

B2. Reálná hodnota akcií poskytnutých zaměstnancům se stanoví ve výši tržní ceny akcií účetní jednotky (nebo odhadované tržní ceny, nejsou-li akcie účetní jednotky veřejně obchodované) a upraví se tak, aby odrážela podmínky, za nichž byly akcie poskytnuty (kromě rozhodných podmínek, které jsou vyňaty z kalkulace reálné hodnoty podle odstavců 19–21).

B3. Jestliže například zaměstnanec během rozhodného období nemá právo na dividendy, bude tento faktor vzat v úvahu při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií. Podobně, jestliže po okamžiku převedení akcií na druhou smluvní stranu tyto akcie podléhají omezením na jejich převod dalším smluvním stranám, bude tento faktor vzat v úvahu, avšak pouze do té míry, do jaké tato omezení po tomto datu ovlivňují cenu, kterou by za tuto akcii zaplatil znalý a ochotný účastník trhu. Jestliže jsou například akcie aktivně obchodovány na tzv. hlubokém a likvidním trhu, případná omezení převodu po rozhodném období mohou mít malý, pokud vůbec nějaký, dopad na cenu, kterou je znalý a ochotný účastník trhu ochoten za tyto akcie zaplatit. Omezení převodu nebo jiné restrikce, jež existují během rozhodného období, nebudou při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií ke dni poskytnutí brány v úvahu, neboť tyto restrikce vycházejí z existence rozhodných podmínek, se kterými se nakládá v souladu s odstavci 19–21.

Akciové opce

B4. V případě akciových opcí poskytnutých zaměstnancům často nejsou k dispozici tržní ceny, neboť poskytnuté opce bývají spojeny s podmínkami, jež se nevztahují na obchodované opce. Pokud neexistují obchodované opce s podobnými vlastnostmi, reálná hodnota poskytnutých opcí se stanoví s použitím oceňovacího modelu.

B5. Při výběru modelu pro oceňování opcí zváží účetní jednotka všechny faktory, které by znalý a ochotný účastník trhu bral v úvahu při rozhodování, jaký oceňovací model použít. Například mnohé zaměstnanecké opce mají dlouhou dobu do splatnosti, jsou obvykle realizovatelné během období mezi datem převodu na zaměstnance a koncem života opce a často bývají realizovány co nejdříve. Tyto faktory by se měly brát v úvahu při stanovení reálné hodnoty opcí k datu jejich poskytnutí. Mnohé účetní jednotky díky těmto požadavkům pravděpodobně nebudou moci použít Black-Scholes-Mertonův model, jenž nezahrnuje možnost realizace před splatností opce a nemusí dostatečně odrážet dopady očekávané brzké realizace. Také nepřipouští možnost, že očekávaná volatilita a ostatní vstupy modelu by se mohly během života opce měnit. Pro akciové opce s relativně krátkou sjednanou splatností nebo takové opce, které se musí realizovat během krátkého období po skončení rozhodného období, však výše uvedené námitky nemusí být relevantní. V těchto případech může Black-Scholes-Mertonův model dávat ocenění, které je v podstatě stejné, jaké by dávaly i flexibilnější oceňovací modely.

▼B

B6. Veškeré modely pro oceňování opcí berou v úvahu přinejmenším následující faktory:

a) realizační cenu opce;

b) dobu do splatnosti opce;

c) aktuální cenu podkladových akcií;

d) očekávanou volatilitu cen akcií;

e) očekávané dividendy z akcií (je-li to relevantní) a

f) bezrizikovou úrokovou sazbu během doby života opce.

B7. V úvahu se berou i další faktory, které by znalí a ochotní účastníci trhu zvažovali při stanovení ceny (s výjimkou rozhodných podmínek a obnovovacích prvků, které jsou vyňaty ze stanovení reálné hodnoty v souladu s odstavci 19–22).

B8. Například akciová opce poskytnutá zaměstnanci nemůže být obvykle realizována během stanoveného období (např. během rozhodného období nebo během období stanoveném regulátorem kapitálového trhu). Tento faktor bude vzat v úvahu, jestliže by použitý oceňovací model jinak předpokládal, že opce může být realizována kdykoli během jejího života. Pokud účetní jednotka použije oceňovací model, který předpokládá, že opce mohou být realizovány pouze na konci svého života, není třeba tento model upravovat kvůli nemožnosti realizace opcí během rozhodného období (nebo jiných období během života opce), neboť model již předpokládá, že opce nemohou být během těchto období realizovány.

B9. Další obvyklou charakteristikou zaměstnaneckých akciových opcí je pravděpodobnost brzké realizace, například z důvodu, že opce není volně převoditelná nebo proto, že zaměstnanec musí realizovat všechny své opce při ukončení pracovního poměru. Dopady očekávané předčasné realizace budou brány v úvahu v souladu s odstavci B16–B21.

B10. Faktory, které by znalý a ochotný účastník trhu při stanovení ceny akciové opce (nebo jiného kapitálového nástroje) nezvažoval, se při stanovení reálné hodnoty akciových opcí (nebo jiných kapitálových nástrojů) nemají brát v úvahu. Například u akciových opcí poskytnutých zaměstnancům nebudou při určování ceny, která by byla stanovena znalým a ochotným účastníkem trhu, relevantní takové faktory, jež ovlivňují hodnotu opce pouze z pohledu jednotlivého zaměstnance.

▼B

Vstupy opčních oceňovacích modelů

B11. Při odhadu očekávané volatility cen podkladových akcií a dividend z těchto akcií je cílem přiblížit se očekávání, která by se odrazila na běžném trhu, případně ceně za opci, jež by byla sjednána na burze. Podobně při stanovení dopadů brzké realizace zaměstnaneckých akciových opcí je cílem přiblížit se očekávání, k nimž by dospěla nezávislá strana s přístupem k detailním informacím o chování zaměstnanců z hlediska realizace opcí na základě informací dostupných k datu vydání.

B12. V řadě případů bude nejspíše existovat určité rozmezí přiměřených očekávání o budoucí volatilitě, dividendách a chování držitelů opcí z hlediska jejich realizace. Pokud tomu tak bude, očekávaná hodnota by se měla počítat pomocí průměru přípustných částek uvnitř tohoto rozmezí váženého příslušnými pravděpodobnostmi.

B13. Očekávání týkající se budoucnosti obvykle vycházejí ze zkušenosti, která se patřičně upraví, jestliže se s přiměřenou pravděpodobností očekává, že budoucnost se bude lišit od minulosti. V některých případech mohou identifikovatelné faktory naznačovat, že neupravená historická zkušenost je relativně špatným modelem budoucnosti. Jestliže například účetní jednotka se dvěma zřetelně odlišnými směry podnikání má jeden, který byl výrazně méně rizikový než druhý, historická volatilita nemusí být tou nejlepší informací, z níž by měla vycházet přiměřená očekávání pro budoucnost.

B14. Za jiných okolností nemusí být historická informace k dispozici. Například nově kótovaná účetní jednotka bude mít málo historických dat (nebo žádná) o volatilitě ceny svých akcií. Nekótované a nově kótované účetní jednotky jsou předmětem dalšího textu.

B15. Stručně řečeno, účetní jednotka by neměla při odhadování volatility, chování zaměstnanců při realizaci opcí a dividend prostě vycházet jen z historické informace, aniž by vzala v úvahu, do jaké míry lze očekávat, že minulá zkušenost se přiměřeně promítne do budoucího vývoje.

Očekávaná brzká realizace

B16. Zaměstnanci často z různých důvodů realizují akciové opce předčasně. Například zaměstnanecké akciové opce jsou obvykle nepřevoditelné na třetí stranu. Tak se často stává, že zaměstnanci realizují své akciové opce předčasně, neboť to je jediný způsob, jak mohou uzavřít své pozice. Od zaměstnanců, kteří ukončí pracovní poměr, se obvykle požaduje, aby realizovali své opce v krátké době, jinak opce propadnou. Tento faktor také způsobuje předčasnou realizaci zaměstnaneckých akciových opcí. Mezi další faktory způsobující předčasnou realizaci patří neochota přijmout riziko a nedostatečná diverzifikace struktury majetku.

B17. Způsob, jakým se berou v úvahu dopady očekávané brzké realizace, závisí na typu použitého modelu pro oceňování opcí. Při zahrnutí očekávané brzké realizace do oceňovacího modelu by se mohlo vycházet z odhadu očekávané doby života opce (jímž je u zaměstnanecké akciové opce období od poskytnutí opce až do data, kdy se očekává realizace) coby vstupu opčního oceňovacího modelu (např. Black-Scholes-Mertonův model). Alternativně je možné modelovat očekávanou předčasnou realizaci pomocí binomického nebo podobného oceňovacího modelu, mezi jehož vstupní parametry patří i smluvně sjednaná doba do splatnosti opce.

▼B

B18. Faktory, jež se mají brát v úvahu při odhadu brzké realizace, zahrnují:

a) délku rozhodného období, neboť akciová opce obvykle do konce rozhodného období nemůže být realizována. Posouzení dopadu očekávané předčasné realizace má vycházet z předpokladu, že opce nakonec budou na druhou smluvní stranu převedeny. Dopady rozhodných podmínek jsou popsány v odstavcích 19–21;

b) průměrnou délku období, po které podobné opce žily v minulosti;

c) cenu podkladových akcií. Zkušenosti mohou naznačovat, že zaměstnanci obvykle realizují své opce, když cena podkladové akcie dosáhne určité úrovně nad realizační cenou;

d) úroveň zařazení zaměstnance v rámci organizace. Zkušenost může například naznačovat, že zaměstnanci zařazení na vyšších pozicích obvykle realizují své opce později než zaměstnanci zařazení na nižších pozicích (viz dále odstavec B21);

e) očekávanou volatilitu podkladových akcií. V průměru mohou mít zaměstnanci tendenci realizovat opce na vysoce volatilní akcie dříve než u akcií s nízkou volatilitou.

B19. Jak je uvedeno v odstavci B17, dopady předčasné realizace se mohou brát v úvahu při odhadu očekávané splatnosti opce coby vstupu oceňovacího modelu. Při odhadu očekávané splatnosti akciových opcí vydaných skupině zaměstnanců může účetní jednotka svůj odhad opřít o vážený průměr očekávané splatnosti pro celou skupinu zaměstnanců nebo o vážený průměr očekávaných splatností opcí pro podskupiny zaměstnanců v rámci jedné skupiny na bázi podrobnějších údajů o chování zaměstnanců při realizaci opcí (viz níže).

B20. Pravděpodobně bude důležité rozdělit zaměstnance do skupin s relativně homogenním chováním při realizaci opcí. Hodnota opce není lineární funkcí doby splatnosti; její hodnota se s prodlužováním splatnosti opce zvyšuje, avšak klesajícím tempem. Například za jinak stejných podmínek má dvouletá opce sice vyšší cenu než jednoletá opce, avšak nestojí dvakrát tolik. To znamená, že výpočet odhadované hodnoty opcí pomocí zprůměrované doby splatnosti různých opcí, přičemž by se do průměru zahrnuly opce s významně odlišnými splatnostmi, by celkovou reálnou hodnotu poskytnutých akciových opcí nadhodnotil. Rozdělení poskytnutých opcí do několika skupin, z nichž každá má relativně úzké rozpětí dob splatnosti zahrnutých do váženého průměru za skupinu, toto nadhodnocení redukuje.

B21. Podobně se postupuje při použití binomického nebo podobného modelu. Například zkušenosti účetní jednotky, která poskytuje opce zaměstnancům na všech pozicích, by mohla naznačovat, že nejvyšší management obvykle drží své opce déle než zaměstnanci středního managementu a že zaměstnanci na nejnižší pozici realizují své opce

▼B

dříve než kterákoliv jiná skupina. Navíc ti zaměstnanci, kteří mají motivaci nebo přímo musí držet alespoň jistý minimální počet kapitálových nástrojů (včetně opcí) svého zaměstnavatele, by mohli v průměru realizovat opce později než ti zaměstnanci, kteří tuto motivaci či povinnost nemají. V takovýchto situacích bude mít rozdělení opcí podle skupin příjemců s relativně homogenním chováním z hlediska realizace za následek přesnější odhad celkové reálné hodnoty poskytnutých akciových opcí.

Očekávaná volatilita

B22. Očekávaná volatilita je měřítkem, jak bude cena dle očekávání kolísat v průběhu období. V oceňovacích modelech opcí se volatilita obvykle měří jako roční směrodatná odchylka míry výnosnosti z akcie počítaná při spojitém úročení během určitého období. Volatilita je obvykle vyjádřena v přepočtu na celoroční vyjádření, která jsou srovnatelná bez ohledu na časové období použité pro výpočet, byl-li proveden na základě denního, týdenního nebo měsíčního pozorování cen.

B23. Míra výnosnosti z akcie (která může být kladná nebo záporná) za určité období měří, jaký výtěžek (užitek) získal akcionář z dividend a ze zhodnocení (nebo znehodnocení) akcie.

B24. Očekávaná roční volatilita akcie je rozpětí, uvnitř něhož bude roční míra výnosnosti počítaná při spojitém úročení přibližně po dvě třetiny období. Řekneme-li například, že akcie s očekávanou mírou výnosnosti 12 procent (počítáno při použití spojitého úročení) má volatilitu 30 procent, znamená to, že existuje zhruba dvoutřetinová pravděpodobnost, že výnosnost z akcie za jeden rok bude mezi –18 procenty (12 procent – 30 procent) a 42 procenty (12 procent + 30 procent). Je-li cena akcie 100 MJ na začátku roku a nejsou-li vypláceny žádné dividendy, lze očekávat, že cena akcie na konci roku bude mezi 83,53 MJ (tj. 100 MJ × $e^{-0,18}$) a 152,20 MJ (tj. 100 MJ × $e^{0,42}$) přibližně po dvě třetiny daného období.

B25. Faktory, jež se mají brát v úvahu při odhadu očekávané volatility, zahrnují:

a) implicitní volatilitu cen akcií počítanou z cen obchodovaných akciových opcí účetní jednotky nebo jiných obchodovaných nástrojů účetní jednotky, jež zahrnují případné opční prvky (jako například konvertibilní dluhopisy);

b) historickou volatilitu ceny akcií v průběhu posledního období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím do splatnosti (s tím, že se bere v úvahu zbývající smluvní doba do splatnosti opce a dopad očekávané brzké realizace);

c) délku období, po které byly akcie účetní jednotky veřejně obchodovány. Nově kótovaná účetní jednotka může vykazovat vysokou historickou volatilitu ve srovnání s podobnými účetními jednotkami, které jsou kótované delší dobu. Další pokyny pro nově kótované jednotky jsou popsány dále;

d) tendenci volatility vracet se ke svému průměru, tj. na úroveň svého dlouhodobého průměru, a též ostatní faktory naznačující, že očekávaná budoucí volatilita by se mohla lišit od historické volatility. Jestliže byla například cena akcie účetní jednotky mimořádně volatilní po určité identifikovatelné období kvůli neúspěšné nabídce na převzetí podniku nebo kvůli zásadní restrukturalizaci, toto období se při výpočtu historické průměrné roční volatility nemusí brát v úvahu;

▼B

e) přiměřené a pravidelné intervaly pozorování cenového vývoje. Pozorování cenového vývoje se má provádět v každém období za použití konsistentní metodiky. Účetní jednotka například může využít uzavírací ceny za každý týden nebo nejvyšší ceny dosažné během týdne, avšak neměla by používat uzavírací cenu za jedny týdny a nejvyšší cenu za jiné týdny. Pozorovaný cenový vývoj má být vyjádřen ve stejné měně, ve které je denominována realizační cena.

Nově kótované účetní jednotky

B26. Jak je uvedeno v odstavci B25, účetní jednotka by měla brát v úvahu historickou volatilitu ceny akcie během posledního období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím života opce. I když nemá nově kótovaná účetní jednotka dostatečné informace o historické volatilitě, měla by kalkulovat historickou volatilitu za nejdelší období, za které jsou k dispozici údaje o aktivním obchodování. Také lze brát v úvahu historickou volatilitu podobných účetních jednotek ve srovnatelném období jejich existence. Například účetní jednotka, která je kótována pouze jeden rok a poskytuje opce s průměrnou pětiletou splatností, může brát v úvahu strukturu a výši historické volatility účetních jednotek ve stejném oboru za prvních šest let, kdy byly akcie těchto účetních jednotek veřejně obchodovány.

Nekótované účetní jednotky

B27. Nekótovaná účetní jednotka nemá k dispozici historické informace, o které se může opřít při odhadu očekávané volatility. Některé faktory, které se mají brát v úvahu, jsou uvedeny níže.

B28. V některých případech může mít nekótovaná účetní jednotka, která pravidelně emituje opce nebo akcie zaměstnancům (nebo jiným smluvním stranám), vybudovaný vnitropodnikový trh svých akcií. Volatilita těchto cen akcií se může brát v úvahu při odhadu očekávané volatility.

B29. Alternativně by účetní jednotka mohla brát při stanovení očekávané volatility v úvahu historickou nebo implicitní volatilitu cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek, u nichž jsou k dispozici informace o cenách akcií nebo o cenách opcí. Takový postup je vhodný v situaci, vychází-li účetní jednotka při odhadu hodnoty svých akcií z cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek.

B30. Jestliže účetní jednotka při odhadu hodnoty svých akcií nevychází z cen akcií podobných kótovaných účetních jednotek a namísto toho použila k ocenění svých akcií jinou metodiku, je možné odhadovat očekávanou volatilitu v souladu s touto oceňovací metodikou. Účetní jednotka by mohla například ocenit své akcie na základě výše čistých aktiv nebo zisku. Může tedy brát v úvahu očekávanou volatilitu výše čistých aktiv nebo zisku.

Očekávané dividendy

B31. Zda se očekávané dividendy zahrnou do odhadu reálné hodnoty poskytnutých akcií nebo akciových opcí, závisí na tom, má-li druhá smluvní strana na dividendy nebo ekvivalenty dividend nárok.

▼B

B32. Jestliže například zaměstnanec obdrží akciové opce a má nárok na dividendy z podkladových akcií nebo na ekvivalenty dividend (které se mohou například platit hotově nebo se použijí ke snížení realizační ceny) mezi datem poskytnutí a okamžikem realizace, poskytnuté opce se ocení tak, jako by nebyly z podkladových akcií vyplaceny žádné dividendy; to znamená, že vstup oceňovacího modelu pro očekávané dividendy bude nula.

B33. Podobně je tomu v situaci, když se k datu poskytnutí odhaduje reálná hodnota akcií poskytnutých zaměstnancům – jestliže má zaměstnanec právo získat dividendy vyplacené během rozhodného období, nepožaduje se žádná úprava ocenění, která by zohlednila očekávané dividendy.

B34. Na druhou stranu, jestliže zaměstnanci nemají nárok na dividendy nebo ekvivalenty dividend během rozhodného období (nebo v případě opcí před okamžikem realizace), pak by ocenění práva získat akcie nebo opce ke dni poskytnutí mělo brát v úvahu očekávané dividendy. To znamená, že při stanovení reálné hodnoty poskytnuté opce by se očekávané dividendy měly do oceňovacího modelu zahrnout. Při stanovení reálné hodnoty poskytnutého práva na akcie se ocenění sníží o současnou hodnotu dividend, jejichž výplata se očekává během rozhodného období.

B35. Modely oceňování opcí obvykle pracují s očekávaným percentuálním dividendovým výnosem. Modely však lze modifikovat, aby pracovaly s očekávanou částkou dividend a nikoliv s percentuálně vyjádřeným výnosem. Účetní jednotka pak může použít buď očekávaný percentuální dividendový výnos, nebo své očekávané dividendové platby. Pokud účetní jednotka použije v modelu očekávané dividendové platby, má brát v úvahu, jak dividendy v minulosti rostly. Jestliže byla například obvyklá dividendová politika účetní jednotky taková, že se dividendy zvyšovaly přibližně o 3 procenta ročně, ocenění opcí by nemělo předpokládat pevnou částku dividendy během období do splatnosti, ledaže by existoval nějaký důkaz, jenž by předpoklad pevných dividend prokázal.

B36. Předpoklad očekávaných dividend by měl obecně vycházet z veřejně dostupných informací. Účetní jednotka, která nevyplácí dividendy a nemá žádné plány tak činit, by měla vycházet z předpokladu, že očekávaný dividendový výnos bude nula. Avšak vznikající účetní jednotka bez historie výplaty dividend může plánovat, že během očekávaných období splatnosti zaměstnaneckých akciových opcí začne dividendy vyplácet. Tyto účetní jednotky mohou použít průměr svých minulých dividendových výnosů (nula) a průměrný dividendový výnos srovnatelné skupiny podniků.

Bezriziková úroková míra

B37. Typicky bezriziková úroková míra představuje implicitní výnos, který nesou vládní bez kuponové obligace té země, v jejíž měně je denominována realizační cena, které mají splatnost rovnou očekávané splatnosti oceňované opce (na základě smluvní doby splatnosti opce s přihlédnutím k dopadům očekávané brzké realizace). V některých

▼B

případech je nezbytné použít vhodnou náhradu, pokud žádné takovéto vládní obligace neexistují nebo pokud okolnosti naznačují, že implicitní výnos z vládních bez kuponových obligací neodpovídá bezrizikové úrokové sazbě (například v ekonomikách s vysokou inflací). Vhodné náhrady se použije i tehdy, jestliže by účastníci trhu při odhadu reálné hodnoty opce se splatností, jež odpovídá očekávané splatnosti oceňované opce, stanovili bezrizikovou úrokovou sazbu za použití této náhrady namísto implicitního výnosu z vládních bez kuponových obligací.

Dopady kapitálové struktury

B38. Veřejně obchodované akciové opce emitují obvykle třetí strany, nikoliv účetní jednotka. Při realizaci těchto akciových opcí dodá akcie emitent opce jejímu držiteli. Tyto akcie získá od současných akcionářů. A proto realizace obchodovaných akciových opcí nemá žádný ředicí efekt.

B39. Naproti tomu, jestliže akciové opce emituje sama účetní jednotka, nové akcie se emitují v okamžiku, kdy jsou opce realizovány (buď skutečně emitované nebo v podstatě emitované, jestliže se použijí akcie dříve zpětně odkoupené a držené v majetku). Vzhledem k tomu, že akcie budou emitovány v realizační ceně a nikoliv v aktuální tržní ceně k datu realizace, toto současné nebo potenciální zředění by mohlo snížit cenu akcie, takže držitel opce na realizaci nevydělá tolik, jako kdyby realizoval podobnou obchodovanou opci, která ředicí efekt nemá.

B40. Zda má toto ředění významný vliv na hodnotu poskytnutých akciových opcí, závisí na různých faktorech, jako je například počet nových akcií, jež budou emitovány při realizaci opcí ve srovnání s počtem akcií, které již byly emitovány. Očekává-li již trh, že k poskytnutí opcí dojde, je také možné, že potenciální ředění již cenu akcie k datu poskytnutí opcí ovlivnilo.

B41. Účetní jednotka by však měla zvážit, zda případný ředicí efekt budoucí realizace poskytnutých akciových opcí může mít vliv na jejich odhadovanou reálnou hodnotu k datu jejich poskytnutí. Oceňovací modely opcí mohou být přizpůsobeny tak, aby zohlednily tento potenciální ředicí efekt.

Modifikace smluvních podmínek úhrad, jež se vypořádají vlastními kapitálovými nástroji

B42. Odstavec 27 stanoví, že bez ohledu na jakékoliv modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty kapitálové nástroje, a bez ohledu na zrušení nebo vypořádání této emise kapitálových nástrojů, má účetní jednotka vykazovat přinejmenším přijaté služby oceněné reálnou hodnotou poskytnutých kapitálových nástrojů stanovenou ke dni poskytnutí, nenastane-li ovšem situace, že tyto kapitálové nástroje nejsou nakonec na druhou smluvní stranu převedeny z důvodu nesplnění rozhodných podmínek (jiných než tržních podmínek), které byly formulovány v den poskytnutí. Navíc má účetní jednotka vykázat dopad modifikací, jež zvyšují celkovou reálnou hodnotu smlouvy o úhradě vázané na akcie nebo jsou jinak pro zaměstnance příznivé.

▼B

B43. Při aplikaci požadavků odstavce 27:

a) jestliže modifikace zvyšuje reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů (například snížením realizační ceny opcí) stanovenou bezprostředně před modifikací a po ní, účetní jednotka zahrne dodatečně poskytnutou reálnou hodnotu do ocenění částky vykázané za přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje. Dodatečně poskytnutá reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou modifikovaného kapitálového nástroje a hodnotou původního kapitálového nástroje s tím, že obě tyto reálné hodnoty se stanovují a porovnávají ke dni modifikace smluvních podmínek. Pokud dojde k modifikaci během rozhodného období, dodatečně poskytnutá reálná hodnota se zahrne do ocenění částky vykázané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do dne, kdy se modifikované kapitálové nástroje převádějí na druhou smluvní stranu, a to vedle částky stanovené na základě reálné hodnoty původních kapitálových nástrojů k datu poskytnutí, která se vykazuje během zbývající části původního rozhodného období. Pokud dojde k modifikaci po datu, kdy byly nástroje převedeny na druhou smluvní stranu, dodatečně poskytnutá reálná hodnota se vykáže buď okamžitě, anebo během rozhodného období, jestliže se požaduje, aby zaměstnanec dovršil dodatečné období setrvání v pracovním poměru předtím, než získá bezpodmínečný nárok na tyto modifikované kapitálové nástroje;

b) a podobně, jestliže modifikace zvýší počet poskytnutých kapitálových nástrojů, účetní jednotka zahrne reálnou hodnotu dodatečně poskytnutých kapitálových nástrojů oceněných ke dni modifikace do částky vykázané za přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje v souladu s požadavky ve výše uvedeném písmenu a). Například jestliže k modifikaci dojde během rozhodného období, reálná hodnota dodatečně poskytnutých kapitálových nástrojů se zahrne do částky vykázané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do data, kdy se dodatečné kapitálové nástroje převádějí na druhou smluvní stranu; a dále se vykazují i částky, jež byly stanoveny na základě reálné hodnoty původně poskytnutých kapitálových nástrojů k datu jejich poskytnutí, které se vykazuje během zbývající části původního rozhodného období;

c) jestliže účetní jednotka modifikuje rozhodné podmínky způsobem, který je výhodný pro zaměstnance – například zkrácením rozhodného období nebo úpravou či zrušením výkonnostní podmínky (jiné než je tržní podmínka, kde se změny zachytí v souladu s výše uvedeným písmenem a)) – vezme při aplikaci požadavků odstavců 19–21 v úvahu modifikované rozhodné podmínky.

B44. Jestliže účetní jednotka modifikuje smluvní podmínky poskytnutých kapitálových nástrojů způsobem, který sníží celkovou reálnou hodnotu této smlouvy o úhradě vázané na akcie nebo přinese zaměstnanci jinou nevýhodu, bude i přesto nadále vykazovat přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté kapitálové nástroje, jako kdyby k této modifikaci vůbec nedošlo (s výjimkou zrušení některých nebo veškerých poskytnutí kapitálových nástrojů, o nichž se účtuje v souladu s odstavcem 28). Například:

▼B

a) jestliže modifikace sníží reálnou hodnotu poskytnutých kapitálových nástrojů, jež se pro toto porovnání stanoví bezprostředně před modifikací smluvních podmínek a po ní, účetní jednotka toto snížení reálné hodnoty nebude brát v úvahu a bude nadále vykazovat částku za přijaté služby jako protihodnotu za kapitálové nástroje na základě reálné hodnoty poskytnutých kapitálových nástrojů stanovené ke dni jejich poskytnutí;

b) jestliže modifikace sníží počet kapitálových nástrojů poskytnutých zaměstnancům, takovéto snížení se zaúčtuje jako zrušení této části poskytnutých nástrojů v souladu s požadavky odstavce 28;

c) jestliže účetní jednotka modifikuje rozhodné podmínky způsobem, který pro zaměstnance není výhodný – například prodloužením rozhodného období, modifikací nebo stanovením nové výkonnostní podmínky (jiné než je tržní podmínka, kde se změny účtují v souladu s výše uvedeným písmenem a)), účetní jednotka při aplikaci požadavků odstavců 19–21 nebude brát v úvahu modifikované rozhodné podmínky.

▼M60

Zaúčtování změny transakce s úhradou vázanou na akcie, kterou se mění její klasifikace z úhrady vypořádané v hotovosti na úhradu vypořádanou kapitálovými nástroji

B44A. Změní-li se podmínky transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti tak, že se stane transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji, zaúčtuje se transakce jako taková (tj. jako transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji) ode dne změny. Konkrétně:

a) Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji je oceněna na základě reálné hodnoty kapitálových nástrojů poskytnutých k datu změny. Transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádaná kapitálovými nástroji je vykázána ve vlastním kapitálu k datu změny v rozsahu, v němž byly obdrženy zboží nebo služby.

b) Závazek z transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti k datu změny je k uvedenému datu odúčtován.

c) Případný rozdíl mezi účetní hodnotou odúčtovaného závazku a hodnotou vlastního kapitálu vykázaného k datu změny je okamžitě vykázán v hospodářském výsledku.

B44B. Jestliže se v důsledku změny rozhodné období prodlouží či zkrátí, zohlední použití požadavků uvedených v odstavci B44 A změnu rozhodného období. Požadavky uvedené v odstavci B44 A se použijí, i když ke změně dojde po uplynutí rozhodného období.

B44C. Transakce s úhradou vázanou na akce vypořádaná v hotovosti může být zrušena či vypořádána (na rozdíl od transakce zrušené propadnutím z důvodu nesplnění rozhodných podmínek). Jsou-li poskytnuty kapitálové nástroje a účetní jednotka je k datu poskytnutí identifikuje jako náhradu za zrušenou úhradu vázanou akci vypořádanou v hotovosti, použije účetní jednotka odstavce B44 A a B44B.

▼M23

Úhrady vázané na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině (změny z roku 2009)

B45. Odstavce 43A–43C se zabývají účtováním úhrad vázaných na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině v individuální účetní závěrce každé účetní jednotky. Odstavce B46–B61 pojednávají o způsobu uplatňování požadavků v odstavcích 43A–43C. Jak je uvedeno v odstavci 43D, k úhradám vázaným na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině může dojít z různých důvodů v závislosti na skutečnostech a okolnostech. Tento výklad proto není vyčerpávající a předpokládá, že pokud účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby, nemá žádný závazek vypořádat transakci, představuje tato transakce kapitálový příspěvek mateřské společnosti pro dceřinou společnost bez ohledu na případné dohody o proplacení v rámci skupiny.

B46. Ačkoli se níže uvedený text zaměřuje na transakce se zaměstnanci, vztahuje se rovněž na obdobné transakce s úhradou vázanou na akcie s dodavateli zboží nebo služeb jinými než zaměstnanci. Dohoda mezi mateřskou společností a její dceřinou společností může vyžadovat, aby dceřiná společnost zaplatila mateřské společnosti za poskytnutí kapitálových nástrojů zaměstnancům. Níže uvedené pojednání se nezabývá způsobem zúčtování takovéto dohody o proplacení v rámci skupiny.

B47. V transakcích s úhradou vázanou na akcie mezi účetními jednotkami ve skupině se obvykle objevují čtyři otázky. Pro usnadnění se níže uvedené příklady zabývají těmito otázkami z hlediska mateřské společnosti a její dceřiné společnosti.

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů účetní jednotky

B48. První otázkou je, zda by níže uvedené transakce týkající se kapitálových nástrojů účetní jednotky měly být v souladu s požadavky tohoto IFRS zaúčtovány jako transakce vypořádané kapitálovými nástroji nebo vypořádané v hotovosti:

a) účetní jednotka poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje této účetní jednotky (např. akciové opce), a buď se rozhodne, nebo musí nakoupit kapitálové nástroje (tj. vlastní akcie) od jiné strany, aby splnila své závazky vůči zaměstnancům, a

b) buď sama účetní jednotka, nebo její akcionáři poskytnou zaměstnancům účetní jednotky práva na kapitálové nástroje této účetní jednotky (např. akciové opce) a akcionáři účetní jednotky poskytnou potřebné kapitálové nástroje.

B49. Účetní jednotka účtuje transakce s úhradou vázanou na akcie, při nichž obdrží služby jako protiplnění za své kapitálové nástroje, jako transakce vypořádané kapitálovými nástroji. Toto ustanovení se uplatní bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodne, nebo musí nakoupit tyto kapitálové nástroje od jiné strany, aby splnila své závazky vůči zaměstnancům v rámci dohody o úhradě vázané na akcie. Ustanovení se rovněž uplatní bez ohledu na to, zda:

a) práva na kapitálové nástroje účetní jednotky poskytla zaměstnanci sama účetní jednotka, nebo její akcionář či akcionáři, nebo

b) dohodu o úhradě vázané na akcie vypořádala sama účetní jednotka, nebo její akcionář či akcionáři.

▼**M23**

B50. Má-li akcionář závazek vypořádat transakci se zaměstnanci jednotky, do níž investoval, poskytne kapitálové nástroje jednotky, do níž investoval, a nikoli vlastní kapitálové nástroje. Pokud se jednotka, do níž investoval, nachází ve stejné skupině jako akcionář, akcionář v souladu s odstavcem 43C ocení svůj závazek ve své individuální účetní závěrce podle požadavků vztahujících se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti a ve své konsolidované účetní závěrce podle požadavků vztahujících se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji.

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se kapitálových nástrojů mateřské společnosti

B51. Druhá otázka se zabývá transakcemi s úhradou vázanou na akcie mezi dvěma či více účetními jednotkami v téže skupině, které se týkají kapitálového nástroje jiné účetní jednotky ve skupině. Zaměstnancům dceřiné společnosti jsou například poskytnuta práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti jako protiplnění za služby poskytnuté dceřiné společnosti.

B52. Druhá otázka se tudíž týká těchto dohod o úhradách vázaných na akcie:

a) mateřská společnost přímo poskytne práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiné společnosti: mateřská společnost (nikoli dceřiná společnost) má povinnost poskytnout zaměstnancům dceřiné společnosti kapitálové nástroje, a

b) dceřiná společnost poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti: dceřiná společnost má povinnost poskytnout svým zaměstnancům kapitálové nástroje.

Mateřská společnost poskytne práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiné společnosti (odst. B52 písm. a))

B53. Dceřiná společnost nemá povinnost poskytnout zaměstnancům dceřiné společnosti kapitálové nástroje mateřské společnosti. V souladu s odstavcem 43B proto dceřiná společnost ocení služby, které obdržela od svých zaměstnanců, v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji a vykáže odpovídající zvýšení vlastního kapitálu jako příspěvek mateřské společnosti.

B54. Mateřská společnost má závazek vypořádat transakci se zaměstnanci dceřiné společnosti poskytnutím vlastních kapitálových nástrojů mateřské společnosti. V souladu s odstavcem 43C proto mateřská společnost ocení svůj závazek v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané kapitálovými nástroji.

Dceřiná společnost poskytne svým zaměstnancům práva na kapitálové nástroje mateřské společnosti (odst. B52 písm. b))

B55. Jelikož dceřiná společnost nesplňuje žádnou z podmínek uvedených v odstavci 43B, zaúčtuje transakci se svými zaměstnanci jako vypořádanou v hotovosti. Tento požadavek platí bez ohledu na to, jak dceřiná společnost získá kapitálové nástroje ke splnění svých závazků vůči zaměstnancům.

▼**M23**

Dohody o úhradách vázaných na akcie týkající se úhrad zaměstnancům vypořádaných v hotovosti

B56. Třetí otázkou je to, jak má účetní jednotka, která obdrží zboží nebo služby od svých dodavatelů (včetně zaměstnanců), zaúčtovat dohody o úhradách vázaných na akcie, které jsou vypořádány v hotovosti, pokud samotná účetní jednotka nemá povinnost uskutečnit požadované platby svým dodavatelům. Vezměme například v úvahu níže uvedené dohody, podle nichž má mateřská společnost (nikoli samotná účetní jednotka) povinnost uskutečnit požadované platby v hotovosti zaměstnancům účetní jednotky:

a) zaměstnanci účetní jednotky obdrží platby v hotovosti, které se odvíjí od ceny jejích kapitálových nástrojů;

b) zaměstnanci účetní jednotky obdrží platby v hotovosti, které se odvíjí od ceny kapitálových nástrojů mateřské společnosti.

B57. Dceřiná společnost nemá závazek vypořádat transakci se svými zaměstnanci. Dceřiná společnost proto zaúčtuje transakci se svými zaměstnanci jako vypořádanou kapitálovými nástroji a vykáže odpovídající zvýšení vlastního kapitálu jako příspěvek mateřské společnosti. Dceřiná společnost následně přecení náklady transakce s ohledem na případné změny vyplývající z netržních rozhodných podmínek, které nebyly splněny v souladu s odstavci 19–21. To se liší od ocenění transakce v konsolidované účetní závěrce skupiny jako transakce vypořádané v hotovosti.

B58. Protože mateřská společnost má závazek vypořádat transakci se zaměstnanci a protiplnění je v hotovosti, mateřská společnost (a konsolidovaná skupina) ocení svůj závazek v souladu s požadavky vztahujícími se na transakce s úhradou vázanou na akcie vypořádané v hotovosti podle odstavce 43C.

Převod zaměstnanců mezi účetními jednotkami ve skupině

B59. Čtvrtá otázka se zabývá dohodami o úhradách vázaných na akcie v rámci skupiny, které se týkají zaměstnanců více než jedné účetní jednotky ve skupině. Mateřská společnost mohla například poskytnout práva na své kapitálové nástroje zaměstnancům dceřiných společností za podmínky, že tito zaměstnanci splní stanovené období nepřetržitého zaměstnání ve skupině. Zaměstnanec jedné dceřiné společnosti může být v průběhu stanoveného rozhodného období převeden do jiné dceřiné společnosti, aniž jsou dotčena práva zaměstnance na kapitálové nástroje mateřské společnosti na základě původní dohody o úhradě vázané na akcie. Nemají-li dceřiné společnosti závazek vypořádat transakci s úhradou vázanou na akcie se svými zaměstnanci, zaúčtují ji jako transakci vypořádanou kapitálovými nástroji. Každá dceřiná společnost ocení služby přijaté od zaměstnance reálnou hodnotou kapitálových nástrojů k datu, kdy mateřská společnost původně poskytla práva na tyto kapitálové nástroje, jak stanoví dodatek A, a poměrně k rozhodnému období, které zaměstnanec odsloužil u jednotlivých dceřiných společností.

▼**M23**

B60. Má-li dceřiná společnost závazek vypořádat transakci se svými zaměstnanci kapitálovými nástroji mateřské společnosti, zaúčtuje transakci jako vypořádanou v hotovosti. Každá dceřiná společnost ocení obdržené služby reálnou hodnotou kapitálových nástrojů k datu poskytnutí poměrně k rozhodnému období, které zaměstnanec odsloužil u jednotlivých dceřiných společností. Každá dceřiná společnost mimoto uzná případnou změnu reálné hodnoty kapitálových nástrojů za období služby zaměstnance u jednotlivých dceřiných společností.

B61. Může se stát, že takový zaměstnanec poté, co bude převeden mezi účetními jednotkami ve skupině, nesplní rozhodnou podmínku, která není tržní podmínkou podle dodatku A, např. zaměstnanec opustí skupinu před splněním stanoveného období zaměstnání. Vzhledem k tomu, že rozhodnou podmínkou je zaměstnání ve skupině, upraví v tomto případě každá dceřiná společnost dříve vykázanou částku ve vztahu k službám přijatým od zaměstnance v souladu se zásadami v odstavci 19. Jestliže tedy práva na kapitálové nástroje poskytnutá mateřskou společností nebudou přidělena, protože zaměstnanec nesplnil jinou rozhodnou podmínku než tržní podmínku, nebude v účetní závěrce žádné účetní jednotky ve skupině na kumulativní bázi vykázána za služby přijaté od uvedeného zaměstnance žádná částka.

▼**M52**

_____

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 5

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat účtování pro aktiva držená k prodeji a vykázání a zveřejnění *ukončovaných činností*. IFRS zejména požaduje, aby:

   a) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držená k prodeji byla oceněna v nižší z účetní hodnoty a *reálné hodnoty* minus *náklady související s prodejem*, a jejich odepisování bylo ukončeno;

   b) aktiva splňující kritéria pro klasifikaci držená k prodeji byla vykázána odděleně ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ a výsledky ukončovaných činností byly vykázány odděleně ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Požadavky na klasifikaci a vykázání tohoto IFRS platí pro všechna vykázaná *dlouhodobá aktiva* ([1]) a všechny *vyřazované skupiny* účetní jednotky. Požadavky na oceňování tohoto IFRS platí pro všechna vykázaná dlouhodobá aktiva a vyřazované skupiny (jak je uvedeno v odstavci 4), s výjimkou aktiv uvedených v odstavci 5, která jsou i nadále oceňována v souladu s uvedenými standardy.

3. Aktiva klasifikovaná jako dlouhodobá v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* ►M5 ———— ◄ nejsou reklasifikována na *krátkodobá aktiva*, dokud nesplňují kritéria pro klasifikaci držená k prodeji v souladu s tímto IFRS. Aktiva, která účetní jednotka běžně považuje za dlouhodobá a která jsou pořízená výhradně s úmyslem jejich prodeje, nejsou klasifikována jako krátkodobá, pokud nesplňují kritéria pro klasifikaci držená k prodeji v souladu s tímto IFRS.

4. Občas účetní jednotka vyřadí skupinu aktiv, případně s některými přímo souvisejícími závazky, společně v jedné transakci. Tato vyřazovaná skupina může být skupinou *penězotvorných jednotek*, jednou

([1]) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž zpětná získatelnost se předpokládá za déle než 12 měsíců ►M5 po skončení účetního období ◄. Odstavec 3 platí pro klasifikaci takovýchto aktiv.

▼B

penězotvornou jednotkou nebo částí penězotvorné jednotky ([1]). Skupina může zahrnovat jakákoliv aktiva a jakékoliv závazky účetní jednotky, včetně krátkodobých aktiv, krátkodobých závazků a aktiv vyloučených v souladu s odstavcem 5 z požadavků na oceňování tohoto IFRS. Pokud je dlouhodobé aktivum v rozsahu působnosti požadavků na oceňování tohoto IFRS částí vyřazované skupiny, platí požadavky na oceňování tohoto IFRS pro skupinu jako celek, takže tato skupina je oceněna v nižší z její účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem. Požadavky na oceňování individuálních aktiv a závazků vyřazované skupiny jsou uvedeny v odstavcích 18, 19 a 23.

▼M53

5. Pravidla tohoto IFRS [poznámka pod čarou vynechána] pro oceňování neplatí pro následující aktiva, která jsou předmětem uvedených standardů IFRS, ať už jsou to individuální aktiva, nebo součást vyřazované skupiny:

▼B

a) odložená daňová pohledávka (IAS 12 *Daně ze zisku*);

b) aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

▼M53

c) finanční aktiva v rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*;

▼B

d) dlouhodobá aktiva účtovaná v souladu s modelem reálné hodnoty IAS 40 *Investice do nemovitostí*;

▼M8

e) dlouhodobá aktiva oceněná v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady v souladu s IAS 41 *Zemědělství*;

▼B

f) smluvní práva z pojistných smluv definovaných v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

▼M17

5A. Požadavky tohoto IFRS na klasifikaci, prezentaci a oceňování dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny), která jsou klasifikována jako držená k prodeji, se použijí rovněž pro dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům jednajícím v rámci jejich pravomocí jakožto vlastníci (držené k rozdělení vlastníkům).

▼M22

5B. Tento IFRS stanoví zveřejnění požadovaná u dlouhodobých aktiv (nebo u vyřazovaných skupin), která jsou klasifikovaná jako držená k prodeji nebo jako ukončované činnosti. Zveřejnění z ostatních mezinárodních standardů účetního výkaznictví se u těchto aktiv (nebo vyřazované skupiny) nepoužije, pokud tyto standardy nevyžadují:

a) určitá zveřejnění u dlouhodobých aktiv (nebo u vyřazovaných skupin), která jsou klasifikovaná jako držená k prodeji nebo jako ukončované činnosti; nebo

([1]) Jakmile však jsou peněžní toky z aktiva nebo skupiny aktiv očekávány primárně z prodeje spíše než z pokračujícího užívání, stanou se méně závislé na peněžních tocích z ostatních aktiv a vyřazovaná skupina, která byla částí penězotvorné jednotky, se stane samostatnou penězotvornou jednotkou.

▼M22

b) zveřejnění týkající se oceňování aktiv a závazků v rámci vyřazované skupiny, která nespadají do rámce požadavků na oceňování obsažených ve standardu IFRS 5, přičemž tato zveřejnění nejsou obsažena v jiných částech přílohy k účetní závěrce.

Je možné, že bude nezbytné provést další zveřejnění týkající se dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držených k prodeji nebo jako ukončované činnosti, a to z důvodu splnění obecných požadavků uvedených ve standardu IAS 1, zejména v odstavcích 15 a 125 uvedeného standardu.

▼M17

KLASIFIKACE DLOUHODOBÝCH AKTIV (VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) JAKO DRŽENÝCH K PRODEJI NEBO DRŽENÝCH K ROZDĚLENÍ VLASTNÍKŮM

▼B

6. Účetní jednotka klasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejní transakcí spíše než pokračujícím užíváním.

7. V těchto případech musí být aktivum (nebo vyřazovaná skupina) k dispozici pro okamžitý prodej v jeho současném stavu pouze s podmínkami běžnými a obvyklými pro prodej těchto aktiv (nebo vyřazovaných skupin) a jeho prodej musí být *vysoce pravděpodobný*.

▼M17

8. Aby byl prodej považován za vysoce pravděpodobný, musí být na patřičné manažerské úrovni závazně přijat plán prodeje aktiva (nebo vyřazované skupiny), a musí být zahájen aktivní program vyhledávání kupujícího a dokončení plánu. Dále aktivum (nebo vyřazovaná skupina) musí být aktivně nabízeno k prodeji za cenu, která je přiměřená vzhledem k jeho aktuální reálné hodnotě. Navíc by se mělo očekávat, že tento prodej se kvalifikuje pro zaúčtování jako dokončení prodeje do jednoho roku od data klasifikace, a to s výjimkou povolenou v odstavci 9, a činnosti vyžadované pro dokončení plánu by měly naznačovat, že je nepravděpodobné, že tento plán dozná významných změn nebo bude zrušen. Pravděpodobnost schválení akcionáři (je-li zákony vyžadováno) by měla být vzata v úvahu při rozhodování, zda je prodej vysoce pravděpodobný.

▼M8

8A. Účetní jednotka, která je zavázána k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, klasifikuje veškerá aktiva a závazky tohoto dceřiného podniku jako aktiva a závazky držené k prodeji, jsou-li splněna kritéria stanovená v odstavcích 6–8, a to bez ohledu na to, zda si daná účetní jednotka po prodeji udrží ve svém bývalém dceřiném podniku nekontrolní podíl.

▼B

9. Události nebo okolnosti mohou prodloužit období na dokončení prodeje na dobu delší než jeden rok. Prodloužení období potřebného na dokončení prodeje neznemožňuje klasifikaci aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji, pokud je prodlení důsledkem události nebo okolnosti mimo kontrolu účetní jednotky, a k dispozici je dostatečný důkaz o tom, že účetní jednotka je i nadále zavázána k plánu prodat aktivum (nebo vyřazovanou skupinu). Toto nastane v případě, kdy jsou splněna kritéria uvedená v dodatku B.

▼B

10. Prodejní transakce zahrnují směny dlouhodobých aktiv za jiná dlouhodobá aktiva, pokud má směna komerční podstatu v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

11. Když účetní jednotka pořídí dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) výhradně s úmyslem jeho následného vyřazení, klasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji k datu pořízení, pouze pokud je splněn požadavek na jednoleté období v odstavci 8 (kromě výjimek uvedených v odstavci 9) a je vysoce pravděpodobné, že ostatní kritéria uvedená v odstavcích 7 a 8, která nejsou splněna k tomuto datu, budou splněna během krátkého období po pořízení (obvykle během tři měsíců).

12. Pokud jsou kritéria uvedená v odstavcích 7 a 8 splněna po datu ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄, účetní jednotka neklasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji v této účetní závěrce při jejím vydání. Avšak pokud jsou tato kritéria splněna po datu ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, účetní jednotka zveřejní v komentáři údaje uvedené v odst. 41 písm. a), b) a d).

▼M17

12A. Dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) je klasifikováno jako držené k rozdělení vlastníkům, pokud se účetní jednotka zaváže rozdělit aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) vlastníkům. Aby tento případ nastal, musí být aktiva k dispozici k okamžitému rozdělení v jejich stávajícím stavu a toto rozdělení musí být vysoce pravděpodobné. Aby bylo rozdělení vysoce pravděpodobné, musí být zahájena činnost směřující k dokončení rozdělení a přitom se předpokládá, že toto rozdělení bude dokončeno do jednoho roku od data klasifikace. Činnosti vyžadované pro dokončení rozdělení by měly naznačovat, že je nepravděpodobné, že rozdělení dozná významných změn nebo bude zrušeno. Pravděpodobnost schválení akcionáři (je-li zákony vyžadováno) by měla být vzata v úvahu při rozhodování, zda je rozdělení vysoce pravděpodobné.

▼B

Dlouhodobá aktiva, která budou opuštěna

13. Účetní jednotka neklasifikuje dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které bude opuštěno, jako držené k prodeji. Důvodem je, že účetní hodnota aktiva bude zpětně získána primárně prostřednictvím jeho pokračujícího užívání. Avšak pokud vyřazovaná skupina, která bude opuštěna, splňuje kritéria uvedená v odst. 32 písm. a) až c), účetní jednotka vykáže výsledky a peněžní toky vyřazované skupiny jako ukončovanou činnost v souladu s odstavci 33 a 34 k datu, ke kterému je ukončeno její užívání. Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou opuštěna, zahrnují dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou používána do konce jejich ekonomické životnosti, a dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která budou uzavřena spíše než prodána.

14. Účetní jednotka neúčtuje o dlouhodobém aktivu dočasně vyřazeném z užívání jako o opuštěném.

▼B

OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) KLASIFIKOVANÝCH JAKO DRŽENÝCH K PRODEJI

Oceňování dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny)

15. Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji v nižší z jeho účetní hodnoty a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem.

▼M17

15A. Účetní jednotka ocení dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držená k rozdělení vlastníkům nižší hodnotou z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady spojené s rozdělením ([1]).

▼B

16. Pokud nově pořízené aktivum (nebo vyřazovaná skupina) splňuje kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji (viz odstavec 11), použití odstavce 15 bude mít za následek ocenění aktiva (nebo vyřazované skupiny) při výchozím uznání v nižší z jeho účetní hodnoty, pokud by nebylo takto klasifikováno (například pořizovací ceny) a reálné hodnoty minus náklady související s prodejem. Tudíž, pokud je aktivum (nebo vyřazovaná skupina) pořízeno v rámci podnikové kombinace, je oceněno v reálné hodnotě minus náklady související s prodejem.

17. Pokud je prodej očekáván za dobu delší než jeden rok, účetní jednotka ocení náklady související s prodejem v jejich současné hodnotě. Jakýkoliv nárůst současné hodnoty nákladů souvisejících s prodejem, které nastanou v průběhu času, je vykázán ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ jako finanční náklad.

18. Bezprostředně před výchozí klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji musí být účetní hodnoty aktiva (nebo všech aktiv a závazků skupiny) oceněny v souladu se souvisejícími IFRS.

19. Při následném přecenění vyřazované skupiny jsou účetní hodnoty jakýchkoliv aktiv a závazků zahrnutých ve vyřazované skupině klasifikovány jako držené k prodeji, které ale nejsou jednotlivě předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS, přeceněny v souladu se souvisejícími IFRS před určením reálné hodnoty minus náklady související s prodejem vyřazované skupiny jako celku.

Uznání ztrát ze snížení hodnoty a jejich zrušení

20. Účetní jednotka uzná ztrátu ze snížení hodnoty pro jakékoliv výchozí nebo následné odpisy aktiva (nebo vyřazované skupiny) na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem v rozsahu, v jakém nebyla vykázána v souladu s odstavcem 19.

21. Účetní jednotka vykáže zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty minus náklady související s prodejem aktiva, ale nepřevyšující kumulované ztráty ze snížení hodnoty, které byly vykázány buď v souladu s tímto IFRS, nebo dříve v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

([1]) Náklady spojenými s rozdělením rozumíme přírůstkové náklady přímo přiřaditelné rozdělení vyjma finančních nákladů a daně ze zisku.

▼B

22. Účetní jednotka uzná zisk z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty minus náklady související s prodejem vyřazované skupiny:

a) v rozsahu, ve kterém nebyl vykázán v souladu s odstavcem 19, ale

b) nepřevyšující kumulované ztráty ze snížení hodnoty, které byly vykázány buď v souladu s tímto IFRS, nebo dříve v souladu s IAS 36 u dlouhodobých aktiv, která jsou předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS.

23. Ztráta ze snížení hodnoty (nebo jakýkoliv následný zisk) vykázaná u vyřazované skupiny sníží (nebo zvýší) účetní hodnotu dlouhodobého aktiva této skupiny, které je předmětem požadavků na oceňování tohoto IFRS, v pořadí alokace uvedeného v odst. 104 písm. a) a b) a odstavci 122 standardu IAS 36 (ve znění z roku 2004).

24. Zisk nebo ztráta nevykázané před datem prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupina) jsou vykázány k datu odúčtování. Požadavky vztahující se k odúčtování jsou uvedeny v:

a) odstavcích 67–72 IAS 16 (ve znění z roku 2003) pro pozemky, budovy a zařízení a

b) odstavcích 112–117 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění z roku 2004) pro nehmotná aktiva.

25. Účetní jednotka neodepisuje (nebo neamortizuje) dlouhodobé aktivum, zatímco je klasifikováno jako držené k prodeji nebo zatímco je částí vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji. Úroky a ostatní náklady vztahující se k závazkům vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji jsou i nadále vykazovány.

▼M48

Změny plánu prodeje nebo plánu rozdělení vlastníkům

26. Pokud účetní jednotka klasifikovala aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, ale kritéria uvedená v odstavcích 7–9 (u držené k prodeji) nebo v odstavci 12 A (u držené k rozdělení vlastníkům) již nejsou splňována, ukončí účetní jednotka klasifikaci aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji nebo drženého k rozdělení vlastníkům. V takových případech účetní jednotka při účtování o této změně postupuje podle pokynů v odstavcích 27 až 29 s výjimkou případů, kdy se použije odstavec 26 A.

26A. Pokud účetní jednotka aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji přímo překlasifikuje na držené k rozdělení vlastníkům, nebo klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům přímo překlasifikuje na držené k prodeji, pak se tato změna klasifikace považuje za pokračování původního plánu vyřazení. Účetní jednotka:

a) se při účtování o této změně neřídí pokyny v odstavcích 27 až 29. Účetní jednotka použije požadavky tohoto IFRS na klasifikaci, prezentaci a oceňování, které jsou použitelné pro novou metodu vyřazení.

b) ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) podle požadavků v odstavci 15 (je-li reklasifikováno jako držené k prodeji) nebo 15 A (je-li reklasifikováno jako držené k rozdělení vlastníkům) a vykáže snížení nebo zvýšení reálné hodnoty dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) snížené o prodejní náklady/náklady na rozdělení podle požadavků odstavců 20 až 25.

▼M48

c) nezmění datum klasifikace v souladu s odstavci 8 a 12 A. To nevylučuje prodloužení období potřebného k dokončení prodeje nebo rozdělení vlastníkům, pokud jsou splněny podmínky stanovené v odstavci 9.

27. Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo držené k rozdělení vlastníkům (nebo přestane být zahrnováno ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji nebo držená k rozdělení vlastníkům), v nižší z těchto hodnot:

a) jeho účetní hodnoty před klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého k prodeji nebo jako drženého k rozdělení vlastníkům, upravené o vliv jakýchkoliv odpisů, amortizace nebo přecenění, které by byly vykázány, kdyby aktivum (nebo vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, a

b) jeho *zpětně získatelné částky* k datu následného rozhodnutí aktivum neprodat nebo nerozdělit. [poznámka pod čarou se vypouští].

28. Účetní jednotka zahrne jakékoliv požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, v hospodářském výsledku [poznámka pod čarou se vypouští] z pokračující činnosti v období, ve kterém již nejsou kritéria odstavců 7 až 9, popř. kritéria odstavce 12 A splněna. Účetní závěrky za období od jeho klasifikace za držené k prodeji nebo za držené k rozdělení vlastníkům se podle toho opraví, pokud vyřazovaná skupina nebo dlouhodobé aktivum, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji nebo jako držené k rozdělení vlastníkům, je dceřiným podnikem, společnou činností, společným podnikem, přidruženým podnikem nebo částí podílu na společném podniku nebo na přidruženém podniku. Účetní jednotka vykáže tyto úpravy ve stejné položce výkazu o úplném výsledku, ve které obvykle vykazuje zisk nebo ztrátu v souladu s odstavcem 37.

29. Pokud účetní jednotka vyjme jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji, budou zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny k prodeji nadále oceněny jako skupina, pouze pokud skupina splňuje kritéria odstavců 7–9. Pokud účetní jednotka vyjme jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené k rozdělení vlastníkům, budou zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny k rozdělení nadále oceněny jako skupina, pouze pokud skupina splňuje kritéria odstavce 12 A. V opačném případě zbývající dlouhodobá aktiva skupiny jednotlivě splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji (nebo jako držená k rozdělení vlastníkům) budou oceněna individuálně v jejich účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě minus náklady související s prodejem (nebo rozdělením) k tomuto datu, je-li nižší. Jakákoliv dlouhodobá aktiva nesplňující kritéria pro aktiva držená k prodeji přestanou být klasifikována jako držená k prodeji v souladu s odstavcem 26. Jakákoliv dlouhodobá aktiva nesplňující kritéria pro aktiva držená k rozdělení vlastníkům přestanou být klasifikována jako držená k rozdělení vlastníkům v souladu s odstavcem 26.

▼B

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

30. Účetní jednotka vykáže a zveřejní údaje umožňující uživatelům účetní závěrky zhodnotit finanční dopady ukončovaných činností a vyřazování dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin).

▼B

Vykazování ukončovaných činností

31. *Součást účetní jednotky* zahrnuje činnosti a peněžní toky jasně odlišitelné, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky. Jinými slovy, součástí účetní jednotky by byla peněžotvorná jednotka nebo skupina peněžotvorných jednotek držených k užívání.

32. Ukončovaná činnost je součástí účetní jednotky, která byla buď vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji, a

a) představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti;

b) je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo

c) je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.

33. Účetní jednotka zveřejní:

a) jednu částku ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ zahrnující součet:

i) zisku nebo ztráty ukončovaných činností po zdanění a

ii) zisku nebo ztráty po zdanění vykázané z přecenění na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem nebo z vyřazení aktiva nebo vyřazované skupiny (vyřazovaných skupin), představujících ukončovanou činnost;

b) analýzu jedné částky uvedené v písmenu a) na:

i) výnosy, náklady a zisk nebo ztrátu před zdaněním z ukončovaných činností,

ii) související náklad na daň ze zisku podle odst. 81 písm. h) standardu IAS 12,

iii) zisk nebo ztrátu vykázanou z přecenění na reálnou hodnotu minus náklady související s prodejem, nebo z vyřazení aktiva nebo vyřazované skupiny (vyřazovaných skupin) představujících ukončovanou činnost a

iv) související náklad na daň ze zisku podle odst. 81 písm. h) standardu IAS 12.

Analýza může být vykázána v komentáři nebo ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Pokud je vykázána ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, bude vykázána v části vztahující se k ukončované činnosti, tedy odděleně od pokračující činnosti. Analýza není požadována pro vyřazované skupiny, které jsou nově pořízenými dceřinými podniky splňujícími kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji při jejich pořízení (viz odstavec 11);

c) čisté peněžní toky vztahující se k provozní, investiční a finanční činnosti ukončovaných činností. Tato zveřejnění mohou být vykázána buď v komentáři, nebo ve výkazech. Tato zveřejnění nejsou požadována pro vyřazované skupiny, které jsou nově pořízenými dceřinými podniky splňujícími kritéria pro klasifikaci jako držené k prodeji při jejich pořízení (viz odstavec 11);

▼M11

d) částku hospodářského výsledku z pokračujících činností a z ukončených činností, která je přiřaditelná vlastníkům mateřského podniku. Toto zveřejnění může být vykázáno v komentáři nebo ve výkazu o úplném výsledku.

▼M31

33A. Pokud účetní jednotka prezentuje položky hospodářského výsledku v samostatném výkazu, jak je popsáno v odstavci 10A standardu IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), je v uvedeném výkaze prezentován oddíl označený jako oddíl týkající se ukončovaných činností.

▼B

34. Účetní jednotka změní vykázání zveřejňovaných údajů uvedených v odstavci 33 pro minulá období zahrnutá v účetní závěrce tak, aby byly zveřejněny údaje vztahující se ke všem ukončovaným činnostem ►M5 ke konci účetního období ◄ posledního vykázaného období.

35. Úpravy dříve vykázaných částek ukončovaných činností v běžném období přímo související s vyřazením ukončované činnosti v minulém období jsou klasifikovány odděleně jako ukončované činnosti. Charakter a částka těchto úprav jsou zveřejněny. Okolnosti, ze kterých mohou tyto úpravy vzniknout, zahrnují například následující:

a) vyřešení nejistot, které vznikly z vyřazovací transakce, jako je vyřešení úprav kupní ceny a vyřešení záležitostí ohledně doložek o odškodnění s kupujícím;

b) vyřešení nejistot, které vznikají a přímo souvisejí s činností součásti před jejím vyřazením, jako jsou závazky související se životním prostředím a záruky za výrobky poskytnuté prodávajícím;

c) vyrovnání závazků plánu zaměstnaneckých požitků za předpokladu, že jejich vyrovnání přímo souvisí s vyřazovací transakcí.

36. Pokud účetní jednotka přestane klasifikovat součást účetní jednotky jako drženou k prodeji, jsou výsledky činnosti součásti dříve vykázané v ukončované činnosti v souladu s odstavci 33–35 reklasifikovány a zahrnuty ve výsledku z pokračující činnosti za všechna vykázaná období. Změna klasifikace částek za minulá období je popsána.

▼M8

36A. Je-li dceřiný podnik vyřazovanou skupinou, která vyhovuje definici ukončované činnosti podle odstavce 32, účetní jednotka, která je zavázána k plánu prodeje, s nímž je spojena ztráta kontroly nad dceřiným podnikem, sdělí informace požadované podle odstavců 33–36.

▼B

Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem

37. Jakýkoliv zisk nebo ztráta z přecenění dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaného jako drženého k prodeji nesplňujícího definici ukončované činnost je zahrnut v zisku nebo ztrátě z pokračující činnosti.

Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držených k prodeji

38. Účetní jednotka vykáže dlouhodobé aktivum klasifikované jako držené k prodeji a aktiva vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji odděleně od ostatních aktiv ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄. Závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji jsou vykázány odděleně od ostatních závazků ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄. Tato aktiva a závazky nejsou kompenzovány a vykázány jako jedna částka. Hlavní třídy aktiv a závazků klasifikovaných jako držených k prodeji jsou zveřejněny odděleně buď ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄, nebo v komentáři, kromě výjimek povolených v odstavci 39. Účetní jednotka vykáže odděleně jakékoliv kumulované výnosy nebo náklady ►M5 vykázané v ostatním úplném výsledku ◄ vztahující se k dlouhodobému aktivu (nebo vyřazované skupině) klasifikovanému jako drženému k prodeji.

▼B

39. Pokud je vyřazovaná skupina nově pořízeným dceřiným podnikem splňujícím kritéria pro klasifikaci držený k prodeji při jeho pořízení (viz odstavec 11), není zveřejnění hlavních tříd aktiv a závazků požadováno.

40. Účetní jednotka neprovede reklasifikaci nebo změnu vykázání částky vykázané pro dlouhodobá aktiva nebo pro aktiva a závazky vyřazované skupiny klasifikované jako držené k prodeji ►M5 ve výkazech o finanční situaci ◄ za minulá období pro zobrazení klasifikace ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ za poslední vykázané období.

Další zveřejnění

41. Účetní jednotka zveřejní následující údaje v komentáři v období, ve kterém je dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) buď klasifikováno jako držené k prodej, nebo prodáno:

a) popis dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny);

b) popis skutečností a okolností prodeje nebo vedoucích k očekávanému vyřazení a očekávaný způsob a načasování tohoto vyřazení;

c) zisk nebo ztráta vykázané v souladu s odstavci 20–22 a, pokud nejsou odděleně vykázány ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, položka ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, ve které jsou zisk nebo ztráta zahrnuty;

d) segment, ve kterém je dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) vykázáno v souladu s IFRS 8, *pokud je aplikovatelné*.

42. Pokud je buď odstavec 26, nebo odstavec 29 aplikovatelný, účetní jednotka zveřejní v období, kdy dojde k rozhodnutí změnit plán prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny), popis skutečností a okolností vedoucích k rozhodnutí a dopad rozhodnutí na výsledky činnosti za období a všechna vykázaná minulá období.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Účetní jednotka použije IFRS prospektivně pro všechna dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji, a činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončované po datu účinnosti IFRS. Účetní jednotka může použít požadavky IFRS pro všechna dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) splňující kritéria pro klasifikaci jako držená k prodeji a činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončované po jakémkoliv datu před datem účinnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a ostatní údaje potřebné pro použití IFRS byly získány v době, kdy tato kritéria byla původně splněna.

DATUM ÚČINNOSTI

44. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije IFRS pro období počínající před 1. lednem 2005, tento fakt zveřejní.

▼M5

44A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 3 a 38 a doplnil odstavec 33A. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M11

44B. IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) přidává odstavec 33(d). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu. Změna se použije retrospektivně.

▼M8

44C. Nové odstavce 8A a 36A byly vloženy prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny pro roční období počínající dnem 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka však uvedené změny nesmí použít pro roční období počínající před 1. červencem 2009, pokud zároveň nepoužije IAS 27 (ve znění novely z května 2008). Pokud účetní jednotka použije změny před 1. červencem 2009, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka změny použije prospektivně od data, kdy poprvé použila IFRS 5, s výhradou přechodných ustanovení v odstavci 45 IAS 27 (ve znění novely z května 2008).

▼M17

44D. V listopadu 2008 byly IFRIC 17 *Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům* vloženy odstavce 5A, 12A a 15A, a odstavec 8 byl změněn. Tyto změny se použijí prospektivně pro dlouhodobá aktiva (či vyřazované skupiny), která jsou klasifikována jako držená k rozdělení vlastníkům, pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Retrospektivní použití není povoleno. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající před 1. července 2009, zveřejní tuto skutečnost a dále použije IFRS 3 *Podnikové kombinace* (v revidovaném znění z roku 2008), IAS 27 (ve změněném znění z května 2008) a IFRIC 17.

▼M22

44E. Odstavec 5B byl vložen *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro roční účetní období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M32

44G. IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odstavec 28. Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.

▼M33

44H. IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011 změnil definici reálné hodnoty v dodatku A. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

44I. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 33A. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M53

44K. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 5 a zrušil odstavce 44F a 44J. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M48

44L. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byly změněny odstavce 26 až 29 a vložen nový odstavec 26 A. Účetní jednotka použije uvedené změny prospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na změny v metodě vyřazování, k nimž dojde v ročních obdobích začínajících dne 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 35

45. Tento IFRS nahrazuje IAS 35 *Ukončované činnosti*.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Penězotvorná jednotka	Nejmenší zjistitelná skupina aktiv vytvářející peněžní přítoky, které jsou z větší části nezávislé na peněžních přítocích z ostatních aktiv nebo skupin aktiv.
Součást účetní jednotky	Činnosti a peněžní toky, které mohou být jasně odlišené, provozně a pro účely účetního výkaznictví, od zbytku účetní jednotky.
Náklady související s prodejem	Přírůstkové náklady přímo se vztahující k vyřazení aktiva (nebo **vyřazované skupiny**), kromě nákladů na financování a nákladů na daň ze zisku.
Krátkodobé aktivum	►M5 Účetní jednotka je povinna klasifikovat aktivum jako krátkodobé, pokud: (a) jeho realizace je očekávána, nebo je určeno pro prodej nebo spotřebu, v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky; (b) je drží primárně k obchodování; (c) jeho realizace je očekávána během dvanácti měsíců po skončení účetního období; nebo (d) je penězi nebo peněžními ekvivalenty (podle definice v IAS 7), pokud není omezena jeho směna nebo použití na úhradu závazku po dobu alespoň dvanácti měsíců po skončení účetního období. ◄
Ukončovaná činnost	**Součást účetní jednotky,** která buď byla vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji a: a) představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti; b) je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti, nebo c) je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje.

▼B

Vyřazovaná skupina	Skupina aktiv k vyřazení prodejem nebo jinak, společně jako skupina v jedné transakci, a závazky přímo související s těmito aktivy, které budou převedeny v transakci. Skupina zahrnuje goodwill pořízený v podnikové kombinaci, pokud je skupina **penězotvorná jednotka**, ke které byl goodwill přiřazen v souladu s požadavky odstavce 80–87 standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění z roku 2004), nebo pokud je to činnost v rámci takové penězotvorné jednotky.

▼M33

Reálná hodnota	je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění. (Viz IFRS 13).

▼B

Pevný kupní závazek	Dohoda s nespřízněnou stranou, zavazující obě strany a obvykle právně vymahatelná, která a) určuje všechny významné podmínky, včetně ceny a načasování transakcí a b) zahrnuje překážky pro neprovedení, které jsou dostatečně velké pro zajištění **vysoce pravděpodobného** provedení.
Vysoce pravděpodobný	Významně více pravděpodobné než **pravděpodobné**.
Dlouhodobé aktivum	Aktivum nesplňující definici **krátkodobého aktiva.**
Pravděpodobný	Více pravděpodobné než nikoliv.
Zpětně získatelná částka	Vyšší z **reálné hodnoty** minus **náklady související s prodejem** aktiva a jeho **hodnoty z užívání**.
Hodnota z užívání	Současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho doby životnosti.

Dodatek B

Dodatek k aplikaci

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

PRODLOUŽENÍ OBDOBÍ POTŘEBNÉHO K DOKONČENÍ PRODEJE

B1. Jak je uvedeno v odstavci 9, prodloužení období potřebného pro dokončení prodeje nebrání aktivu (nebo vyřazované skupině) v klasifikaci jako drženému k prodeji, pokud je zpoždění způsobeno událostí nebo okolností mimo kontrolu účetní jednotky a je k dispozici dostatečný důkaz o tom, že účetní jednotka je i nadále zavázána k plánu prodeje aktiva (nebo vyřazované skupiny). Výjimka z jednoletého požadavku odstavce 8 tedy platí v následující situacích, ve kterých takovéto události nebo okolnosti vznikají:

▼B

a) k datu, kdy se účetní jednotka zaváže k plánu prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny), je rozumně očekáváno, že jiné strany (než kupec) uloží na převod aktiva (nebo vyřazované skupiny) podmínky, které prodlouží období potřebné pro dokončení prodeje, a:

   i) nezbytné kroky v reakci na tyto podmínky nemohou být zahájeny, dokud není získán *pevný kupní závazek*, a

   ii) vznik pevného kupního závazku je vysoce pravděpodobný během jednoho roku;

b) účetní jednotka získala pevný kupní závazek a následně kupec nebo jiná strana neočekávaně uloží podmínky na převod dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) původně klasifikovaného jako drženého k prodeji, které prodlouží období potřebné pro dokončení prodeje, a:

   i) včasné nezbytné kroky v reakci na nové podmínky byly učiněny a

   ii) je očekáváno výhodné vyřešení faktorů způsobujících prodlení;

c) během výchozího ročního období vznikly okolnosti, které byly dříve považovány za nepravděpodobné, a v důsledku toho není dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) dříve klasifikované jako držené k prodeji, prodané ke konci tohoto období a:

   i) během výchozího ročního období účetní jednotka učinila nezbytné kroky v reakci na změnu okolností;,

   ii) dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) je aktivně nabízeno na trhu za cenu, která je rozumná vzhledem ke změně okolností, a

   iii) kritéria odstavců 7 a 8 jsou splněna.

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 6

Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat účetní vykazování *průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.*

2. IFRS zejména požaduje:

a) v omezené míře zdokonalení stávajících účetních postupů pro *výdaje na průzkum a vyhodnocování*;

b) pro účetní jednotky, které *uznávají aktiva z průzkumu* a vyhodnocení, posoudit jakékoli snížení hodnoty takových aktiv v souladu s tímto IFRS a vyčíslit jakékoliv snížení hodnoty v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*;

c) zveřejnění, která identifikují a vysvětlí částky v účetních výkazech účetní jednotky vznikající z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů a která pomohou uživatelům těchto účetních výkazů porozumět částkám, načasování a jistotě budoucích peněžních toků z každého uznaného aktiva z průzkumu a vyhodnocení.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka použije tento IFRS na výdaje na průzkum a vyhodnocení, které jí vzniknou.

4. Tento IFRS se nevyslovuje k jiným účetním aspektům účetních jednotek zabývajících se průzkumem a vyhodnocováním nerostných zdrojů.

5. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na výdaje vzniklé:

a) před průzkumem a vyhodnocováním minerálních zdrojů, jako jsou výdaje vzniklé předtím, než účetní jednotka získá zákonné právo prozkoumávat specifickou oblast;

b) poté, co je prokazatelná technická proveditelnost a komerční realizovatelnost dobývání nerostného zdroje.

UZNÁNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Dočasné osvobození od IAS 8 odstavců 11 a 12

6. Při tvorbě svých účetních pravidel účetní jednotka uznávající aktiva z průzkumu a vyhodnocení použije odstavec 10 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

▼B

7. Odstavce 11 a 12 IAS 8 specifikují zdroje směrodatných požadavků a vodítek, které vedení musí zvážit při tvorbě účetních pravidel pro určitou položku, jestliže je žádný IFRS specificky pro tuto položku nepoužívá. Na základě níže uvedených odstavců 9 a 10 tento standard osvobozuje účetní jednotku od používání odstavců 11 a 12 IAS 8 pro její účetní pravidla pro uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení.

OCENĚNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Ocenění k okamžiku uznání

8. Aktiva z průzkumu a vyhodnocení se ocení ve výši pořizovacích nákladů.

Součásti pořizovacích nákladů aktiv z průzkumu a vyhodnocení

9. Účetní jednotka stanoví pravidla určující, které výdaje jsou uznávány jako aktiva z průzkumu a vyhodnocení, a důsledně je používá. Při takovém stanovování účetní jednotka zvažuje míru, v níž může být výdaj spojován s hledáním specifických nerostných zdrojů. To, co následuje, jsou příklady výdajů, které by mohly být zahrnuty do úvodního ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (tento přehled není vyčerpávající):

a) získání práv na těžbu;

b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikální studie;

c) průzkumné vrty;

d) výkopové práce;

e) odebírání vzorků a

f) činnosti vztahující se k vyhodnocení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

10. Výdaje vztahující se k vývoji nerostných zdrojů se neuznávají za aktiva z průzkumu a vyhodnocení. *Koncepční rámec* a IAS 38 *Nehmotná aktiva* poskytují ustanovení o uznávání aktiv vznikajících při vývoji.

11. V souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* uznává účetní jednotka každý závazek spojený s odstraňováním a s navrácením do původního stavu, který vznikl během určitého období v důsledku zavázání se k průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

Oceňování následně po uznání

12. Následně po uznání účetní jednotka pro aktiva z průzkumu a vyhodnocení buď použije model pořizovacích nákladů, nebo model přecenění. Použije-li se model přecenění (buď model z IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo model z IAS 38), musí být v souladu s klasifikací aktiv (viz odstavec 15).

▼B

Změny účetních pravidel

13. Účetní jednotka smí měnit svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocování, jestliže tato změna učiní účetní závěrku relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů a ne méně spolehlivou, nebo spolehlivější a ne méně relevantní pro tyto potřeby. Účetní jednotka posoudí relevanci a spolehlivost za použití kritérií z IAS 8.

14. Aby účetní jednotka ospravedlnila změny svých účetních pravidel pro výdaje na průzkum a vyhodnocování, prokáže, že tato změna jeho účetní závěrku přibližuje ke shodě s kritérii z IAS 8, ačkoliv tato změna nemusí nutně dosáhnout plného souladu s těmito kritérii.

VYKÁZÁNÍ

Klasifikace aktiv z průzkumu a vyhodnocení

15. Účetní jednotka klasifikuje aktiva z průzkumu a vyhodnocení jako hmotná nebo nehmotná podle povahy nabytého aktiva a tuto klasifikaci důsledně používá.

16. Některá aktiva z průzkumu a vyhodnocení jsou považována za nehmotná (např. právo na vrtné práce), zatímco jiná jsou hmotná (např. dopravní prostředky a vrtná souprava). V rozsahu, ve kterém je hmotné aktivum spotřebováváno při vývoji nehmotného aktiva, stává se částka vyjadřující tuto spotřebu součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva. Použití hmotného aktiva k vývoji aktiva nehmotného však nemění hmotné aktivum v aktivum nehmotné.

Překlasifikování aktiv z průzkumu a vyhodnocení

17. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení nesmí být nadále takto klasifikováno, když technická proveditelnost a komerční realizovatelnost těžby nerostných zdrojů je prokazatelná. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení se posoudí na snížení hodnoty a uzná se jakákoli ztráta ze snížení hodnoty před překlasifikováním.

SNÍŽENÍ HODNOTY

Uznání a ocenění

18. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení může převyšovat jeho zpětně získatelnou částku, aktiva z průzkumu a vyhodnocení budou posuzována s ohledem na snížení jejich hodnoty. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku, účetní jednotka vyčíslí, popíše a zveřejní každou výslednou ztrátu ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36, s výjimkou toho, co je uvedeno dále v odstavci 21.

19. Odstavec 20 tohoto IFRS se pro účely aktiv z průzkumu a vyhodnocení použije spíše než odstavce 8–17 IAS 36, když se zjistí aktivum z průzkumu a vyhodnocení, které může mít sníženou hodnotu. Odstavec 20 užívá termín „aktiva“, ale vztahuje se stejnou měrou jak na jednotlivá aktiva z průzkumu a vyhodnocení, tak i na peněžotvornou jednotku.

▼B

20. Jedna nebo více následujících skutečností nebo okolností naznačuje, že účetní jednotka bude testovat aktivum z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty (tento výčet není úplný):

a) období, v němž má účetní jednotka právo na průzkum ve specifické oblasti, vypršelo během vykazovaného období či vyprší v blízké budoucnosti a nepředpokládá se, že bude obnoveno;

b) nejsou rozpočtovány ani plánovány podstatné výdaje na další průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů pro specifickou oblast;

c) průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů ve specifické oblasti nevedlo k objevení komerčně realizovatelného množství nerostných zdrojů a účetní jednotka se rozhodla ukončit takové činnosti ve specifické oblasti;

d) existují dostačující údaje, které naznačují, že ačkoli vývoj ve specifické oblasti pravděpodobně bude pokračovat, není pravděpodobné, že účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení bude z úspěšného vývoje nebo prodejem plně získána zpět.

V každém z těchto případů nebo podobných případů účetní jednotka provede test na snížení hodnoty v souladu s IAS 36. Jakákoli ztráta z poklesu hodnoty je uznána za náklad v souladu s IAS 36.

Stanovení úrovně, na níž jsou aktiva z průzkumu a vyhodnocení posuzována na snížení hodnoty

21. Účetní jednotka určí účetní pravidla pro přiřazování aktiv z průzkumu a vyhodnocení k peněžotvorným jednotkám za účelem posouzení těchto aktiv na snížení hodnoty. Každá peněžotvorná jednotka nebo skupina jednotek, k níž je aktivum z průzkumu a vyhodnocení přiřazeno, nesmí být větší než segment založený na buď prvotním, nebo druhotném formátu vykazování účetní jednotky stanoveném v souladu s IFRS 8 *Vykazování podle segmentů*.

22. Úroveň zjištěná účetní jednotkou za účelem testování aktiv z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty může obsahovat jednu nebo více peněžotvorných jednotek.

ZVEŘEJNĚNÍ

23. Účetní jednotka zveřejní informace, které určují a vysvětlují částky uznané v účetních výkazech, vzniklé z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

24. Aby bylo vyhověno odstavci 23, účetní jednotka musí zveřejnit:

a) svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocování včetně uznání aktiv z průzkumu a hodnocení;

b) částky aktiv, závazků, výnosů a nákladů a peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti a investičních peněžních toků vzniklé z průzkumu a vyhodnocování nerostných zdrojů.

▼B

25. Účetní jednotka naloží s aktivy z průzkumu a vyhodnocení jako se samostatnou třídou aktiv a vypracuje zveřejnění požadovaná buď IAS 16, nebo IAS 38 v souladu s tím, jak jsou tato aktiva klasifikována.

DATUM ÚČINNOSTI

26. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro období počínající před 1. lednem 2006, tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27. Je-li neproveditelné použít určité požadavky odstavce 18 pro srovnatelné informace, které se týkají účetních období počínajících před 1. lednem 2006, účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné“.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Aktiva z průzkumu a vyhodnocení	**Výdaje na průzkum a vyhodnocování** uznané za aktiva v souladu s účetními pravidly účetní jednotky.
Výdaje na průzkum a vyhodnocování	Výdaje vzniklé účetní jednotce ve spojitosti s **průzkumem a vyhodnocováním nerostných zdrojů** předtím, než je technická proveditelnost a komerční realizovatelnost prokazatelná.
Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů	Hledání nerostných zdrojů, zahrnující nerosty, ropu, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje poté, co účetní jednotka získá zákonná práva na průzkum ve specifické oblasti, jakož i stanovení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 7

Finanční nástroje: zveřejňování

CÍL

1. Tento IFRS vyžaduje od účetních jednotek, aby zveřejňovaly ve svých účetních závěrkách informace, které uživatelům umožní zhodnotit:

a) význam finančních nástrojů pro finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky a

b) charakter a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena v průběhu vykazovaného období a k datu účetní závěrky, a způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.

▼M53

2. Zásady zakotvené v tomto IFRS doplňují zásady, jimiž se řídí zaúčtování, oceňování a vykazování finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a IFRS 9 *Finanční nástroje*.

▼B

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

3. Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů kromě:

a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standardy IFRS 10, IAS 27 nebo IAS 28 požadují po účetní jednotce nebo jí umožňují účtovat o účastech v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky podle tohoto IFRS. Účetní jednotky použijí tento IFRS také na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, pokud daný derivát neodpovídá definici kapitálového nástroje podle IAS 32;

▼B

b) práv a povinností zaměstnavatele, které vyplývají z plánů zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje standard IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

▼M12

_____

▼M53

d) pojistných smluv podle jejich definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Tento IFRS se nicméně vztahuje na deriváty vložené do pojistných smluv, jestliže IFRS 9 požaduje jejich samostatné účtování. Navíc vydávající použije tento IFRS pro *smlouvy o finanční záruce*, pokud účtuje a oceňuje smlouvy podle IFRS 9, avšak použije IFRS 4, pokud zvolí v souladu s odst. 4 písm. d) standardu IFRS 4 možnost použít IFRS 4 pro jejich účtování a ocenění;

▼M53

e) finančních nástrojů, smluv a závazků z transakcí odvozených z hodnoty akcií, na něž se vztahuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* Výjimku tvoří smlouvy, které spadají pod IFRS 9;

▼M6

f) nástrojů, které musejí být v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D IAS 32 klasifikovány jako kapitálové nástroje.

▼M53

4. Tento IFRS se vztahuje na vykázané a nevykázané finanční nástroje. Vykázané finanční nástroje zahrnují finanční aktiva a finanční závazky, na které se vztahuje rozsah působnosti IFRS 9. Nevykázané finanční nástroje zahrnují některé finanční nástroje, na které se sice nevztahuje rozsah působnosti IFRS 9, avšak vztahuje se na ně rozsah působnosti tohoto IFRS.

5. Tento IFRS se vztahuje na kupní nebo prodejní smlouvy týkající se nefinančních položek, na něž se vztahuje rozsah působnosti IFRS 9.

5A. Požadavky na zveřejnění úvěrového rizika v odstavcích 35 A–35N se vztahují na práva, která jsou dle specifikace IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* účtována v souladu s IFRS 9 pro účely zachycování zisků nebo ztráty ze znehodnocení. Jakýkoli odkaz na finanční aktiva nebo finanční nástroje v těchto odstavcích se vztahuje i na tato práva, pokud není uvedeno jinak.

▼B

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ

6. Pokud tento IFRS vyžaduje zveřejnění informací o jednotlivých třídách finančních nástrojů, musí účetní jednotka rozdělit finanční nástroje do tříd odpovídajících povaze zveřejňovaných informací a zohlednit přitom charakteristické rysy těchto finančních nástrojů. Účetní jednotka poskytne dostatečně podrobné informace k tomu, aby bylo možné provést odsouhlasení s jednotlivými řádky ►M5 výkazu o finanční situaci ◄.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

7. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní zhodnotit význam finančních nástrojů pro její finanční pozici a finanční výkonnost.

▼M5

Výkaz o finanční situaci

▼B

Kategorie finančních aktiv a finančních závazků

▼M53

8. Účetní hodnota každé z následujících kategorií, které jsou vymezeny v IFRS 9, musí být zveřejněna buď přímo ve výkazu o finanční pozici, nebo v příloze:

a) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty rozdělená na i) ta, která byla takto označena při prvotním zaúčtování nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, a ii) na ta, která byla povinně oceněna reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9.

▼M53

b)–d) [zrušeny]

e) finanční závazky oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty rozdělené na i) ty, které byly takto označeny při prvotním zaúčtování nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, a ii) ty, které splňují definici závazků určených k obchodování v IFRS 9.

f) finanční aktiva oceněná naběhlou hodnotou.

g) finanční závazky oceněné naběhlou hodnotou.

h) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku rozdělená na i) finanční aktiva oceněná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9; a ii) investice do kapitálových nástrojů, které byly takto označeny při prvotním zaúčtování v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9.

Finanční aktiva nebo finanční závazky oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

9. Pokud účetní jednotka určila finanční aktivum (nebo skupinu finančních aktiv), které by jinak bylo oceněno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo naběhlou hodnotou, za oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, musí zveřejnit:

a) maximální míru vystavení *úvěrovému riziku* (viz odstavec 36a) vyplývající z tohoto finančního aktiva (anebo ze skupiny finančních aktiv) ke konci vykazovaného období;

b) o kolik případné související úvěrové deriváty či podobné nástroje snižují maximální míru úvěrového rizika (viz odst. 36 písm. b);

c) výši změn reálné hodnoty finančního aktiva (anebo skupiny finančních aktiv) během vykazovaného období a kumulovaně, které vyplývají ze změn úvěrového rizika finančního aktiva, určené buď:

▼B

i) jako výše změny reálné hodnoty, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik *tržního rizika*, nebo

ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného s aktivem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika,* zahrnují změny zjištěné (referenční) úrokové sazby, ceny komodit, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu;

▼M53

d) výši změny reálně hodnoty souvisejících úvěrových derivátů či podobných nástrojů, k níž došlo během vykazovaného období a kumulovaně od okamžiku určení finančního aktiva.

▼M53

10. Jestliže účetní jednotka určila finanční závazek jako oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 4.2.2 IFRS 9 a je povinna prezentovat dopady změn úvěrového rizika daného závazku v ostatním úplném výsledku (viz odstavec 5.7.7 IFRS 9), zveřejní:

a) kumulovaně výši změn reálné hodnoty finančního závazku, které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20 IFRS 9 jako vodítko pro určení dopadů změn a úvěrového rizika daného závazku);

b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držiteli závazku při splatnosti;

c) jakékoliv převody kumulativního zisku nebo ztráty v rámci vlastního kapitálu během vykazovaného období včetně důvodu pro takové převody;

d) pokud je závazek během vykazovaného období odúčtován, jakoukoliv částku vykázanou do ostatního úplného výsledku, která byla realizována při odúčtování.

10A. Jestliže účetní jednotka určila finanční závazek za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 4.2.2 IFRS 9 a je povinna zaúčtovat všechny změny reálné hodnoty tohoto závazku (včetně dopadů těchto změn na úvěrové riziko tohoto závazku) do zisku nebo ztráty (viz odstavce 5.7.7 a 5.7.8 IFRS 9), zveřejní:

a) výši změn reálné hodnoty finančního závazku v průběhu vykazovaného období a kumulovaně, které vyplývají ze změn úvěrového rizika tohoto závazku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20 IFRS 9 jako vodítko pro určení dopadů změn a úvěrového rizika daného závazku); a

b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou je účetní jednotka smluvně vázána zaplatit držiteli závazku při splatnosti.

11. Účetní jednotka dále zveřejní:

a) podrobný popis metod, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům odst. 9 písm. c), odst. 10 písm. a), odst. 10 A písm. a) a odst. 5.7.7 písm. a) IFRS 9, včetně vysvětlení, proč je daná metoda vhodná;

b) pokud se účetní jednotka domnívá, že informace, které zveřejnila buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v příloze, aby splnila požadavky odst. 9 písm. c), odst. 10 písm. a), odst. 10 A písm. a) nebo odst. 5.7.7 písm. a) IFRS 9 věrně nezobrazují změnu reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku způsobenou změnou úvěrového rizika, důvody, proč k takovému závěru dospěla, a faktory, jež jsou dle jejího mínění podstatné;

▼M53

c) podrobný popis metodiky nebo metodik použitých k určení toho, zda by vykázání dopadů změn úvěrového rizika daného závazku do ostatního úplného výsledku vedlo ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v zisku nebo ztrátě (viz odstavce 5.7.7 a 5.7.8 IFRS 9). Pokud má účetní jednotka povinnost vykazovat dopady změn úvěrového rizika daného závazku do zisku nebo ztráty (viz odstavec 5.7.8 IFRS 9), zveřejnění musí zahrnovat podrobný popis ekonomického vztahu popsaného v odstavci B5.7.6 IFRS 9.

Investice do kapitálových nástrojů označených za oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku

11A. Pokud účetní jednotka určila, že investice do kapitálových nástrojů budou oceňovány reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jak to umožňuje odstavec 5.7.5 IFRS 9, musí zveřejnit:

a) které investice do kapitálových nástrojů byly určeny za oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku;

b) důvody pro použití této alternativy vykazování;

c) reálnou hodnotu každé takové investice ke konci vykazovaného období;

d) dividendy vykázané v průběhu období s tím, že odděleně vykáže ty, které se budou týkat investic odúčtovaných v průběhu vykazovaného období, a ty, které se budou týkat investice držených ke konci vykazovaného období;

e) jakékoli převody kumulativního zisku nebo ztráty v rámci vlastního kapitálů v průběhu daného období včetně důvodu pro takové převody.

11B. Pokud účetní jednotka v průběhu vykazovaného období odúčtovala investice do kapitálových nástrojů oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, zveřejní:

a) důvody pro vyřazení investic;

b) reálnou hodnotu investic k datu odúčtování;

c) kumulativní zisk nebo ztrátu při vyřazení.

▼B

Reklasifikace

▼M53

12–12A. [zrušen]

12B. Účetní jednotka zveřejní, zda v běžném vykazovaném období nebo v předchozích vykazovaných obdobích reklasifikovala jakákoli finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1 IFRS 9. Pro každou takovou událost účetní jednotka zveřejní:

a) datum reklasifikace;

b) podrobné vysvětlení změny obchodního modelu a kvalitativní popis jejího dopadu na účetní závěrku účetní jednotky;

c) výši částky reklasifikované do každé kategorie a z každé kategorie.

▼M53

12C. U každého vykazovaného období po reklasifikaci až do odúčtování finančního aktiva bude účetní jednotka u aktiv reklasifikovaných z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty tak, že budou oceněna naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.4.1 IFRS 9, zveřejňovat:

a) efektivní úrokovou míru stanovenou ke dni reklasifikace a

b) vykázané úrokové výnosy.

12D. Pokud účetní jednotka od svého posledního data vykázání reklasifikovala finanční aktiva z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, takže jsou oceňována naběhlou hodnotou, nebo z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, takže jsou oceňována naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí zveřejnit:

a) reálnou hodnotu těchto finančních aktiv ke konci vykazovaného období a

b) zisk nebo ztrátu ze změny reálné hodnoty, která by byla vykázána do zisku nebo ztráty nebo do ostatního úplného výsledku v průběhu vykazovaného období, pokud by finanční aktiva nebyla reklasifikována.

▼M34

_____

Započtení finančních aktiv a finančních závazků

13A. Zveřejnění podle odstavců 13B–13E doplňují další požadavky na zveřejňování tohoto IFRS a jsou požadována pro všechny vykázané finanční nástroje, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Tato zveřejnění se vztahují také na vykázané finanční nástroje, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, bez ohledu na to, zda jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32.

13B. Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky zhodnotit dopad nebo možný dopad smluv o zápočtu na finanční pozici účetní jednotky. Jedná se o dopad nebo možný dopad kompenzačních nároků spojených s vykázanými finančními aktivy a vykázanými finančními závazky účetní jednotky, jež spadají do působnosti odstavce 13A.

13C. Za účelem dosažení cíle podle odstavce 13B účetní jednotka zveřejní na konci vykazovaného období následující kvantitativní informace odděleně pro vykázaná finanční aktiva a vykázané finanční závazky, které spadají do působnosti odstavce 13A:

(a) hrubé částky těchto vykázaných finančních aktiv a vykázaných finančních závazků;

(b) částky, které jsou započteny v souladu s kritérii uvedenými v odstavci 42 IAS 32 při stanovení čistých částek vykázaných ve výkazu o finanční pozici;

(c) čisté částky vykázané ve výkazu o finanční pozici;

▼M34

(d) částky, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b), včetně:

(i) částek týkajících se vykázaných finančních nástrojů, které nesplňují některá nebo všechna kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32, a

(ii) částek týkajících se finančního kolaterálu (včetně hotovostního kolaterálu) a

(e) čisté částky po odečtení částek uvedených pod písmenem d) od částek uvedených pod písmenem c) výše.

Informace požadované v tomto odstavci se zveřejní ve formě tabulky, odděleně pro finanční aktiva a finanční závazky, ledaže je vhodnější jiný formát.

13D. Celková částka zveřejněná v souladu s odst. 13C písm. d) pro určitý nástroj se omezí do výše částky v odst. 13C písm. c) pro tento nástroj.

13E. Účetní jednotka zveřejní kompenzační nároky spojené s vykázanými finančními aktivy a vykázanými finančními závazky účetní jednotky, které jsou předmětem vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a obdobných dohod, jež jsou zveřejněny v souladu s odst. 13C písm. d), včetně povahy těchto nároků.

13F. Pokud jsou informace požadované podle odstavců 13B–13E zveřejněny ve více než jednom bodu komentáře k účetní závěrce, účetní jednotka musí uvést křížový odkaz mezi těmito body komentáře.

▼B

Kolaterál

▼M53

14. Účetní jednotka zveřejní:

a) účetní hodnotu finančních aktiv, která byla zastavena jako kolaterál za závazky nebo podmíněné závazky, včetně částek, které byly překlasifikovány v souladu s odst. 3.2.23 písm. a) standardu IFRS 9; a

b) podmínky poskytnutí.

▼B

15. Pokud účetní jednotka přijala kolaterál (finanční či nefinanční aktivum) a je oprávněna tento kolaterál prodat nebo dále znovu poskytnout i v případě, že nedojde k nesplnění závazku majitele kolaterálu, zveřejní:

a) reálnou hodnotu drženého kolaterálu;

b) reálnou hodnotu každého takového kolaterálu, který byl prodán či znovu poskytnut, a zda má účetní jednotka povinnost jej vrátit, a

c) podmínky spojené s užitím kolaterálu.

Rezervy na úvěrové ztráty

▼M53

16. [zrušen]

▼M53

16A. Účetní hodnota finančních aktiv oceněných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9 se nesnižuje o opravnou položku, a účetní jednotka nevykazuje opravnou položku samostatně ve výkazu o finanční pozici jako snížení účetní hodnoty finančního aktiva. Účetní jednotka však zveřejní opravnou položku v příloze k účetní závěrce.

▼B

Složené finanční nástroje s více vloženými deriváty

17. Jestliže účetní jednotka vydala nástroj, který obsahuje jak závazkovou, tak kapitálovou složku (viz odstavec 28 IAS 32) a tento nástroj má několik vložených derivátů, jejichž hodnoty jsou vzájemně závislé (např. svolatelný konvertibilní dluhový nástroj), musí existenci těchto skutečností zveřejnit.

Selhání a porušení závazku

18. U *přijatých úvěrů* uznaných k datu účetní závěrky musí účetní jednotka zveřejnit:

a) podrobnosti o selhání při splácení jistiny, úroků, umořovacích fondů nebo splátkových režimů těchto úvěrů během účetního období;

b) účetní hodnotu přijatých úvěrů v selhání ►M5 ke konci účetního období ◄, a

c) zda bylo selhání napraveno nebo byla sjednána změna smluvních podmínek ještě před schválením účetní závěrky.

19. Pokud v průběhu vykazovaného období došlo k jinému porušení podmínek úvěrové smlouvy než k těm, která jsou popsány v odstavci 18, účetní jednotka zveřejní tytéž informace, jaké vyžaduje odstavec 18, jestliže půjčovatel na základě těchto porušení může požadovat zrychlené splácení úvěru (pokud nedošlo k nápravě porušení nebo nebyly sjednány nové podmínky úvěru nejpozději v den účetní závěrky).

▼M5

Výkaz o úplném výsledku a vlastní kapitál

▼B

Výnosy, náklady, zisky nebo ztráty

▼M53

20. Účetní jednotka zveřejní následující výnosy, náklady, zisky nebo ztráty ve výkazu o úplném výsledku nebo v příloze:

a) čisté zisky nebo ztráty z:

i) finančních aktiv nebo finančních závazků oceněných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty samostatně za finanční aktiva nebo finanční závazky, které byly za takové označeny při prvotním zaúčtování nebo následně v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, a za finanční aktiva nebo finanční závazky, které jsou povinně oceňovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9 (např. finanční závazky, které splňují definici finančních závazků určených k obchodování dle IFRS 9). Za finanční závazky určené za oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty vykáže účetní jednotka samostatně částku zisku nebo ztráty vykázanou v ostatním úplném výsledku a částku vykázanou do zisku nebo ztráty;

▼M53

ii)–iv) [zrušen]

v) finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou;

vi) finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou;

vii) investic do kapitálových nástrojů určených za oceněné reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9.

viii) finančních aktiv oceněných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9, přičemž vykáže samostatně částku zisku nebo ztráty vykázanou do ostatního úplného výsledku v průběhu období a částku reklasifikovanou při odúčtování z kumulovaného ostatního úplného výsledku do zisku nebo ztráty za dané období.

b) celkové úrokové výnosy a náklady (vypočítané pomocí metody efektivní úrokové míry) finančních aktiv, která jsou oceňována naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9 (přičemž tyto částky se vykazují odděleně); nebo finančních závazků, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

c) výnosy nebo náklady z poplatků (nikoli však částky zohledňované při určování efektivní úrokové míry) z:

i) finančních aktiv a finančních závazků, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty; a

ii) svěřeneckých fondů a jiných výkonů svěřeneckých funkcí, jež vedou k držení nebo investování aktiv jménem fyzických osob, svěřeneckých fondů, penzijních plánů a dalších institucí.

d) [zrušen]

e) [zrušen]

20A Účetní jednotka zveřejní analýzu zisků nebo ztrát vykázaných ve výkazu o úplném výsledku, které vznikly na základě odúčtování finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou, přičemž vykáže samostatně zisky a ztráty, které vznikly na základě odúčtování těchto finančních aktiv. Toto zveřejnění musí zahrnovat důvody pro odúčtování těchto finančních aktiv.

▼B

Další zveřejnění

Účetní zásady

▼M49

21. V souladu s odstavcem 117 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) zveřejní účetní jednotka svá významná účetní pravidla zahrnující oceňovací základnu (nebo základny), která použila při sestavování účetní závěrky a ostatní aplikovaná účetní pravidla, která jsou významná pro pochopení účetní závěrky.

▼B

Zajišťovací účetnictví

▼M53

21A. Účetní jednotka uplatní požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 21B–24F pro rizikové angažovanosti, které účetní jednotka zajišťuje a pro které se rozhodne používat zajišťovací účetnictví. Zveřejnění zajišťovacího účetnictví bude poskytovat informace o:

a) strategii řízení rizik účetní jednotky a způsobu jejich uplatňování při řízení rizik;

b) tom, jak mohou zajišťovací činnosti účetní jednotky ovlivnit částku, termíny a nejistotu jejích budoucích peněžních toků; a

c) dopadu zajišťovacího účetnictví na výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku a výkaz změn vlastního kapitálu účetní jednotky.

21B. Účetní jednotka zveřejní požadované informace v jednom bodě přílohy nebo v samostatném oddíle své účetní závěrky. Účetní jednotka však nemusí duplikovat informace, které již byly vykázány jinde, za předpokladu, že tyto informace byly začleněny pomocí křížového odkazu z účetní závěrky do jiného výkazu, např. do komentáře vedení společnosti nebo do zprávy o rizicích, které mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou. Bez informací začleněných formou křížového odkazu je účetní závěrka neúplná.

21C. V případě, že odstavce 22 A–24F požadují, aby účetní jednotka rozdělovala zveřejněné informace podle kategorií rizika, stanoví účetní jednotka jednotlivé kategorie rizika na základě rizikové angažovanosti, kterou se rozhodne zajistit a pro kterou se použijí zásady zajišťovacího účetnictví. Účetní jednotka stanoví kategorie rizik konzistentně pro veškerá zveřejnění v rámci zajišťovacího účetnictví.

21D. Aby splnila cíle uvedené v odstavci 21 A, určí účetní jednotka (s výjimkou případů, kdy je níže uvedeno jinak), jak podrobné údaje zveřejní, jak silný důraz bude klást na různé aspekty požadavků na zveřejnění, jaká je vhodná úroveň agregace nebo rozčlenění a zda uživatelé účetní závěrky potřebují další vysvětlení pro posouzení zveřejněných kvantitativních informací. Účetní jednotka však použije stejnou úroveň agregace nebo rozčlenění, kterou používá u požadavků na zveřejnění souvisejících informací v tomto IFRS a v IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou.*

Strategie řízení rizik

22. [zrušen]

22A. Účetní jednotka objasní svou strategii řízení rizik pro každou rizikovou kategorii rizikových angažovaností, kterou se rozhodne zajistit a u které se použijí zásady zajišťovacího účetnictví. Toto vysvětlení by mělo uživatelům účetní závěrky umožnit (například) posouzení:

a) toho, jak vznikají jednotlivá rizika;

b) toho, jak účetní jednotka řídí jednotlivá rizika; to zahrnuje informaci, zda účetní jednotka zajišťuje danou položku v celém rozsahu pro všechna rizika nebo zajišťuje rizikovou složku (nebo složky) určité položky a proč;

c) rozsahu rizikové angažovanosti, kterou účetní jednotka řídí.

▼**M53**

22B. Aby splnily požadavky uvedené v odstavci 22 A, měly by tyto informace mimo jiné zahrnovat popis:

a) zajišťovacích nástrojů, které jsou užívány (a jak jsou užívány) k zajištění rizikové angažovanosti;

b) jak účetní jednotka stanoví ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem za účelem posouzení efektivity zajištění a

c) jak účetní jednotka stanoví zajišťovací poměr a jaké jsou zdroje neefektivity zajištění.

22C. Když účetní jednotka označí za zajištěnou položku složku specifického rizika (viz odstavec 6.3.7 IFRS 9), poskytne navíc ke zveřejňování vyžadovanému v odstavcích 22 A a 22B ještě kvalitativní nebo kvantitativní informace o:

a) tom, jak účetní jednotka stanovila složku rizika, která je označena za zajištěnou položku (včetně popisu povahy vztahu mezi touto složkou rizika a položkou jako celkem); a

b) tom, jak se složka rizika vztahuje k položce v celém rozsahu (například označená složka rizika historicky zahrnovala v průměru 80 procent změn reálné hodnoty této položky jako celku).

Částka, termíny a nejistota budoucích peněžních toků

23. [zrušen]

23A. Pokud se na ni nevztahuje osvobození podle odstavce 23C, zveřejní účetní jednotka podle jednotlivých kategorií rizik kvantitativní informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky hodnotit podmínky zajišťovacích nástrojů a způsob, jakým ovlivní částky, termíny a nejistotu budoucích peněžních toků účetní jednotky.

23B. Aby splnila požadavek uvedený v odstavci 23 A, zveřejní účetní jednotka rozdělení uvádějící:

a) časový profil termínů splatnosti nominální částky zajišťovacího nástroje a

b) je-li to možné, průměrnou cenu nebo kurz (například realizační nebo forwardovou cenu atd.) zajišťovacího nástroje.

23C. V situacích, kdy účetní jednotka často upravuje (tj. přerušuje a obnovuje) zajišťovací vztah, protože jak zajišťovací nástroj, tak zajištěná položka se často mění (tj. účetní jednotka uplatňuje dynamický proces, ve kterém ani riziko, ani zajišťovací nástroje používané k jeho řízení nezůstávají dlouho beze změny – jako je tomu například v odst. B6.5.24 písm. b) IFRS 9), účetní jednotka:

a) je osvobozena od poskytování zveřejnění vyžadovaných v odstavcích 23 A a 23B;

b) zveřejní

i) informace o tom, jaká je konečná strategie řízení rizik ve vztahu k těmto zajišťovacím vztahům;

▼**M53**

ii) popis, jak odráží svou strategii řízení rizik používáním zajišťovacího účetnictví a určováním těchto určitých zajišťovacích vztahů; a

iii) informace o tom, jak často jsou zajišťovací vztahy přerušovány a obnovovány v rámci procesu účetní jednotky vztahujícího se k těmto zajišťovacím vztahům.

23D. Účetní jednotka zveřejní podle jednotlivých kategorií rizik popis zdrojů neefektivity zajištění, které v průběhu svého trvání dle očekávání ovlivní zajišťovací vztah.

23E. Pokud v zajišťovacím vztahu vzniknou jiné zdroje neefektivity, účetní jednotka zveřejní tyto zdroje podle jednotlivých kategorií rizik a objasní výslednou neefektivitu zajištění.

23F. V případě zajištění peněžních toků účetní jednotka zveřejní popis všech očekávaných transakcí, pro něž bylo v předchozím období užito zajišťovací účetnictví, ale jejichž realizace se už nepředpokládá.

Dopady zajišťovacího účetnictví na finanční pozici a výkonnost

24. [zrušen]

24A. Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky týkající se položek označených za zajišťovací nástroje, odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro každý typ zajištění (zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice do zahraniční jednotky):

a) účetní hodnotu zajišťovacího nástroje (finanční aktiva odděleně od finančních závazků);

b) řádek ve výkazu o finanční pozici, která zahrnuje daný zajišťovací nástroj;

c) změnu reálné hodnoty zajišťovacího nástroje použitou jako základ pro vykazování neefektivity zajištění v daném období a

d) nominální částky (včetně počtu množstevních jednotek, například tun nebo metrů krychlových) zajišťovacích nástrojů.

24B. Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky týkající se zajištěných položek odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro jednotlivé typy zajištění takto:

a) u zajištění reálné hodnoty:

i) účetní hodnotu zajištěné položky vykázanou ve výkazu o finanční pozici (aktiva jsou vykazována odděleně od závazků);

ii) kumulovanou částku úprav zajištění reálné hodnoty zajištěné položky zahrnutou do účetní hodnoty zajištěné položky vykázané ve výkazu o finanční pozici (aktiva jsou vykazována odděleně od závazků);

iii) řádek ve výkazu o finanční pozici, který zahrnuje zajištěnou položku;

▼M53

iv) změnu hodnoty zajištěné položky použitou jako základ pro vykazování neefektivity zajištění v daném období a

v) kumulovanou částku úprav zajištění reálné hodnoty zbývající ve výkazu o finanční pozici u všech zajištěných položek, které přestaly být upravovány o zisky a ztráty ze zajištění v souladu s odstavcem 6.5.10 IFRS 9.

b) u zajištění peněžních toků a zajištění čisté investice do zahraniční jednotky:

i) změnu hodnoty zajištěné položky užitou jako základ pro vykazování neefektivity zajištění v daném období (tj. u zajištění peněžních toků změnu hodnoty užitou pro stanovení vykázané neefektivity zajištění v souladu s odstavcem 6.5.11 písm. c) IFRS 9);

ii) zůstatky oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků a přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí u pokračujících zajištění, která jsou účtována v souladu s odstavcem 6.5.11 a s odst. 6.5.13 písm. a) IFRS 9; a

iii) zůstatky zbývající v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků a přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí z případných zajišťovacích vztahů, na které se již neuplatňuje zajišťovací účetnictví.

24C. Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky následující částky odděleně podle jednotlivých kategorií rizik pro typy zajištění takto:

a) u zajištění reálné hodnoty

i) neefektivitu zajištění – tj. rozdíl mezi zisky a ztrátami ze zajištění zajišťovacího nástroje a zajištěné položky – vykázané do zisku nebo ztráty (nebo do ostatního úplného výsledku pro zajištění kapitálového nástroje, pro který účetní jednotka zvolila vykazování změn reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9); a

ii) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje vykázanou neefektivitu zajištění.

b) u zajištění peněžních toků a zajištění čisté investice do zahraniční jednotky:

i) zisky nebo ztráty ze zajištění ve vykazovaném období, které byly vykázány do ostatního úplného výsledku;

ii) neefektivitu zajištění vykázanou do zisku nebo ztráty;

iii) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje vykázanou neefektivitu zajištění;

iv) částku reklasifikovanou z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků nebo z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) (která rozlišuje mezi částkami, pro něž bylo dříve užíváno zajišťovací účetnictví, ale u nichž se již nepředpokládá realizace budoucích peněžních toků, a částkami, které byly převedeny, protože zajištěná položka ovlivnila zisk nebo ztrátu);

v) řádek ve výkazu o úplném výsledku, který zahrnuje reklasifikační úpravu (viz IAS 1); a

▼**M53**

vi) u zajištění čistých pozic zisky nebo ztráty ze zajištění vykázané v samostatném řádku ve výkazu o úplném výsledku (viz odstavec 6.6.4 IFRS 9).

24D. V případě, že objem zajišťovacích vztahů, na které se vztahuje osvobození uvedené v odstavci 23C, není reprezentativní pro normální objemy v průběhu tohoto období (tj. objem k datu vykázání neodráží objemy v průběhu období), účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost i důvod, proč se domnívá, že tyto objemy nejsou reprezentativní.

24E. Účetní jednotka předloží sesouhlasení jednotlivých složek vlastního kapitálu a analýzu ostatního úplného výsledku v souladu s IAS 1, které společně:

a) rozlišují nejméně mezi částkami, které se týkají zveřejňování v odst. 24C písm. b) bodě i) a v odst. 24C písm. b) bodě iv) a rovněž částek účtovaných v souladu s odst. 6.5.11 písm. d) bodem i) a odst. 6.5.11 písm. d) bodem iii) IFRS 9;

b) rozlišují mezi částkami spojenými s časovou hodnotou opcí, které zajišťují zajištěné položky spojené s transakcí, a částkami spojenými s časovou hodnotou opcí, které zajišťují zajištěné položky spojené s časovým obdobím, když účetní jednotka účtuje o časové hodnotě opce v souladu s odstavcem 6.5.15 IFRS 9; a

c) rozlišují mezi částkami spojenými s forwardovými částmi forwardových smluv a měnovými bazickými rozpětími finančních nástrojů, které zajišťují zajištěné položky spojené s transakcí, a částkami spojenými s forwardovými částmi forwardových smluv a měnovými bazickými rozpětími finančních nástrojů, které zajišťují zajištěné položky spojené s časovým obdobím, když účetní jednotka účtuje o těchto částkách v souladu s odstavcem 6.5.16 IFRS 9.

24F. Účetní jednotka zveřejní informace požadované v odstavci 24E odděleně podle jednotlivých kategorií rizik. Toto rozčlenění podle rizik může být uvedeno v příloze účetní závěrky.

Možnost určit úvěrovou expozici za oceňovanou reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

24G. Pokud účetní jednotka určila finanční nástroj nebo jeho část za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, protože používá pro řízení úvěrového rizika tohoto finančního nástroje úvěrový derivát, musí zveřejnit:

a) u úvěrových derivátů, které byly použity pro řízení úvěrového rizika finančních nástrojů určených za oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9, sesouhlasení všech jmenovitých hodnot a reálných hodnot na počátku a na konci období;

b) zisk nebo ztrátu vykazované do zisku nebo ztráty při určení finančního nástroje nebo jeho části za oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 6.7.1 IFRS 9 a

▼**M53**

c) při ukončení oceňování finančního nástroje nebo jeho proporční části reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty reálnou hodnotu tohoto finančního nástroje, která se stala jeho novou účetní hodnotou v souladu s odst. 6.7.4 písm. b) IFRS 9 a související jmenovitou hodnotu nebo částku jistiny (s výjimkou poskytování srovnávacích informací v souladu s IAS 1 není účetní jednotka povinna pokračovat v tomto zveřejňování v následujících obdobích).

▼**M70**

Nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb

24H. U zajišťovacích vztahů, na které účetní jednotka použije výjimky stanovené v odstavcích 6.8.4–6.8.12 standardu IFRS 9 nebo v odstavcích 102D-102N standardu IAS 39, musí účetní jednotka zveřejnit:

a) významné referenční úrokové sazby, jimž jsou zajišťovací vztahy účetní jednotky vystaveny;

b) rozsah expozice vůči riziku, kterou účetní jednotka řídí a která je přímo dotčena reformou referenčních úrokových sazeb;

c) jak účetní jednotka řídí proces přechodu na alternativní referenční úrokové sazby;

d) popis významných předpokladů nebo úsudků, které účetní jednotka učinila při použití těchto odstavců (například předpoklady nebo úsudky o tom, kdy již neexistuje nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě); a

e) nominální hodnotu zajišťovacích nástrojů v těchto zajišťovacích vztazích.

▼**M74**

Dodatečná zveřejnění související s reformou referenčních úrokových sazeb

24I. Aby účetní jednotka umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět dopadu reformy referenčních úrokových sazeb na své finanční nástroje a svou strategii pro řízení rizik, zveřejní informace:

a) o povaze a rozsahu rizik vyplývajících z finančních nástrojů podléhajících reformě referenčních úrokových sazeb, kterým je vystavena, a o způsobu, jakým tato rizika řídí, a

b) o svém pokroku při dokončování přechodu na alternativní referenční úrokové sazby a o tom, jak tento přechod řídí.

24J. Za účelem splnění cílů uvedených v odstavci 24I účetní jednotka zveřejní:

a) informace o tom, jak řídí přechod na alternativní referenční úrokové sazby, o svém pokroku k datu vykázání a o rizicích vyplývajících z finančních nástrojů následkem tohoto přechodu, jimž je vystavena;

▼M74

b) kvantitativní informace o finančních nástrojích, které teprve mají projít přechodem na alternativní referenční úrokovou sazbu, ke konci účetního období v členění podle významných referenčních úrokových sazeb, přičemž uvede odděleně:

i) nederivátová finanční aktiva;

ii) nederivátové finanční závazky a

iii) deriváty, a

c) pokud rizika uvedená v odst. 24J písm. a) měla za následek změny strategie řízení rizik účetní jednotky (viz odstavec 22A), popis těchto změn.

▼B

Reálná hodnota

25. S výjimkou toho, co je uvedeno v odstavci 29, zveřejní účetní jednotka pro každou skupinu finančních aktiv a finančních závazků (viz odstavec 6) reálnou hodnotu dané skupiny aktiv a závazků tak, aby ji bylo možné porovnat s její účetní hodnotou.

26. Při zveřejňování reálných hodnot rozdělí účetní jednotka finanční aktiva a finanční závazky do skupin a započítává je pouze do té míry, do jaké jsou jejich příslušné účetní hodnoty započteny ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

▼M33

_____

▼M53

28. V některých případech účetní jednotka nevykáže zisk nebo ztrátu při prvotním zaúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku, protože reálná hodnota není doložena kótovanou cenou na aktivním trhu pro stejné aktivum nebo závazek (tj. vstupem na úrovni 1), ani založena na technice ocenění, která používá pouze údaje z pozorovatelných trhů (viz odstavec B5.1.2 A IFRS 9). V těchto případech účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančního aktiva nebo finančního závazku:

a) jakými účetními pravidly se řídila při účtování rozdílu mezi reálnou hodnotou při prvotním zaúčtování a transakční cenou do nákladů nebo výnosů, aby promítla změnu faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny aktiva nebo závazku (viz odst. B5.1.2 A písm. b) IFRS 9);

b) úhrnný rozdíl, jenž má být zúčtován do nákladů nebo výnosů na počátku a na konci účetního období a sesouhlasení změn v zůstatku tohoto rozdílu;

▼M53

c) proč účetní jednotka dospěla k závěru, že transakční cena není nejlepším důkazem reálné hodnoty, včetně popisu důkazů, které dokládají tuto reálnou hodnotu.

▼M54

29. Zveřejnění reálné hodnoty se nevyžaduje:

▼B

a) pokud se účetní hodnota přibližně rovná reálné hodnotě, například u takových finančních nástrojů, jako jsou krátkodobé pohledávky a závazky z obchodního styku;

▼M54

b) u investic do kapitálových nástrojů, které nemají kótovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) nebo u derivátů vázaných na takové kapitálové nástroje, které se oceňují v pořizovacích nákladech v souladu s IAS 39, protože jejich reálnou hodnotu není možné jinak spolehlivě stanovit; nebo

c) u smluv obsahujících prvky dobrovolné účasti (jak je popsáno v IFRS 4), jestliže není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto smluvního prvku; nebo

d) u závazků z leasingu.

▼M53

30. V případě uvedeném v odst. 29 písm. c) zveřejní účetní jednotka informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky osobně posoudit rozsah možných rozdílů mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou těchto smluv včetně:

▼B

a) toho, že informace o reálné hodnotě těchto nástrojů nebyly zveřejněny proto, že jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě určit;

b) popisu finančních nástrojů, jejich účetní hodnotu a vysvětlení, proč není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu;

c) informace o trhu daných nástrojů;

d) informace o tom, zda a jak zamýšlí účetní jednotka finanční nástroj vyřadit, a

e) pokud jsou finanční nástroje, jejichž reálnou hodnotu nebylo možné v minulosti spolehlivě určit, odúčtovány, tuto skutečnost, účetní hodnotu těchto nástrojů v okamžiku odúčtování a vzniklý zisk nebo ztrátu.

▼B

POVAHA A MÍRA RIZIK PLYNOUCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ

31. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní posoudit povahu a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena k datu účetní závěrky.

32. Informace zveřejňované podle odstavců 33–42 se zaměřují na rizika, která vyplývají z finančních nástrojů, a na způsob jejich řízení. Mezi taková rizika patří zejména úvěrové riziko, *riziko likvidity* a tržní riziko.

▼M29

32A. Zveřejnění kvalitativních informací v rámci zveřejnění kvantitativních údajů uživatelům umožňuje spojit související zveřejněné informace, a utvořit si tak celkovou představu o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů. Vzájemný vztah mezi zveřejněním kvalitativních a kvantitativních informací přispívá k zveřejňování informací způsobem, který uživatelům lépe umožňuje vyhodnotit vystavení účetní jednotky rizikům.

▼B

Zveřejnění kvalitativních informací

33. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

a) míru rizika a způsob jejího vzniku;

b) své cíle, zásady a postupy řízení rizik a metody ocenění rizik a

c) případné změny v písmenech a) nebo b) oproti předchozímu období.

Zveřejnění kvantitativních informací

▼M29

34. U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

(a) souhrnné kvantitativní údaje o svém vystavení míře daného rizika k datu účetní závěrky. Tyto údaje musí vycházet z informací, které interně dostává klíčové vedení účetní jednotky (podle jejich definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například představenstvo nebo generální ředitel účetní jednotky;

(b) informace zveřejňované podle odstavců 36–42 v rozsahu, který není uveden pod písmenem a);

(c) koncentraci rizik, pokud není zjevná z informací zveřejněných podle písmene a) a b).

▼B

35. Pokud kvantitativní ukazatele vykázané k datu účetní závěrky nereprezentují míru rizika účetní jednotky v průběhu účetního období, účetní jednotka poskytne další reprezentativní údaj.

Úvěrové riziko

▼M53

Rozsah působnosti a cíle

35A. Účetní jednotka uplatní požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 35F–35N na finanční nástroje, na které se uplatní požadavky týkající se znehodnocení uvedené v IFRS 9. Avšak:

a) u obchodních pohledávek, smluvních aktiv a pohledávek vyplývajících z leasingu se odstavec 35J vztahuje na ty obchodní pohledávky, smluvní aktiva nebo pohledávky vyplývající z leasingu, u kterých se očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání vykazují v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9, pokud jsou tato finanční aktiva modifikována v době, kdy jsou více než 30 dnů po splatnosti; a

b) odstavec 35K písm. b) se nevztahuje na pohledávky vyplývající z leasingu.

35B. Zveřejnění úvěrového rizika provedené v souladu s odstavci 35F–35N umožní uživatelům účetní závěrky chápat dopad úvěrového rizika na částku, termíny a nejistotu budoucích peněžních toků. Pro dosažení tohoto cíle zveřejnění úvěrového rizika poskytne:

a) informace o postupech řízení úvěrového rizika účetní jednotky a o jejím vztahu k zaúčtování a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát včetně metod, předpokladů a informací užívaných k vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát;

b) kvantitativní a kvalitativní informace, které umožňují uživatelům účetní závěrky posoudit částky v účetní závěrce vznikající na základě očekávaných úvěrových ztrát včetně změn výše očekávaných úvěrových ztrát a důvodů pro tyto změny; a

c) informace o míře úvěrového rizika účetní jednotky, (tj. úvěrového rizika vlastního finančním aktivům účetní jednotky a jejím příslibům poskytnout úvěr) včetně významných koncentrací úvěrového rizika.

35C. Účetní jednotka nemusí duplikovat informace, které byly již dříve zveřejněny jinde, za předpokladu, že tyto informace byly začleněny pomocí křížového odkazu z účetní závěrky do jiného výkazu, např. do komentáře vedení společnosti nebo do zprávy o rizicích, které mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou. Bez informací začleněných formou křížového odkazu je účetní závěrka neúplná.

35D. Ke splnění cílů uvedených v odstavci 35B účetní jednotka (s výjimkou případů, kdy je uvedeno jinak) zváží, jak podrobné údaje zveřejní, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků na zveřejnění, jakou míru agregace či rozdělení zvolí a zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné informace k posouzení zveřejněných kvantitativních informací.

▼**M53**

35E. Pokud informace zveřejněné v souladu s odstavci 35 F-35 nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 35 B, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou ke splnění těchto cílů nutné.

Postupy v oblasti řízení úvěrového rizika

35F. Účetní jednotka vysvětlí postupy v oblasti řízení úvěrového rizika a způsob, jakým se vztahují k zaúčtování a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát. Aby splnila tento cíl, zveřejní účetní jednotka informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit a hodnotit:

a) jak účetní jednotka stanovila, zda se úvěrové riziko finančních nástrojů od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, včetně toho, zda a jak:

   i) jsou finanční nástroje považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem v souladu s odstavcem 5.5.10 IFRS 9 včetně tříd finančních nástrojů, na které se vztahuje; a

   ii) předpoklad v odstavci 5.5.11 IFRS 9, že došlo k významným zvýšením úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, když jsou finanční aktiva více než 30 dnů po splatnosti, byl vyvrácen;

b) definice selhání používané účetní jednotkou včetně důvodů pro výběr těchto definic;

c) jak byly nástroje seskupeny v případě, že byly očekávané úvěrové ztráty vyčísleny na portfoliovém základě;

d) jak účetní jednotka určila, že finanční aktiva jsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;

e) odpisovou politiku účetní jednotky včetně ukazatelů, že neexistuje přiměřené očekávání realizace a informace o politice pro finanční aktiva, která jsou odepsána, ale stále jsou předmětem činností v oblasti vymáhání; a

f) jak mají být uplatněny požadavky v odstavci 5.5.12 IFRS 9 na úpravu smluvních peněžních toků finančních aktiv včetně toho, jak účetní jednotka:

   i) určí, zda se úvěrové riziko finančního aktiva, které bylo modifikováno při vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, zlepšilo do té míry, že tato opravná položka přejde zpět na vyčíslování ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát v souladu s odstavcem 5.5.5 IFRS 9; a

   ii) sleduje, do jaké míry je opravná položka z finančních aktiv, která splňují kritéria uvedená v bodě i), následně nově vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v souladu s odstavcem 5.5.3 IFRS 9.

▼**M53**

35G. Účetní jednotka vysvětlí vstupy, předpoklady a techniky odhadu užívané k uplatnění požadavků v oddíle 5.5 IFRS 9. Za tímto účelem účetní jednotka zveřejní:

a) základ vstupů a předpokladů a techniky odhadu užívané k:

i) vyčíslování dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát a očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání;

ii) stanovení, zda se úvěrové riziko finančních nástrojů od prvotního zaúčtování významně zvýšilo;

iii) stanovení, zda je finanční aktivum úvěrově znehodnoceným finančním aktivem.

b) jak byly informace o vyhlídkách do budoucna začleněny do určení očekávaných úvěrových ztrát včetně využití makroekonomických informací a

c) změny technik odhadu nebo významných předpokladů provedené v průběhu vykazovaného období a důvody těchto změn.

Kvantitativní a kvalitativní informace o částkách vznikajících na základě očekávaných úvěrových ztrát

35H. Pro vysvětlení změn opravné položky a důvodů těchto změn účetní jednotka poskytne u každé třídy finančních nástrojů sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků opravné položky v tabulce, přičemž vykáže samostatně následující změny v průběhu období:

a) opravná položka vyčíslená ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrá;

b) opravná položka vyčíslená ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání u:

i) finančních nástrojů, u kterých se úvěrové riziko od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, ale které nejsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;

ii) finančních aktiv, která jsou úvěrově znehodnocená k datu vykázání (ale která nejsou nakoupenými nebo vzniklými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy); a

iii) obchodních pohledávek, smluvních aktiv nebo pohledávek vyplývajících z leasingu, u nichž jsou opravné položky vyčíslovány v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9.

c) finanční aktiva, která jsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy. Účetní jednotka kromě sesouhlasení zveřejní celkovou částku nediskontovaných očekávaných úvěrových ztrát při prvotním zaúčtování finančních aktiv prvotně zaúčtovaných v průběhu vykazovaného období.

▼**M53**

35I. Aby účetní jednotka umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět změnám opravné položky zveřejněné v souladu s odstavcem 35H, poskytne vysvětlení toho, jak významné změny hrubé účetní hodnoty finančních nástrojů v průběhu období přispěly ke změnám opravné položky. Tyto informace budou poskytnuty odděleně pro finanční nástroje představující opravnou položku podle s odst. 35H písm. a) až c) a musí zahrnovat relevantní kvalitativní a kvantitativní informace. Mezi změny hrubé účetní hodnoty finančních nástrojů, které přispěly ke změnám opravné položky, mohou patřit:

a) změny způsobené finančními nástroji vytvořenými nebo získanými v průběhu vykazovaného období;

b) úprava smluvních peněžních toků z finančních aktiv, která nevede k odúčtování těchto finančních aktiv podle IFRS 9;

c) změny vyvolané finančními nástroji, které byly odúčtovány (včetně těch, které byly odepsány) v průběhu vykazovaného období; a

d) změny vznikající na základě toho, zda je opravná položka vyčíslena ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát, nebo očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.

35J. Aby umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět povaze a dopadu úprav smluvních peněžních toků z finančních aktiv, které neměly za výsledek odúčtování, a dopadu těchto úprav na vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát, zveřejní účetní jednotka:

a) naběhlou hodnotu před úpravou a čistý zisk nebo ztrátu z úpravy vykázané u finančních aktiv, u nichž došlo v průběhu vykazovaného období k úpravě smluvních peněžních toků, přičemž jejich opravná položka byla vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání; a

b) hrubou účetní hodnotu ke konci vykazovaného období týkající se finančních aktiv, která byla od prvotního zaúčtování modifikována v době, kdy opravná položka byla vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání a u které se opravná položka v průběhu vykazovaného období změnila na výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát.

35K. Aby umožnila uživatelům účetní závěrky porozumět dopadu kolaterálu a jiných úvěrových posílení na částky vznikající na základě očekávaných úvěrových ztráty, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) částku, která nejlépe reprezentuje její maximální úvěrovou expozici ke konci vykazovaného období bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohod o započtení, které nesplňují kritéria pro kompenzaci podle IAS 32);

b) slovní popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a dalších úvěrových posílení včetně:

▼**M53**

i) popisu povahy a kvality drženého kolaterálu;

ii) vysvětlení všech významných změn kvality tohoto kolaterálu nebo úvěrových posílení v důsledku zhoršení bonity nebo změn politik kolaterálu účetní jednotky v průběhu vykazovaného období; a

iii) informací o finančních nástrojích, u kterých účetní jednotka nevykázala opravnou položku vzhledem ke kolaterálu.

c) Kvantitativní informace o kolaterálu drženém jako zajištění úvěru a o dalších úvěrových posíleních (například vyčíslení rozsahu, v jakém kolaterál a jiná úvěrová posílení snižují úvěrové riziko) u finančních aktiv, která jsou k datu vykázání úvěrově znehodnocená.

35L. Účetní jednotka zveřejní nesplacenou smluvní částku finančních aktiv, která byla odepsána v průběhu vykazovaného období a je stále předmětem vymáhání.

Míra úvěrového rizika

35M. Aby umožnila uživatelům účetní závěrky posoudit míru úvěrového rizika účetní jednotky a porozumět jejím významným koncentracím úvěrového rizika, zveřejní účetní jednotka pro jednotlivé *ratingové stupně úvěrového rizika* hrubou účetní hodnotu finančních aktiv a úvěrovou expozici úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce. Tyto informace musí být poskytovány odděleně pro finanční nástroje:

a) u nichž se opravná položka vyčísluje ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát;

b) u nichž se opravná položka vyčísluje ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, a které jsou:

i) finančními nástroji, u kterých se úvěrové riziko od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, ale které nejsou úvěrově znehodnocenými finančními aktivy;

ii) finančními aktivy, která jsou úvěrově znehodnocená k datu vykázání (ale která nejsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy); a

iii) obchodními pohledávkami, smluvními aktivy nebo pohledávkami vyplývajícími z leasingu, u nichž se opravné položky vyčíslují v souladu s odstavcem 5.5.15 IFRS 9.

c) které jsou nakoupenými nebo vytvořenými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy.

35N. U obchodních pohledávek, smluvních aktiv a pohledávek vyplývajících z leasingu, na které účetní jednotka použije odstavec 5.5.15 IFRS 9, mohou být informace poskytované v souladu s odstavcem 35M založeny na matici opravných položek (viz odstavec B5.5.35 IFRS 9).

▼M53

36. U všech finančních nástrojů v rozsahu působnosti tohoto IFRS, na které však nejsou aplikovány požadavky týkající se znehodnocení uvedené v IFRS 9, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru úvěrového rizika ke konci vykazovaného období bez zohlednění drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení (např. dohoda o započtení, která nesplňuje kritéria pro kompenzaci podle IAS 32); toto zveřejnění není vyžadováno u finančních nástrojů, jejichž účetní hodnota nejlépe reprezentuje maximální míru úvěrového rizika;

b) popis kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových posílení a jejich finančního dopadu (např. vyčíslení rozsahu, v jakém kolaterál a jiná úvěrová posílení snižují úvěrové riziko) s ohledem na částku, která nejlépe reprezentuje maximální míru úvěrového rizika (ať už zveřejněnou podle písmena a), nebo reprezentovanou účetní hodnotou finančního nástroje);

c) [zrušen]

▼M29

d) [zrušeno]

Finanční aktiva po splatnosti nebo se sníženou hodnotou

▼M53

37. [zrušen]

▼M29

Obdržený kolaterál a jiná úvěrová posílení

38. Pokud účetní jednotka získá během vykazovaného období finanční nebo nefinanční aktiva nabytím kolaterálu zajišťujícího úvěr nebo využitím jiných úvěrových posílení (např. záruk) a tato aktiva splňují kritéria zaúčtování podle jiných IFRS, účetní jednotka u těchto aktiv držených k datu účetní závěrky zveřejní:

(a) charakter a účetní hodnotu nabytých aktiv a

(b) pokud tato aktiva nejsou okamžitě směnitelná za hotovost, své zásady pro vyřazení takovýchto aktiv, nebo pro jejich využívání ve svém podnikání.

▼B

Likvidní riziko

▼M19

39. Účetní jednotka zveřejní:

(a) analýzu splatnosti nederivátových finančních závazků (včetně smluv o vydaných finančních zárukách), včetně informace o zbytkové smluvní splatnosti;

(b) analýzu splatnosti derivátových finančních závazků. Analýza splatnosti má obsahovat informace o zbytkové smluvní splatnosti u těch derivátových finančních závazků, u nichž je smluvní splatnost důležitá pro pochopení načasování peněžních toků (viz odstavec B11B);

▼M19

(c) popis řízení rizika likvidity obsaženého v bodě (a) a (b).

▼B

Tržní riziko

Analýza citlivosti

40. Pokud účetní jednotka neplní požadavky odstavce 41, zveřejní:

a) analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je k datu účetní závěrky účetní jednotka vystavena s uvedením toho, jak by se změny proměnné hodnoty příslušného rizika, které k tomuto datu mohly nastat, projevily na zisku, ztrátě nebo vlastním kapitálu;

b) metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti a

c) změny použitých metod a předpokladů oproti předchozímu období a důvody těchto změn.

41. Pokud účetní jednotka zpracovává analýzu citlivosti, např. metodou hodnoty v riziku, která odráží vzájemnou závislost mezi proměnnými rizika (např. úrokovými sazbami a měnovými kurzy) a využívá ji k řízení finančních rizik, může tuto analýzu citlivosti použít místo analýzy uvedené v odstavci 40. Účetní jednotka také zveřejní:

a) vysvětlení metod použitých při zpracování takové analýzy citlivosti a hlavních parametrů a předpokladů, z nichž byly odvozeny poskytnuté údaje, a

b) vysvětlení cílů použitých metod a omezení, které mohou způsobit, že informace nebudou plně odrážet reálnou hodnotu předmětných aktiv a závazků.

Další zveřejňované informace o tržním riziku

42. Pokud analýzy citlivosti zveřejněné v souladu s odstavcem 40 nebo 41 nereprezentují riziko obsažené ve finančním nástroji (např. proto, že míra rizika na konci účetního období nevyjadřuje míru rizika v jeho průběhu), účetní jednotka zveřejní jednak tuto skutečnost, jednak důvod, proč se domnívá, že analýzy citlivosti nejsou reprezentativní.

▼M30

PŘEVODY FINANČNÍCH AKTIV

42A. Požadavky na zveřejňování uvedené v odstavcích 42B–42H týkající se převodů finančních aktiv doplňují ostatní požadavky na zveřejňování stanovené v tomto IFRS. Účetní jednotka zveřejní informace uvedené v odstavcích 42B–42H v jednom bodě komentáře k účetní závěrce. Účetní jednotka zveřejní požadované informace pro všechna převedená finanční aktiva, která nejsou odúčtována, a pro jakoukoli trvající angažovanost v převedeném aktivu existující k rozvahovému dni bez ohledu na to, kdy došlo k příslušnému převodu. Pro účely uplatňování požadavků na zveřejňování uvedených v těchto odstavcích převede účetní jednotka celé finanční aktivum nebo jeho část (převedené finanční aktivum) pouze tehdy, pokud:

▼M30

a) převede smluvní práva na peněžní toky z tohoto finančního aktiva nebo

b) si ponechá smluvní práva na peněžní toky z tohoto finančního aktiva, ale přijme smluvní závazek zaplatit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.

42B. Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům její účetní závěrky umožní:

a) pochopit vztah mezi převedenými finančními aktivy, která nejsou odúčtována v celém rozsahu, a souvisejícími závazky a

b) posoudit povahu trvající angažovanosti účetní jednotky v odúčtovaných finančních aktivech a rizika s ní spojená.

▼M53

42C. Pro účely uplatňování požadavků na zveřejnění uvedených v odstavcích 42E–42H má účetní jednotka přetrvávající angažovanost v převedeném finančním aktivu, pokud si jako součást převodu ponechá jakékoli smluvní právo nebo povinnosti spojené s převedeným finančním aktivem nebo získá nová smluvní práva či povinnosti související s převedeným finančním aktivem. Pro účely uplatňování požadavků na zveřejnění uvedených v odstavcích 42E–42H přetrvávající angažovanost nepředstavují:

▼M30

a) běžná ujištění a záruky týkající se podvodného převodu a pojetí přiměřenosti, dobré víry a poctivého jednání, jež by v důsledku soudní žaloby mohly vést k neplatnosti převodu;

▼M53

b) ujednání, na jehož základě má účetní jednotka smluvní právo obdržet peněžní toky plynoucí z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám, přičemž jsou splněny podmínky stanovené v odst. 3.2.5 písm. a)–c) standardu IFRS 9;

▼M30

c) ujednání, na jehož základě má účetní jednotka smluvní právo obdržet peněžní toky plynoucí z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám, přičemž jsou splněny podmínky stanovené v odst. 19 písm. a)–c) IAS 39.

Převedená finanční aktiva, která nejsou odúčtována v celém rozsahu

▼M53

42D. Účetní jednotka mohla převést finanční aktiva takovým způsobem, že veškerá převedená aktiva nebo jejich část nesplňují kritéria k odúčtování. Ke splnění cílů stanovených v odst. 42B písm. a) zveřejní účetní jednotka ke každému datu vykázání u každé třídy převedených finančních aktiv, která nejsou odúčtována v celém rozsahu:

▼M30

a) povahu převedených aktiv;

b) povahu rizik a výhod z vlastnictví, kterým je účetní jednotka vystavena;

▼M30

c) popis povahy vztahu mezi převedenými aktivy a souvisejícími závazky, včetně omezení použití převedených aktiv ze strany vykazující účetní jednotky vyplývajících z převodu;

d) pokud protistrana (protistrany) souvisejících závazků má (mají) nárok pouze na převedená aktiva, přehled, ve kterém uvede reálnou hodnotu převedených aktiv, reálnou hodnotu souvisejících závazků a čistou pozici (tj. rozdíl mezi reálnou hodnotou převedených aktiv a souvisejících závazků);

e) pokud účetní jednotka nadále vykazuje všechna převedená aktiva, účetní hodnoty převedených aktiv a souvisejících závazků;

▼M53

f) pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktiva v rozsahu své přetrvávající angažovanosti (viz odst. 3.2.6 písm. c) bod ii) a odstavec 3.2.16 standardu IFRS 9), celkovou účetní hodnotu původních aktiv před převodem, účetní hodnotu aktiv, které účetní jednotka nadále vykazuje, a účetní hodnotu souvisejících závazků.

▼M30

Převedená finanční aktiva, která jsou odúčtována v celém rozsahu

▼M53

42E. Ke splnění cílů stanovených v odst. 42B písm. b) účetní jednotka v případě, že odúčtuje finanční aktiva v celém rozsahu (viz odst. 3.2.6 písm. a) a písm. c) bod i) IFRS 9), má však přetrvávající angažovanost v těchto aktivech, zveřejní u každého druhu přetrvávající angažovanosti ke každému datu vykázání alespoň tyto informace:

▼M30

a) účetní hodnotu aktiv a závazků, které jsou vykázány ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky a představují trvající angažovanost účetní jednotky v odúčtovaných finančních aktivech, a řádky, v nichž je účetní hodnota těchto aktiv a závazků vykázána;

b) reálnou hodnotu aktiv a závazků, které představují trvající angažovanost účetní jednotky v odúčtovaných finančních aktivech;

c) částku, která nejlépe reprezentuje maximální vystavení účetní jednotky ztrátě vyplývající z její trvající angažovanosti v odúčtovaných finančních aktivech, a informace, které dokládají, jak bylo toto maximální vystavení ztrátě určeno;

d) nediskontované peněžní odtoky, které budou nebo mohou být nezbytné ke zpětnému odkupu odúčtovaných finančních aktiv (např. realizační cena v opční smlouvě), nebo jiné částky splatné přejímajícímu s ohledem na převedená aktiva. Je-li peněžní odtok proměnlivý, pak by měla být zveřejněná částka vycházející z podmínek, které existují k danému rozvahovému dni;

▼M30

e) analýzu splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků, které budou nebo mohou být nezbytné k zpětnému odkupu odúčtovaných finančních aktiv, nebo jiných částek splatných přejímajícímu s ohledem na převedená aktiva udávající zbytkové smluvní splatnosti u trvající angažovanosti účetní jednotky;

f) kvalitativní informace, které objasňují a dokládají kvantitativní zveřejňované informace požadované v písm. a)–e).

42F. Účetní jednotka může s ohledem na konkrétní aktivum seskupit informace požadované v odstavci 42E, má-li účetní jednotka více než jeden druh trvající angažovanosti v tomto odúčtovaném finančním aktivu, a vykázat je v rámci jednoho druhu trvající angažovanosti.

42G. Účetní jednotka mimoto pro každý druh trvající angažovanosti zveřejní:

a) zisk nebo ztrátu vykázanou ke dni převodu aktiv;

b) výnosy a náklady vykázané v účetním období a kumulativně, které vyplývají z trvající angažovanosti účetní jednotky v odúčtovaných finančních aktivech (např. změny reálné hodnoty derivátových nástrojů);

c) není-li celková částka výnosů z převodu (která splňuje podmínky pro odúčtování) v daném účetním období rozložena rovnoměrně (pokud se například významná část celkového objemu převodu uskuteční v závěrečných dnech účetního období):

i) kdy došlo k největšímu převodu v tomto účetním období (např. posledních pět dnů před koncem účetního období),

ii) částku (např. související zisk nebo ztrátu) vyplývající z převodu zachycenou v dané části účetního období,

iii) celkovou částku výnosů z převodu v dané části účetního období.

Účetní jednotka poskytne tyto informace pro každé období, pro něž je předložen výkaz úplného výsledku.

Doplňkové informace

42H. Účetní jednotka zveřejní jakékoli další informace, které považuje za nezbytné ke splnění cílů týkajících se zveřejňování, jež jsou stanoveny v odstavci 42B.

▼M53

INITIAL APPLICATION OF IFRS 9

42I. Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv a finančních závazků k datu prvotního použití následující informace:

a) původní kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou v souladu s IAS 39 nebo v souladu s předchozí verzí IFRS 9 (pokud přístup k aplikaci IFRS 9, který účetní jednotka zvolila, zahrnuje více než jedno datum prvotního použití pro odlišné požadavky);

▼M53

b) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou v souladu s IFRS 9;

c) částku jakýchkoli finančních aktiv a finančních závazků ve výkazu o finanční pozici, které byly dříve označeny za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, avšak již tak označovány nejsou, přičemž bude rozlišovat mezi těmi, jejichž reklasifikaci IFRS 9 od účetní jednotky požaduje, a těmi, které se rozhodne reklasifikovat účetní jednotka k datu prvotního použití.

V souladu s odstavcem 7.2.2 IFRS 9 může přechod v závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, zahrnovat jedno nebo více než jedno datum prvotního použití pro různé požadavky. Proto může být důsledkem tohoto odstavce zveřejnění více než jednoho data prvotního použití. Účetní jednotka zveřejní tyto kvantitativní informace požadované v tomto odstavci v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li vhodnější.

42J. Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, zveřejní účetní jednotka kvalitativní informace, aby umožnila uživatelům pochopit:

a) jak uplatňovala požadavky na klasifikaci v IFRS 9 na tato finanční aktiva, jejichž klasifikace se změnila v důsledku uplatnění IFRS 9;

b) důvody pro jakékoli označení nebo zrušení označení finančních aktiv nebo finančních závazků za oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty k datu prvotního použití.

V souladu s odstavcem 7.2.2 IFRS 9, v závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, může přechod zahrnovat více než jedno datum prvotního použití. Proto může tento odstavec vyústit ve zveřejnění více než jednoho data prvotního použití.

42K. Ve vykazovaném období, kdy účetní jednotka poprvé uplatní požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9, (tj. když účetní jednotka přechází z IAS 39 na IFRS 9 pro finanční aktiva), vykazuje zveřejňované informace uvedené v odst. 42L–42O tohoto IFRS, jak požaduje odstavec 7.2.15 IFRS 9.

42L. Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní změny klasifikace finančních aktiv a finančních závazků k datu prvotního použití IFRS 9, přičemž vykáže samostatně:

a) změny účetních hodnot na základě jejich kategorií oceňování v souladu s IAS 39 (tj. které nevyplývají ze změny atributu oceňování při přechodu na IFRS 9); a

b) změny účetní hodnoty vznikající na základě změny atributu oceňování při přechodu na IFRS 9.

Zveřejnění informací v tomto odstavci nemusí být provedeno po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

▼**M53**

42M. Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní následující informace pro finanční aktiva a finanční závazky, které byly v důsledku přechodu na IFRS 9 reklasifikovány tak, že jsou oceňovány naběhlou hodnotou a v případě finančních aktiv, která byla reklasifikována z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty tak, že jsou oceňována reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku:

a) reálnou hodnotu finančních aktiv nebo finančních závazků ke konci vykazovaného období a

b) zisk nebo ztrátu ze změny reálné hodnoty, jež by byly ve vykazovaném období vykázány do zisku nebo do ztráty nebo do ostatního úplného výsledku, pokud by finanční aktiva nebo finanční závazky nebyly reklasifikovány.

Zveřejnění informací v tomto odstavci nemusí být provedeno po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

42N. Požaduje-li to odstavec 42K, účetní jednotka zveřejní následující informace pro finanční aktiva a finanční závazky, které byly reklasifikovány z kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v důsledku přechodu na IFRS 9:

a) efektivní úrokovou míru stanovenou k datu prvotního použití a

b) vykázané úrokové výnosy nebo náklady.

Pokud účetní jednotka účtuje o reálné hodnotě finančního aktiva nebo finančního závazku jako o nové hrubé účetní hodnotě k datu prvotního použití (viz odstavec 7.2.11 IFRS 9), zveřejnění dle tohoto odstavce budou prováděna pro každé vykazované období až do odúčtování. Jinak zveřejnění uvedené v tomto odstavci nemusí být prováděna po ročním vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatnila požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv v IFRS 9.

42O. Když účetní jednotka zveřejňuje informace uvedená v odstavcích 42K–42N, musí tato zveřejnění a zveřejnění v odstavci 25 tohoto IFRS umožnit sesouhlasení mezi:

a) kategoriemi oceňování vykazovanými v souladu s IAS 39 a IFRS 9 a

b) třídou finančního nástroje

k datu prvotního použití.

42P. K datu prvotního použití oddílu 5.5 IFRS 9 má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace, které by umožnily sesouhlasení končících opravných položek pro znehodnocení v souladu s IAS 39 a rezerv v souladu s IAS 37 s počátečními opravnými položkami stanovenými v souladu s IFRS 9. U finančních aktiv bude toto zveřejnění poskytnuto prostřednictvím příslušných kategorií oceňování finančních aktiv v souladu s IAS 39 a IFRS 9 a dopad změn kategorií oceňování na opravnou položku k tomuto datu se vykáže samostatně.

▼M53

42Q. Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití IFRS 9, není účetní jednotka povinna zveřejnit částky řádků, které by byly vykázány v souladu s požadavky na klasifikaci a oceňování (které zahrnují požadavky týkající se oceňování finančních aktiv naběhlou hodnotou a znehodnocení v oddílech 5.4 a 5.5 IFRS 9):

a) IFRS 9 za předchozí období a

b) IAS 39 za běžné období.

42R. V souladu s odstavcem 7.2.4 IFRS 9, pokud k datu prvotního použití není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) stanovit v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 úpravu složky časové hodnoty peněz na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se úpravy složky časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9. Účetní jednotka musí k datu vykázání zveřejňovat účetní hodnotu finančních aktiv, jejichž charakteristiky smluvních peněžních toků byly posouzeny na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se úpravy složky časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 až do odúčtování těchto finančních aktiv.

42S. V souladu s odstavcem 7.2.5 IFRS 9, pokud k datu prvotního použití není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) v souladu s odst. B4.1.12 písm. d) standardu IFRS 9 určit, zda reálná hodnota složky předčasného splacení byla nevýznamná, na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky předčasného splacení uvedeného v odstavci B4.1.12 standardu IFRS 9. Účetní jednotka musí k datu vykázání zveřejnit účetní hodnotu finančních aktiv, jejichž charakteristiky smluvních peněžních toků byly posouzeny na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky předčasného splacení uvedeného v odstavci B4.1.12 IFRS 9 až do odúčtování těchto finančních aktiv.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

▼B

44. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro období počínající před 1. lednem 2006, není povinna překládat srovnatelné údaje k informacím o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31–42.

▼M5

44A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 20, 21, 23(c) a (d), 27(c) a B5 Dodatku B. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M29

44B. IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) zrušil odst. 3 písm. c). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tuto změnu pro dané dřívější období. Tato změna se však nevztahuje na podmíněnou protihodnotu vyplývající z podnikové kombinace, jejíž datum akvizice předchází datu účinnosti IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008). Účetní jednotka místo toho tuto protihodnotu zaúčtuje podle odstavců 65A–65E IFRS 3 (ve znění z roku 2010).

▼M6

44C. Účetní jednotka použije změnu v odstavci 3 pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, pro dřívější období, použije pro toto dřívější období změnu v odstavci 3.

▼M8

44D. Odstavec 3(a) byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedenou změnu pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a použije pro toto dřívější období změny odstavce 1 IAS 28, odstavce 1 IAS 31 a odstavce 4 IAS 32, které byly vydány v květnu 2008. Je povoleno, aby účetní jednotka tuto změnu použila prospektivně.

▼M53

44E. [zrušen]

44F. [zrušen]

▼M25

~~44G.~~ ~~*Zdokonalení zveřejňovaných údajů o finančních nástrojích* (úpravy IFRS 7), vydané v březnu 2009, změnilo odstavce 27, 39 a B11 a vložilo nové odstavce 27A, 27B, B10A a B11A–B11F. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo později. V prvním roce používání nemusí účetní jednotka poskytovat srovnatelné údaje požadované těmito změnami. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.~~

▼M25

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

44G. *Zdokonalení zveřejňovaných údajů o finančních nástrojích* (novela IFRS 7), vydané v březnu 2009, změnilo odstavce 27, 39 a B11 a vložilo nové odstavce 27A, 27B, B10A a B11A–B11F. Účetní jednotka použije tuto novelu pro roční období začínající 1. lednem 2009 nebo později. Účetní jednotka nemusí zveřejnit údaje požadované touto novelou u:

a) ročního nebo mezitímního období včetně výkazu o finanční pozici prezentovaného v rámci ročního srovnávacího období končícího před 31. prosincem 2009, nebo

b) výkazu o finanční pozici k počátku nejbližšího srovnávacího období k některému dni před 31. prosincem 2009.

Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto novelu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit. (*)

(*) Odstavec 44G byl změněn v důsledku dokumentu *Omezené vynětí prvouživatelů ze zveřejnění srovnávacích údajů podle IFRS 7* (novely IFRS 1), vydaného v lednu 2010. Výbor změnil odstavec 44G tak, aby vyjasnil závěry a zamýšlený přechod na *Zdokonalení zveřejňovaných údajů o finančních nástrojích* (novelu IFRS 7).

▼M29

44K. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 44B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

44L. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila nový odstavec 32A a změnila odstavce 34 a 36–38. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M30

44M. Dokument *Zveřejňování – Převody finančních aktiv* (novela IFRS 7) vydaný v říjnu 2010 zrušil odstavec 13 a vložil odstavce 42A–42H a B29–B39. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka nemusí zveřejňovat informace vyžadované touto novelou pro jakékoli vykazované období, které začíná přede dnem první aplikace novely.

▼M32

44O. IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 3. Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

44P IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 3, 28, 29, B4 a B26 a dodatek A a zrušil odstavce 27–27B. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

44Q. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 27B. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M48

44R. Dokumentem *Zveřejňování – Započtení finančních aktiv a finančních závazků* (Změny IFRS 7), vydaným v prosinci 2011, byly vloženy nové odstavce 13 A až 13F a B40 až B53. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Účetní jednotka zveřejní informace požadované těmito změnami retrospektivně.

▼M38

44X. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 3. Účetní jednotka je povinna použít tuto změnu na roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití dokumentu *Investiční jednotky* je povoleno. Pokud účetní jednotka uplatní tuto změnu dříve, musí současně použít rovněž všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

▼M53

44Z. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, dodatek A a odstavce B1, B5, B9, B10, B22 a B27, zrušil odstavce 12, 12 A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44 W, 44Y, B4 a dodatek D a vložil odstavce 5 A, 10 A, 11 A, 11B, 12B–12D, 16 A, 20 A, 21 A–21D, 22 A–22C, 23 A–23F, 24 A–24G, 35 A–35N, 42I–42S, 44ZA a B8 A–B8J. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9. Tyto změny není nutné použít na srovnávací informace poskytnuté za období před datem prvotního použití IFRS 9.

44ZA. V souladu s odstavcem 7.1.2 IFRS 9 se účetní jednotka může pro vykazované období počínající před 1. lednem 2018 rozhodnout předčasně použít pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny za nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty uvedené v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20 standardu IFRS 9, aniž by použila ostatní požadavky standardu IFRS 9. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít pouze tyto odstavce standardu IFRS 9, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí průběžně zveřejňovat příslušné informace stanovené v odstavcích 10–11 standardu IFRS 7 (ve znění standardu IFRS 9 (2010)).

▼M48

44AA. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byly změněny odstavce 44R a B30 a vložen nový odstavec B30 A. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající 1. ledna 2016 nebo později, až na to, že účetní jednotka nemusí použít změny v odstavcích B30 a B30 A pro vykazované účetní období, které začíná před ročním obdobím, za které účetní jednotka poprvé použije uvedené změny. Dřívější použití změn odstavců 44R, B30 a B30 A je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M49

44BB. Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 21 a B5. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití uvedených změn se povoluje.

▼M54

44CC. IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 29 a B11D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

▼M70

44DE. Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7 a který byl vydán v září 2019, byly vloženy odstavce 24H a 44DF. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije změny IFRS 9 nebo IAS 39.

44DF. Ve vykazovacím období, v němž účetní jednotka prvotně použije dokument *Reforma referenčních úrokových sazeb* vydaný v září 2019, není účetní jednotka povinna předložit kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

▼M74

44GG. Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly vloženy odstavce 24I–24J a 44HH. Účetní jednotka použije tyto změny, když použije změny IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 nebo IFRS 16.

44HH. Ve vykazovaném období, v němž účetní jednotka prvotně použije dokument *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, není účetní jednotka povinna zveřejnit informace, které by jinak byly požadovány dle odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 30

45. Tento IFRS nahrazuje IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí.*

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Úvěrové riziko — Riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním svého závazku.

▼M53

Ratingové stupně úvěrového rizika — Rating úvěrového rizika na základě rizika selhání finančního nástroje.

▼B

Měnové riziko — Riziko, že se reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje bude měnit v důsledku změn měnových kurzů.

Úrokové riziko — Riziko, že se reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje bude měnit v důsledku změn tržních úrokových sazeb.

▼M19

Riziko likvidity — Riziko, že účetní jednotka bude mít problémy splnit své povinnosti související s finančními závazky, které se hradí poskytnutím hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

▼B

Úvěrové závazky — Úvěrové závazky jsou finanční závazky s výjimkou krátkodobých závazků z obchodního styku splatných za obvyklých úvěrových podmínek.

Tržní riziko — Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků z finančního nástroje se bude měnit v důsledku změn tržních cen. Tržní riziko zahrnuje tři druhy rizik: **měnové riziko, úrokové riziko** a **jiné cenové riziko**.

▼**M33**

Jiné cenové riziko	Riziko, že reálná hodnota nebo budoucí peněžní toky finančního nástroje se budou měnit v důsledku změn tržních cen (kromě těch, které vyplývají z **úrokového rizika** nebo **měnového rizika**), ať už jsou tyto změny způsobeny činiteli, které jsou specifické pro určitý finanční nástroj nebo jeho emitenta, anebo činiteli ovlivňujícími všechny podobné finanční nástroje obchodované na trhu.

▼**M53**

———————

Následující pojmy jsou definovány v odstavci 11 IAS 32, v odstavci 9 IAS 9, v dodatku A IFRS 9 nebo dodatku A IFRS 13 a v tomto IFRS se používají ve významech definovaných v IAS 32, IAS 39, IFRS 9 nebo IFRS 13:

— naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku

— smluvní aktivum

— úvěrově znehodnocená finanční aktiva

— odúčtování

— derivát

— dividendy

— metoda efektivní úrokové míry

— kapitálový nástroj

— očekávané úvěrové ztráty

— reálná hodnota

— finanční aktivum

— smlouva o finanční záruce

— finanční nástroj

— finanční závazek

— finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

— očekávaná transakce

— hrubá účetní hodnota

— zajišťovací nástroj

— určený k obchodování

— zisky nebo ztráty ze znehodnocení

— opravná položka

— nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva

— den reklasifikace

— spotový nákup nebo prodej

▼B

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ (ODSTAVEC 6)

▼M53

B1. Odstavec 6 požaduje, aby účetní jednotka rozdělila finanční nástroje do tříd, které odpovídají povaze zveřejňovaných informací, s ohledem na charakteristiky těchto finančních nástrojů. Třídy popsané v odstavci 6 určuje účetní jednotka, a proto se liší od kategorií finančních nástrojů uvedených ve standardu IFRS 9 (podle nichž se určuje, jak se finanční nástroje oceňují a kam se účtují změny reálné hodnoty).

▼B

B2. Při určování tříd finančních nástrojů musí účetní jednotka minimálně:

a) rozlišovat nástroje oceňované zůstatkovou hodnotou a nástroje oceňované reálnou hodnotou;

b) s finančními nástroji, které nespadají do působnosti tohoto IFRS, zacházet jako se samostatnou třídou či třídami.

B3. Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla požadavků tohoto IFRS, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak seskupí údaje s cílem nabídnout celkový obraz, aniž by kombinovala informace odlišných vlastností. Je důležité nalézt rozumný kompromis mezi přetížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace. Účetní jednotka například nesmí zastírat důležité informace tím, že je zahrne mezi velké množství nevýznamných detailů. Podobně nesmí účetní jednotka zveřejňovat natolik agregované údaje, že důležité rozdíly mezi jednotlivými transakcemi nebo souvisejícími riziky nejsou patrné.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

Finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (odstavce 10 a 11)

▼M53

B4. [zrušen]

▼B

Další zveřejňované informace – účetní zásady (odstavec 21)

▼M53

B5. Odstavec 21 požaduje zveřejnění toho, jaká oceňovací základna (nebo základny) byla (byly) použita (použity) při zpracování účetní závěrky, jakož i zveřejnění dalších použitých účetních zásad, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky. V případě finančních nástrojů mohou takové zveřejňované informace zahrnovat:

▼M53

a) u finančních závazků určených za oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty:

i) charakter finančních závazků, které účetní jednotka určila za oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty;

ii) kritéria, jimiž se řídilo zařazení takovýchto finančních závazků při prvotním zaúčtování, a

iii) jak účetní jednotka splnila podmínky stanovené pro takové určení v odstavci 4.2.2 IFRS 9.

aa) u finančních aktiv určených za oceňovaná reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty:

i) charakter finančních aktiv, která účetní jednotka určila za oceňovaná reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, a

ii) jak účetní jednotka splnila kritéria stanovená pro takové zařazení v odstavci 4.1.5 IFRS 9.

b) [zrušen]

c) zda se spotové nákupy nebo prodeje finančních aktiv účtují k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu (viz odstavec 3.1.2 IFRS 9).

d) [zrušen]

▼B

e) jak se určují čisté zisky nebo čisté ztráty z jednotlivých kategorií finančních nástrojů (viz odst. 20 písm. a)), např. zda čisté zisky nebo čisté ztráty z položek oceněných v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty zahrnují výnosy z úroků nebo dividend;

▼M53

f) [zrušen]

g) [zrušen]

▼M49

Odstavec 122 IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) též vyžaduje od účetních jednotek, aby spolu se svými významnými účetními pravidly či jinými komentáři zveřejnily úsudky, mimo úsudků zahrnujících odhady, které přijalo vedení v procesu uplatňování účetních pravidel účetní jednotky a které mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.

▼B

POVAHA A MÍRA RIZIK VYPLÝVAJÍCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ (ODSTAVCE 31–42)

B6. Informace, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31–42, musí být uvedeny v účetní závěrce nebo začleněny pomocí křížového odkazu na účetní závěrku do jiného výkazu, např. do komentáře vedení nebo do zprávy o rizicích, které mají uživatelé účetní závěrky k dispozici za stejných podmínek a současně s účetní závěrkou. Bez informací začleněných formou křížového odkazu je účetní závěrka neúplná.

▼B

Kvantitativní zveřejňované údaje (odstavec 34)

B7. Podle odst. 34 písm. a) se vyžaduje zveřejnění souhrnných kvantitativních údajů o míře rizik účetní jednotky na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídící zaměstnanci účetní jednotky. Pokud účetní jednotka používá několik metod pro řízení míry rizik, zveřejní informace s pomocí metody nebo metod, které zajistí nejzávažnější a nejspolehlivější informace. O závažnosti a spolehlivosti pojednává standard IAS 8 *Účetní pravidla a změny v účetních odhadech a chyby*.

B8. Podle odst. 34 písm. c) se vyžaduje zveřejnění informací o koncentraci rizik. Koncentrace rizik vyplývají z finančních nástrojů s podobnými rysy, které jsou podobně ovlivňovány změnami ekonomických a jiných podmínek. Nalezení koncentrací rizik vyžaduje úsudek se zohledněním charakteristik účetní jednotky. Mezi zveřejňované údaje o koncentracích rizik patří:

a) popis toho, jak vedení účetní jednotky určuje koncentrace;

b) popis společných rysů pro jednotlivé koncentrace (např. protistrana, zeměpisná oblast, měna nebo trh) a

c) hodnota odpovídající míře rizik spojené se všemi finančními nástroji se stejnou charakteristikou.

▼M53

Postupy řízení úvěrového rizika (odstavce 35F–35G)

B8A. Odstavec 35F písm. b) požaduje zveřejnění informací o tom, jak účetní jednotka definovala selhání pro odlišné finanční nástroje, a uvedení důvodů pro volbu těchto definic. V souladu s odstavcem 5.5.9 IFRS 9 je určení toho, zda by měly být vykazovány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání, založeno na zvýšení rizika selhání ode dne prvotního zaúčtování. Informace o definicích selhání používaných účetní jednotkou, které pomohou uživatelům účetní závěrky pochopit, jak účetní jednotka uplatňovala požadavky na očekávané úvěrové ztráty v IFRS 9, mohou zahrnovat:

a) kvalitativní a kvantitativní faktory zvažované při definici selhání;

b) zda byly uplatňovány odlišné definice na odlišné typy finančních nástrojů; a

c) předpoklady o tzv. „míře vyléčení“ (tj. počtu finančních aktiv, která se navrátí ke schopnosti splácet) po selhání finančního aktiva.

B8B. Aby pomohl uživatelům účetní závěrky posoudit zásady restrukturalizace a úprav využívané účetní jednotkou, požaduje odst. 35F písm. f) bod i) zveřejnění informací o tom, jak účetní jednotka sleduje, do jaké míry je opravná položka k finančním aktivům dříve zveřejněná v souladu s odst. 35F písm. f) bodem i) následně vyčíslena ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v souladu s odstavcem

▼M53

5.5.3 IFRS 9. Kvantitativní informace, které pomohou uživatelům pochopit následné zvýšení úvěrového rizika modifikovaných finančních aktiv, mohou zahrnovat informace o modifikovaných finančních aktivech splňujících kritéria odst. 35F písm. f) bodu i), pro která opravná položka přešla na vyčíslení ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání (tj. míra zhoršení).

B8C. Odstavec 35G písm. a) požaduje zveřejnění informací o základně vstupů a předpokladů a o technikách odhadu používaných při uplatňování požadavků týkajících se znehodnocení v IFRS 9. Předpoklady a vstupy, které účetní jednotka užívá k vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát nebo ke stanovení rozsahu zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, mohou zahrnovat informace získané na základě interních historických informací nebo ratingových zpráv a předpokladů týkajících se očekávané doby trvání finančních nástrojů a lhůt prodeje kolaterálu.

Změny opravné položky (odstavec 35H)

B8D. V souladu s odstavcem 35H má účetní jednotka povinnost vysvětlit důvody změn opravné položky v průběhu období. Kromě sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků opravné položky může být nutné poskytnout slovní vysvětlení těchto změn. Toto slovní vysvětlení může zahrnovat analýzu důvodů změn opravné položky v průběhu období včetně:

a) složení portfolia;

b) objemu nakoupených nebo vzniklých finančních nástrojů a

c) závažnosti očekávaných úvěrových ztrát.

B8E. U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se opravná položka vykazuje jako rezerva. Účetní jednotka by měla zveřejnit informace o změnách opravné položky k finančním aktivům odděleně od změn opravné položky k úvěrovým příslibům a smlouvám o finanční záruce. Pokud však finanční nástroj zahrnuje jak složku úvěru (tj. finančního aktiva), tak složku nevyčerpaného příslibu (tj. úvěrového příslibu) a účetní jednotka nemůže samostatně rozlišit očekávané úvěrové ztráty ze složky úvěrového příslibu od očekávaných úvěrových ztrát ze složky finančního aktiva, měly by být očekávané úvěrové ztráty z úvěrového příslibu vykázány společně s opravnou položkou k finančnímu aktivu. V rozsahu, v němž kombinované očekávané úvěrové ztráty přesahují hrubou účetní hodnotu finančního aktiva, by tyto očekávané úvěrové ztráty měly být vykázány jako rezerva.

▼M53

Kolaterál (odstavec 35K)

B8F. Odstavec 35K požaduje zveřejnění informací, které umožní uživatelům účetní závěrky pochopit dopad kolaterálu a jiných úvěrových posílení na částku očekávaných úvěrových ztrát. Účetní jednotka není povinna ani zveřejňovat informace o reálné hodnotě kolaterálu a jiných úvěrových posílení, ani vyčíslit přesnou hodnotu kolaterálu, která byla zahrnuta do výpočtu očekávaných úvěrových ztrát (tj. ztráta ze selhání).

B8G. Slovní popis kolaterálu a jeho dopad na výši očekávaných úvěrových ztrát by mohl zahrnovat informace o:

a) hlavních typech kolaterálu drženého jako zajištění úvěru a dalších úvěrových posílení (příkladem těchto úvěrových posílení jsou záruky, úvěrové deriváty a dohody o započtení, které nesplňují kritéria pro kompenzaci podle IAS 32);

b) objemu drženého kolaterálu a dalších úvěrových posílení a jejich významu z hlediska opravné položky;

c) politikách a procesech oceňování a řízení kolaterálu a dalších úvěrových posílení;

d) hlavních typech protistran kolaterálu a dalších úvěrových posílení a jejich úvěruschopnosti a

e) informacích o koncentracích rizika v rámci kolaterálu a ostatních úvěrových posílení.

Míra úvěrového rizika (odstavce 35M–35N)

B8H. Odstavec 35M požaduje zveřejnění informací o míře vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku a o významných koncentracích úvěrového rizika k datu vykázání. Koncentrace úvěrového rizika existuje v případě, že více protistran působí buď v určité zeměpisné oblasti, nebo se zabývají podobnou činností a mají podobné ekonomické rysy, které by obdobným způsobem ovlivnily jejich schopnost plnit smluvní závazky v případě změn ekonomických nebo jiných podmínek. Účetní jednotka by měla poskytnout informace umožňující uživatelům účetní závěrky porozumět tomu, zda existují skupiny nebo portfolia finančních nástrojů s určitými rysy, které by mohly ovlivnit velkou část této skupiny finančních nástrojů, jako je například koncentrace určitých rizik. To by mohlo zahrnovat například seskupení podle poměru úvěru k hodnotě kolaterálu a koncentrace z hlediska zeměpisné oblasti, odvětví nebo typu emitenta.

B8I. Počet ratingových stupňů úvěrového rizika užitých ke zveřejnění informací v souladu s odstavcem 35M musí být v souladu s počtem, který účetní jednotka vykáže klíčovému vedení společnosti pro účely řízení úvěrového rizika. Pokud jsou informace o úvěrech po splatnosti jedinými dostupnými informacemi specifickými pro dlužníky a účetní jednotka používá informace o úvěrech po splatnosti za účelem posouzení, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování v souladu s odstavcem 5.5.10 standardu IFRS 9, poskytne účetní jednotka analýzu těchto finančních aktiv podle dnů po splatnosti.

▼M53

B8J. Pokud účetní jednotka vyčísluje očekávané úvěrové ztráty na portfoliovém základě, nemusí být schopna přiřadit hrubou účetní hodnotu jednotlivých finančních aktiv nebo míru vystavení úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce úvěrovému riziku ratingovým stupňům úvěrového rizika, pro které jsou vykázány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání. V takovém případě by účetní jednotka měla uplatnit požadavek v odstavci 35M na ty finanční nástroje, které mohou být přímo přiřazeny ratingovému stupni úvěrového rizika, a samostatně zveřejnit hrubou účetní hodnotu finančních nástrojů, pro které jsou očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání oceňovány na portfoliovém základě.

▼B

Maximální míra úvěrového rizika (odst. 36 písm. a))

▼M53

B9. Ustanovení odst. 35K písm. a) a odst. 36 písm. a) požadují zveřejnění částky, která nejlépe vyjadřuje maximální míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku. V případě finančního aktiva je to obvykle hrubá účetní hodnota snížená o:

▼B

a) případné částky započtené v souladu s IAS 32 a

▼M53

b) jakoukoli opravnou položku vykázanou v souladu s IFRS 9.

B10. Mezi činnosti, které vedou ke vzniku úvěrového rizika a s tím spojené maximální míře vystavení úvěrovému riziku, patří mimo jiné:

a) poskytování úvěrů zákazníkům a ukládání vkladů u jiných jednotek. V těchto případech se maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovná účetní hodnotě příslušných finančních aktiv.

▼B

b) sjednání derivátových kontraktů, např. měnových kontraktů, úrokových swapů a úvěrových derivátů. V případě, že se výsledné aktivum oceňuje reálnou hodnotou, maximální míra vystavení úvěrovému riziku se ►M5 ke konci účetního období ◄ bude rovnat účetní hodnotě;

c) poskytování finančních záruk. V tomto případě je maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovna nejvyšší částce, kterou by účetní jednotka zaplatila, kdyby byla záruka uplatněna, což může být mnohem více než je částka zaúčtovaná jako závazek;

d) vydání úvěrového příslibu, který je neodvolatelný po dobu platnosti ujednání, anebo je odvolatelný pouze v reakci na nějakou významnou negativní změnu. Pokud výstavce nemůže vypořádat úvěrový příslib v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem, maximální míra vystavení úvěrovému riziku se rovná celé výši příslibu. Je to proto, že není jisté, zda nevyčerpaná část nebude vyčerpána někdy v budoucnosti. Ta může být mnohem vyšší než částka zaúčtovaná jako závazek.

▼M19

Kvantitativní zveřejňované údaje u rizika likvidity (odstavce 34(a) a 39(a) a (b))

B10A. Podle odstavce 34(a) se vyžaduje zveřejnění souhrnných kvantitativních údajů o angažovanosti vůči riziku likvidity na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídící pracovníci. Účetní jednotka vysvětlí, jak se tyto údaje stanovují. V případě, že úbytky peněžních prostředků (nebo jiného finančního aktiva) obsažené v těchto údajích:

a) se buď mohou vyskytnout výrazně dříve, než je uvedeno v těchto údajích, nebo

b) se mohou týkat výrazně jiných částek, než jaké jsou v těchto údajích uvedeny (např. u derivátu, který je obsažený v těchto údajích na základě čistého vypořádání, ale u kterého má protistrana možnost vyžádat si hrubé plnění),

účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní spolu s kvantitativními informacemi, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit rozsah tohoto rizika, za předpokladu, že tyto informace nejsou obsaženy v analýze smluvních splatností, kterou vyžaduje odstavec 39(a) nebo (b).

B11. Při zpracování analýzy splatnosti, kterou vyžaduje odstavec 39(a) a (b), použije účetní jednotka pro určení vhodného počtu časových pásem vlastní úsudek. Účetní jednotka může například stanovit, že tato časová pásma jsou vhodná:

a) do jednoho měsíce;

b) od jednoho do tří měsíců;

c) od tří měsíců do jednoho roku a

d) od jednoho roku do pěti let.

B11A. Při plnění požadavků uvedených v odstavci 39(a) a (b), nebude účetní jednotka oddělovat vložený derivát od hybridního (kombinovaného) nástroje. V případě tohoto nástroje uplatní účetní jednotka odstavec 39(a).

B11B. Odstavec 39(b) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila u derivátových finančních závazků kvantitativní analýzu splatnosti, která obsahuje zbývající smluvní splatnosti za předpokladu, že smluvní splatnosti jsou důležité pro pochopení načasování peněžních toků. Například by se jednalo o:

a) úrokový swap se zbývající splatností pět let v rámci zajištění peněžních toků finančního aktiva nebo závazku s variabilní sazbou;

b) veškeré úvěrové přísliby.

▼**M19**

B11C. Odstavec 39(a) a (b) vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila u finančních závazků analýzu splatnosti, která obsahuje zbývající smluvní splatnosti pro některé finanční závazky. U tohoto zveřejnění platí, že:

a) pokud si protistrana může vybrat, kdy se má částka uhradit, závazek se alokuje do nejčasnějšího termínu, kdy může účetní jednotce vzniknout povinnost plnění. Finanční závazky, které musí účetní jednotka uhradit na požádání (např. netermínové vklady), se zahrnují do nejčasnějšího časového pásma.

b) pokud se účetní jednotka zavázala splácet závazek ve splátkách, alokují se jednotlivé splátky do nejčasnějšího období, v němž může účetní jednotce nastat povinnost jejich plnění. Nevyčerpaný úvěrový příslib se např. alokuje do časového pásma, v němž se nachází nejčasnější datum, kdy lze úvěr čerpat.

c) u smluv o vydaných finančních zárukách se nejvyšší možná částka záruky alokuje do nejčasnějšího termínu, v němž může být záruka uplatněna.

▼**M54**

B11D. Částky, které jsou předmětem smluv zveřejněných v analýze splatnosti podle odst. 39 písm. a) a b), představují smluvní nediskontované peněžní toky, jako např.:

a) hrubé závazky z leasingu (před odečtením finančních poplatků);

▼**M19**

b) ceny uvedené v dohodách o forwardové koupi finančních aktiv za hotovost;

c) čisté částky za úrokové swapy typu „platba proměnlivé míry a přijetí pevné míry“, za něž se směňují čisté peněžní toky;

d) smluvní částky, jež se mají směnit za derivátový finanční nástroj (např. měnový swap), za který se směňují hrubé peněžní toky; a

e) hrubé úvěrové přísliby.

Takové nediskontované peněžní toky se liší od částky zahrnuté do výkazu o finanční pozici, protože částka vykazovaná v tomto výkazu vychází z diskontovaných peněžních toků. Pokud dlužná částka není pevná, zveřejněná částka se stanoví odvolávkou na podmínky existující ke konci účetního období. Pokud např. dlužná částka kolísá tak, jak se mění některý index, zveřejněná částka může vycházet z hodnoty tohoto indexu ke konci účetního období.

B11E. Odstavec 39(c) vyžaduje, aby účetní jednotka vysvětlila, jak řídí riziko likvidity obsažené v položce zveřejněné v rámci kvantitativních zveřejňovaných údajů v odstavci 39(a) a (b). Účetní jednotka zveřejní analýzu splatnosti finančních aktiv, která má v držení, pro účely řízení rizika likvidity (např. finanční aktiva, která jsou ihned prodejná, nebo finanční aktiva, u nichž se očekává, že vytvoří hotovost, která bude schopna vyrovnat úbytky hotovosti vyplývající z finančních závazků), za předpokladu, že tyto informace jsou nezbytné k tomu, aby umožnily uživatelům účetní závěrky vyhodnotit povahu a rozsah rizika likvidity.

B11F. Níže jsou uvedeny další faktory, které účetní jednotka může zvážit při poskytování zveřejňovaných údajů v souladu s odstavcem 39(c), přičemž se nemusí omezovat pouze na tyto faktory. Mezi tyto faktory patří, zda účetní jednotka má:

a) závazné úvěrové rámce (např. obchodní cenné papíry) nebo jiné úvěrové linky (např. pohotovostní úvěrové rámce), k nimž má přístup za účelem plnění potřeb týkajících se likvidity;

b) vklady v centrální bance za účelem plnění potřeb týkajících se likvidity;

▼M19

c) diverzifikované zdroje financování;

d) významně soustředěné riziko likvidity buď v aktivech, nebo ve zdrojích financování;

e) zavedeny vnitřní kontrolní postupy a nouzové plány pro účely řízení rizika likvidity;

f) nástroje, které obsahují zrychlené podmínky splácení (např. na spodní hranici úvěrového hodnocení účetní jednotky);

g) nástroj, který by mohl vyžadovat složení jistoty (např. výzva k dodatkové úhradě u derivátů);

h) nástroje, které umožňují účetní jednotce, aby si zvolila, zda uhradí své finanční závazky poskytnutím hotovosti (nebo jiného finančního aktiva) nebo poskytnutím vlastních akcií; nebo

i) nástroje, které podléhají smlouvám o celkovém zápočtu.

_____

▼B

Tržní riziko – analýza citlivosti (odstavce 40 a 41)

B17. Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžaduje analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena. V souladu s odstavcem B3 se účetní jednotka rozhodne, jak shrne informace, aby nabídla celkový obraz o míře rizika ve významně odlišných hospodářských prostředích, aniž by směšovala údaje s různými rysy. Například:

a) účetní jednotka obchodující s finančními nástroji může samostatně zveřejnit tyto informace o finančních nástrojích určených k obchodování a samostatně o finančních nástrojích neurčených k obchodování;

b) účetní jednotka nesmí agregovat svou míru tržního rizika z hyperinflačních oblastí a z oblastí s velmi nízkou inflací.

Pokud je účetní jednotka vystavena pouze jednomu druhu tržního rizika jen v jednom hospodářském prostředí, není povinna zveřejnit rozčleněné informace.

B18. Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžaduje, aby z analýzy citlivosti vyplynul vliv přípustných odchylek relevantní proměnné rizika (např. převládajících tržních úrokových měr, měnových kurzů, cen akcií nebo komodit) na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál. Za tím účelem:

a) se od účetních jednotek nevyžaduje, aby zjišťovaly, jaký by byl zisk nebo ztráta za vykazované období, kdyby byly proměnné rizika jiné. Místo toho účetní jednotka zveřejní vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál k datu účetní závěrky za předpokladu, že ►M5 ke konci účetního období ◄ došlo k přípustné odchylce proměnné příslušného rizika a že se tato změna promítla do míry rizika k tomuto datu. Má-li například účetní jednotka ke konci roku závazek s proměnlivou úrokovou mírou, zveřejní jeho vliv na zisk nebo ztrátu (tj. úrokové náklady) v běžném roce, jestliže se úrokové sazby měnily v rámci přípustné odchylky;

b) od účetních jednotek se nevyžaduje, aby zveřejňovaly vliv na zisk nebo ztrátu při každé změně v rámci přípustné odchylky proměnné příslušného rizika. Postačí zveřejnění informací o vlivu změn v limitech příslušného rozpětí.

▼B

B19. Při určování, co je přiměřená odchylka proměnné příslušného rizika, by účetní jednotka měla vzít v úvahu:

a) hospodářské prostředí, v němž podniká. Přípustná odchylka by neměla zahrnovat nepravděpodobné či „nejhorší scénáře“ ani „stresové testy“. Kromě toho, jestliže je míra změny příslušné proměnné rizika stabilní, účetní jednotka nemusí měnit zvolenou přípustnou odchylku proměnné rizika. Předpokládejme např. že úroková míra je 5 % a účetní jednotka určí, že přípustný je pohyb úrokových sazeb o ± 50 bazických bodů. Vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily na 4,5 nebo 5,5 %. V dalším období se úrokové sazby zvýšily na 5,5 %. Účetní jednotka se nadále domnívá, že úrokové míry se mohou pohybovat o ± 50 bazických bodů (tj. míra změny úrokových sazeb je stabilní). Vliv na zisk nebo ztrátu by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily na 5 % nebo 6 %. Účetní jednotka nemusí revidovat svůj odhad, že přípustná odchylka úrokové sazby je ± 50 bazických bodů, pokud neexistuje důkaz, že úrokové sazby jsou výrazně rozkolísanější;

b) jakého časového rozmezí se odhad týká. Z analýzy citlivosti vyplynou účinky odchylek, které se v daném období považují za přípustné, až do příštího zveřejnění těchto informací, což je obvykle příští účetní období.

B20. Odstavec 41 umožňuje účetní jednotce použít analýzu citlivosti, v níž se promítá vzájemná závislost mezi proměnnými rizika, např. metodou ohrožené hodnoty, pokud tuto analýzu použije k řízení míry vystavení finančním rizikům. Platí to i tehdy, pokud se touto metodou oceňuje jen možnost ztráty, nikoli zisku. Taková účetní jednotka vyhoví ustanovením odst. 41 písm. a) tím, že zveřejní typ použitého modelu, hodnoty v riziku (např. zda se tento model opírá o simulace Monte Carlo), vysvětlí způsob fungování modelu a hlavní předpoklady (např. dobu držení a míru spolehlivosti). Účetní jednotky mohou zveřejnit také historické období sledování a úvahy použité na pozorované jevy v daném období, vysvětlení toho, jak se při výpočtech zvažují možnosti a s kterými výkyvy a korelacemi (nebo alternativně simulací rozdělení pravděpodobnosti metodou Monte Carlo) se pracuje.

B21. Účetní jednotka poskytne analýzy citlivosti za podnik jako celek, může také pro různé druhy finančních nástrojů poskytnout různé druhy analýzy citlivosti.

Úrokové riziko

▼M53

B22. *Úrokové riziko* vzniká z úročených finančních nástrojů vykazovaných ve výkazu o finanční pozici (např. nabyté a vydané dluhové nástroje) a z některých finančních nástrojů nevykazovaných ve výkazu o finanční pozici (např. některé úvěrové přísliby).

▼B

Měnové riziko

B23. *Měnové riziko* (neboli riziko měnových kurzů) vzniká z finančních nástrojů v cizí měně, tj. v jiné než funkční měně, kterou jsou oceňovány v účetnictví. Pro účely toto IFRS platí, že měnové riziko nevzniká z finančních nástrojů, které jsou nepeněžními položkami, ani z finančních nástrojů vedených ve funkční měně účetní jednotky.

B24. Analýza citlivosti se zveřejňuje u každé měny, která může představovat pro účetní jednotku významné riziko.

Jiné cenové riziko

B25. *Jiné cenové riziko* vzniká z finančních nástrojů např. v důsledku změn cen komodit nebo akcií. Aby vyhověla ustanovením odstavce 40, může účetní jednotka zveřejnit účinek poklesu konkrétního indexu akciového trhu, komoditní ceny nebo jiné proměnné rizika. Pokud například účetní jednotka ručí za zbytkovou hodnotu finančních nástrojů, zveřejní růst nebo pokles hodnoty aktiv, jichž se záruka týká.

B26. Držení akcií jiné jednotky a investice do svěřeneckého fondu, který má ve svém portfoliu investice do kapitálových nástrojů, představují dva příklady finančních nástrojů, z nichž vzniká akciové cenové riziko. K dalším příkladům patří forwardové smlouvy a opce k nákupu či prodeji konkrétního počtu kapitálových nástrojů a swapy indexované podle cen akcií. Reálné hodnoty takových finančních nástrojů ovlivňují změny tržních cen podkladových kapitálových nástrojů.

▼M53

B27. V souladu s odst. 40 písm. a) se citlivost zisku nebo ztráty (vyplývající například z nástrojů oceněných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty) zveřejňuje odděleně od citlivosti ostatního úplného výsledku (vznikající například z investic do kapitálových nástrojů, jejichž změny reálné hodnoty jsou vykazovány do ostatního úplného výsledku).

▼B

B28. Finanční nástroje, které účetní jednotka klasifikuje jako kapitálové nástroje, se nepřeceňují. Riziko ceny vlastních akcií nemá u těchto nástrojů vliv na hospodářský výsledek ani na vlastní kapitál. V souladu s tím se nevyžaduje ani analýza citlivosti.

▼M30

ODÚČTOVÁNÍ (ODSTAVCE 42C–42H)

Trvající angažovanost (odstavec 42C)

B29. Posouzení trvající angažovanosti v převedeném finančním aktivu pro účely požadavků na zveřejňování uvedených v odstavcích 42E–42H se provádí na úrovni vykazující účetní jednotky. Pokud například dceřiná společnost převede na nespřízněnou stranu finanční aktivum, v němž má trvající angažovanost mateřská společnost dceřiné společnosti, dceřiná společnost nezahrne při posouzení, zda má trvající angažovanost v převedeném aktivu, angažovanost mateřské společnosti do samostatné účetní závěrky (tj. je-li dceřiná společnost vykazující účetní jednotkou). Mateřská společnost však při určování, zda má trvající angažovanost v převedeném aktivu, zahrne svou trvající angažovanost (nebo angažovanost jiného člena ve skupině) ve finančním aktivu převedeném její dceřinou společností do své konsolidované účetní závěrky (tj. je-li vykazující účetní jednotkou skupina).

▼M48

B30. Účetní jednotka nemá trvající angažovanost v převedeném finančním aktivu, pokud si jako součást převodu neponechá žádné ze smluvních práv nebo povinností spojených s převedeným finančním aktivem ani nezíská žádná nová smluvní práva či povinnosti související s převedeným finančním aktivem. Účetní jednotka nemá trvající angažovanost v převedeném finančním aktivu, nemá-li žádný podíl na budoucí výkonnosti převedeného finančního aktiva ani nemá za žádných okolností povinnost provést v budoucnu platby ve vztahu k převedenému finančnímu aktivu. Výraz „platba“ v této souvislosti nezahrnuje peněžní toky převedeného finančního aktiva, které účetní jednotka inkasuje a je povinna je odvést nabyvateli.

B30A. Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, může si ponechat právo na obsluhu uvedeného finančního aktiva za poplatek, který je zahrnut například ve smlouvě o obsluze. Pro rozhodnutí, zda má v důsledku smlouvy o obsluze trvající angažovanost pro účely požadavků na zveřejnění, posuzuje účetní jednotka smlouvu o obsluze v souladu s pokyny v odstavcích 42C a B30. Obsluhovatel bude mít trvající angažovanost v převedeném finančním aktivu pro účely požadavků na zveřejnění například tehdy, pokud je poplatek za obsluhu závislý na objemu nebo časovém průběhu peněžních toků inkasovaných z převedeného finančního aktiva. Podobně platí, že obsluhovatel má trvající angažovanost pro účely požadavků na zveřejnění, pokud by se pevný poplatek nevyplatil v plné výši v důsledku nevýkonnosti převedeného finančního aktiva. V těchto případech má obsluhovatel podíl na budoucí výkonnosti převedeného finančního aktiva. Toto posouzení nezávisí na tom, zda se očekává, že poplatek, který má být obdržen, bude účetní jednotce adekvátně kompenzovat provádění obsluhy.

▼M30

B31. Trvající angažovanost v převedeném finančním aktivu může vyplývat ze smluvních ustanovení ve smlouvě o převodu nebo ve zvláštní dohodě s přejímajícím nebo třetí stranou, která byla uzavřena v souvislosti s převodem.

Převedená finanční aktiva, která nejsou odúčtována v celém rozsahu

B32. Odstavec 42D vyžaduje zveřejnění informací, pokud veškerá převedená finanční aktiva nebo jejich část nesplňují podmínky pro odúčtování. Zveřejňování těchto informací se požaduje ke každému rozvahovému dni, k němuž účetní jednotka nadále vykazuje převedená finanční aktiva bez ohledu na to, kdy došlo k převodům.

Druhy trvající angažovanosti (odstavce 42E–42H)

B33. Odstavce 42E–42H vyžadují zveřejnění kvalitativních a kvantitativních informací pro každý druh trvající angažovanosti v odúčtovaných finančních aktivech. Účetní jednotka seskupí svou trvající angažovanost do jednotlivých druhů, které představují vystavení účetní jednotky rizikům. Účetní jednotka může například seskupit svou trvající angažovanost podle druhu finančního nástroje (např. záruky nebo kupní opce) nebo podle druhu převodu (např. faktoring pohledávek, sekuritizace a půjčky cenných papírů).

▼M30

Analýza splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků ke zpětnému odkupu převedených aktiv (odst. 42E písm. e))

B34. V odst. 42E písm. e) se vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila analýzu splatnosti nediskontovaných peněžních odtoků ke zpětnému odkupu odúčtovaných finančních aktiv nebo jiných částek splatných přejímajícímu s ohledem na odúčtovaná finanční aktiva, která udává zbytkové smluvní splatnosti u trvající angažovanosti účetní jednotky. Tato analýza rozlišuje peněžní toky, u kterých je požadováno, aby byly zaplaceny (např. forwardové smlouvy), peněžní toky, jejichž zaplacení od účetní jednotky může být požadováno (např. upsané kupní opce), a peněžní toky, o jejichž zaplacení může účetní jednotka rozhodnout (např. nakoupené kupní opce).

B35. Při vypracování analýzy splatnosti podle odst. 42E písm. e) použije účetní jednotka svůj úsudek ke stanovení vhodného počtu časových pásem. Účetní jednotka může například stanovit tato vhodná časová pásma splatnosti:

a) do jednoho měsíce včetně;

b) od jednoho měsíce do tří měsíců včetně;

c) od tří měsíců do šesti měsíců včetně;

d) od šesti měsíců do jednoho roku včetně;

e) od jednoho roku do tří let včetně;

f) od tří let do pěti let včetně a

g) více než pět let.

B36. Existuje-li rozpětí možných splatností, peněžní toky jsou zařazeny na základě prvního data, k němuž může být účetní jednotka požádána o zaplacení nebo může provést platbu.

Kvalitativní informace (odst. 42E písm. f))

B37. Kvalitativní informace požadované v odst. 42E písm. f) zahrnují popis odúčtovaných finančních aktiv a povahu a účel trvající angažovanosti zachované po převedení těchto aktiv. Tyto informace zahrnují rovněž popis rizik, jímž je účetní jednotka vystavena, včetně:

a) popisu, jak účetní jednotka řídí rizika spojená s její trvající angažovaností v odúčtovaných finančních aktivech;

b) toho, zda musí účetní jednotka nést ztráty před ostatními stranami, a pořadí a výše ztrát, které nesou strany, jejichž účasti mají nižší pořadí než účast účetní jednotky na aktivu (tj. její trvající angažovanost v aktivu);

c) popisu případných spouštěcích událostí spojených s povinností poskytnout finanční podporu nebo zpětně odkoupit převedené finanční aktivum.

▼M30

Zisk nebo ztráta z odúčtování (odst. 42G písm. a))

B38. V odst. 42G písm. a) se vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o zisku nebo ztrátě z odúčtování vztahujícího se k finančním aktivům, v nichž má účetní jednotka trvající angažovanost. Účetní jednotka zveřejní informace o tom, zda zisk nebo ztráta z odúčtování vznikly proto, že se reálné hodnoty složek dříve vykazovaného aktiva (tj. odúčtovaného podílu na aktivu a podílu, který si účetní jednotka ponechala) liší od reálné hodnoty dříve vykazovaného celého aktiva. V tomto případě účetní jednotka zveřejní rovněž informace o tom, zda ocenění reálnou hodnotou zahrnovalo významné vstupy, které nevycházely ze zjistitelných tržních údajů, jak je popsáno v odstavci 27A.

Doplňkové informace (odstavec 42H)

B39. Zveřejnění informací požadovaných v odstavcích 42D–42G nemusí postačovat ke splnění cílů týkajících se zveřejňování, které jsou uvedeny v odstavci 42B. Je-li tomu tak, účetní jednotka zveřejní jakékoli další informace, které jsou nezbytné k dosažení cílů týkajících se zveřejňování. Účetní jednotka podle své situace rozhodne, kolik dalších informací musí poskytnout k uspokojení informačních potřeb uživatelů a jak silný důraz bude klást na jednotlivé aspekty dodatečných informací. Je nezbytné nalézt přiměřený kompromis mezi zatížením účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi nezveřejněním důležitých informací v důsledku nadměrné agregace.

▼M34

Započtení finančních aktiv a finančních závazků

(odstavce 13A–13F)

Rozsah působnosti (odstavec 13A)

B40. Zveřejnění podle odstavců 13B–13E jsou požadována pro všechny vykázané finanční nástroje, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Kromě toho finanční nástroje spadají do působnosti požadavků na zveřejnění podle odstavců 13B–13E, pokud jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, která se vztahuje na obdobné finanční nástroje a transakce, bez ohledu na to, zda jsou tyto finanční nástroje započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32.

B41. Podobné dohody uvedené v odstavcích 13A a B40 zahrnují dohody o započtení derivátů, globální rámcové dohody o zpětném odkupu, globální rámcové dohody o zápůjčkách cenných papírů a veškerá související práva k finančnímu kolaterálu. Obdobné finanční nástroje a transakce uvedené v odstavci B40 zahrnují deriváty, dohody o prodeji a zpětném odkupu, reverzní dohody o prodeji a zpětném odkupu, dohody o výpůjčkách cenných papírů a dohody o půjčkách cenných papírů. Jako příklady finančních nástrojů, které nespadají do působnosti odstavce 13A, lze uvést úvěry a vklady klientů u téže instituce (pokud nejsou započteny ve výkazu o finanční pozici) a finanční nástroje, které jsou pouze předmětem dohod o zajištění.

Zveřejňování kvantitativních informací u vykázaných finančních aktiv a vykázaných finančních závazků v působnosti odstavce 13A (odstavce 13C)

B42. Na finanční nástroje zveřejňované v souladu s odstavcem 13C mohou být kladeny odlišné požadavky na oceňování (například závazek týkající se dohody o zpětném odkupu může být oceněn zůstatkovou hodnotou, zatímco derivát bude oceněn reálnou hodnotou). Účetní jednotka zveřejní nástroje v jejich účetních hodnotách a popíše veškeré vyplývající rozdíly v oceňování v souvisejících zveřejněních.

▼**M34**

Zveřejňování hrubých částek vykázaných finančních aktiv a vykázaných finančních závazků v působnosti odstavce 13A (odst. 13C písm. a))

B43. Částky požadované podle odst. 13C písm. a) se týkají vykazovaných finančních nástrojů, které jsou započteny v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Částky požadované podle odst. 13C písm. a) se týkají také vykazovaných finančních nástrojů, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody, bez ohledu na to, zda splňují kritéria pro započtení. Zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a) se však netýkají žádných částek vykázaných v důsledku dohod o zajištění, které nesplňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32. Tyto částky musí být místo toho zveřejněny v souladu s odst. 13C písm. d).

Zveřejňování částek, které jsou započteny v souladu s kritérii uvedenými v odstavci 42 IAS 32 (odst. 13C písm. b))

B44. Odst. 13C písm. b) požaduje, aby účetní jednotky při stanovení čistých částek vykazovaných ve výkazu o finanční pozici zveřejňovaly částky započtené v souladu s odstavcem 42 IAS 32. Částky vykázaných finančních aktiv i vykázaných finančních závazků, které jsou předmětem započtení na základě téže dohody, účetní jednotka zveřejní v rámci zveřejnění finančních aktiv i finančních závazků. Zveřejněné částky (například formou tabulky) se ovšem omezují na částky, které jsou předmětem započtení. Účetní jednotka může mít například vykázané derivátové aktivum a vykázaný derivátový závazek, které splňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32. Je-li hrubá částka derivátového aktiva větší než hrubá částka derivátového závazku, tabulka zveřejnění finančního aktiva bude obsahovat celou částku derivátového aktiva (v souladu s odst. 13C písm. a)) a celou částku derivátového závazku (v souladu s odst. 13C písm. b)). Ovšem přestože tabulka zveřejnění finančního závazku bude obsahovat celou částku derivátového závazku (v souladu s odst. 13C písm. a)), bude v ní uvedena pouze částka derivátového aktiva (v souladu s odst. 13C písm. b)), která odpovídá částce derivátového závazku.

Zveřejňování čistých částek vykázaných ve výkazu o finanční pozici (odst. 13C písm. c))

B45. Pokud by účetní jednotka měla nástroje, které naplňují rozsah těchto zveřejnění (jak je uvedeno v odstavci 13A), ale nesplňují kritéria pro započtení uvedená v odstavci 42 IAS 32, částky, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. c) by se rovnaly částkám, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. a).

B46. Částky, které mají být zveřejněny podle odst. 13C písm. c), musí být sesouhlaseny s jednotlivými částkami řádkových položek vykázanými ve výkazu o finanční pozici. Pokud například účetní jednotka rozhodne, že souhrn nebo rozčlenění jednotlivých částek řádkových položek v účetní závěrce poskytuje relevantnější informace, musí zpětně sesouhlasit souhrnné nebo rozčleněné částky zveřejněné podle odst. 13C písm. c) s jednotlivými částkami řádkových položek vykázanými ve výkazu o finanční pozici.

▼**M34**

Zveřejňování částek, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b) (odst. 13C písm. d))

B47. Odst. 13C písm. d) požaduje, aby účetní jednotky zveřejňovaly částky, které jsou předmětem vymahatelné rámcové smlouvy o zápočtu nebo obdobné dohody a které nejsou jinak zahrnuty v odst. 13C písm. b). Odst. 13C písm. d) bod i) odkazuje na částky týkající se vykázaných finančních nástrojů, které nesplňují některá nebo všechna kritéria pro započtení podle odstavce 42 IAS 32 (například současná práva kompenzace, která nesplňují kritérium uvedené v odst. 42 písm. b) IAS 32, nebo podmíněná práva kompenzace, jež jsou vymahatelná a vykonatelná pouze v případě neplnění závazků nebo pouze v případě platební neschopnosti nebo úpadku některé z protistran).

B48. Odst. 13C písm. d) bod ii) se týká částek týkající se finančního kolaterálu, včetně hotovostního kolaterálu, přijatého i zastaveného. Účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu finančních nástrojů, které byly zastaveny nebo přijaty jako kolaterál. Částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem ii) by se měly týkat skutečného kolaterálu přijatého nebo zastaveného a nikoli výsledných závazků nebo pohledávek vykázaných za účelem vrácení nebo zpětného získání tohoto kolaterálu.

Omezení částek zveřejněných podle odst. 13C písm. d) (odstavce 13D)

B49. Při zveřejňování částek podle odst. 13C písm. d) účetní jednotka musí vzít v úvahu dopady přezajištění finančního nástroje. Za tímto účelem musí účetní jednotka nejprve odečíst částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem i) od částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. c). Účetní jednotka pak omezí částky zveřejněné v souladu s odst. 13C písm. d) bodem ii) na zbývající částku podle odst. 13C písm. c) pro související finanční nástroj. Pokud lze ovšem práva ke kolaterálu vymáhat napříč finančními nástroji, tato práva mohou být zveřejněna v souladu s odstavcem 13D.

Popis práv kompenzace, která jsou předmětem vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a obdobných dohod (odstavec 13E)

B50. Účetní jednotka popíše typy práv kompenzace a obdobných dohod zveřejněných v souladu s odst. 13C písm. d), včetně povahy těchto práv. Účetní jednotka popíše například svá podmíněná práva. U nástrojů, které jsou předmětem práv kompenzace, jež nejsou podmíněna budoucí událostí, ale nesplňují zbývající kritéria uvedená v odstavci 42 IAS 32, účetní jednotka popíše důvod (důvody), proč tato kritéria nejsou splněna. V případě jakéhokoli přijatého nebo zastaveného finančního kolaterálu účetní jednotka popíše podmínky dohody o zajištění (například v případě, kdy je zajištění omezeno).

Zveřejňování podle typu finančního nástroje nebo protistrany

B51. Kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a)–e) lze rozdělit podle typu finančního nástroje nebo transakce (například deriváty, dohody o zpětném odkupu a reverzní dohody o zpětném odkupu nebo dohody o výpůjčkách cenných papírů a půjčkách cenných papírů).

▼**M34**

B52. Účetní jednotka může zvolit také jinou možnost, a sice seskupit kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. a)–c) podle typu finančního nástroje a kvantitativní zveřejnění požadovaná podle odst. 13C písm. c)–e) podle protistran. Pokud účetní jednotka poskytne požadované informace podle protistran, není povinna uvést jméno protistran. Účetní jednotka ovšem musí zachovat v jednotlivých navazujících vykazovaných obdobích kontinuitu označení protistran (protistrana A, protistrana B, protistrana C atd.), aby byla zachována porovnatelnost. Účetní jednotka zváží možnost kvalitativních zveřejnění s cílem poskytnout další informace o typu protistran. Pokud zveřejnění částek podle odst. 13C písm. c)–e) zajišťuje protistrana, částky, které jsou individuálně významné z hlediska celkových částek protistran, se zveřejní odděleně a zbývající individuálně nevýznamné částky protistran se zveřejní souhrnně v rámci jedné řádkové položky.

Ostatní

B53. Konkrétní zveřejnění požadovaná podle odstavců 13C–13E představují minimální požadavky. Ke splnění cíle podle odstavce 13B může být potřebné, aby účetní jednotka tato zveřejnění doplnila o další (kvalitativní) zveřejnění, v závislosti na podmínkách vymahatelných rámcových smluv o zápočtu a souvisejících dohod, včetně povahy kompenzačních nároků a jejich dopadu nebo možného dopadu na finanční pozici účetní jednotky.

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 8

Provozní segmenty

HLAVNÍ ZÁSADA

1. Účetní jednotka zveřejní ve své účetní závěrce informace, které uživatelům umožní posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit, jimiž se daná účetní jednotka zabývá, a ekonomického prostředí, v němž působí.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento IFRS se vztahuje na:

a) individuální účetní závěrku účetní jednotky:

i) jejíž dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

ii) která předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu, a

b) konsolidovanou účetní závěrku skupiny s mateřským podnikem:

i) jehož dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu se obchodují na veřejném trhu (tuzemské nebo zahraniční burze nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů), nebo

ii) který předkládá nebo je v procesu předkládání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jinému regulačnímu orgánu pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu.

3. Pokud se účetní jednotka, která nemusí používat tento IFRS, rozhodne zveřejnit informace o segmentech, jež nejsou v souladu s tímto IFRS, neoznačí takovéto údaje jako informace o segmentech.

4. Obsahuje-li účetní závěrka konsolidovanou účetní závěrku mateřského podniku, na nějž se vztahuje oblast působnosti tohoto IFRS, jakož i individuální účetní závěrku mateřského podniku, informace o segmentech se vyžadují pouze v konsolidované účetní závěrce.

PROVOZNÍ SEGMENTY

5. Provozním segmentem je složka účetní jednotky:

a) která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou složkou téže účetní jednotky);

b) jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s pravomocí rozhodovat o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posuzovat jeho výkonnost, a

▼B

c) pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.

Provozní segment se může zabývat podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž však musí dosahovat výnosů, provozními segmenty mohou být např. i činnosti spojené se zakládáním podniku před dosažením výnosů.

6. Ne každá část účetní jednotky je nutně provozním segmentem či jeho částí. Např. ústředí společnosti nebo některá provozní oddělení nemusí dosahovat výnosů či mohou dosahovat pouze výnosů spojených s činnostmi účetní jednotky a nejsou provozními segmenty. Pro účely tohoto IFRS se za provozní segmenty nepovažují plány účetní jednotky týkající se požitků po skončení pracovního poměru.

7. Výraz „vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí“ označuje funkci, ne nutně manažera s určitým označením. Touto funkcí je přidělovat prostředky provozním segmentům dané účetní jednotky a posuzovat jejich výkonnost. Často je vedoucí osobou účetní jednotky s rozhodovací pravomocí její výkonný ředitel nebo vedoucí provozní pracovník, může to však být i skupina výkonných ředitelů či jiných osob.

8. U mnoha účetních jednotek jsou jejich provozní segmenty jednoznačně vymezeny třemi charakteristikami provozních segmentů popsanými v odstavci 5. Účetní jednotka však může vypracovávat zprávy, v nichž jsou její podnikatelské aktivity prezentovány různými způsoby. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá více než jeden soubor informací o segmentech, jeden soubor složek vymezujících provozní segmenty dané účetní jednotky mohou identifikovat i jiné faktory, včetně povahy podnikatelských aktivit každé složky, existence manažerů, kteří jsou za tyto segmenty odpovědni, a informací předkládaných představenstvu.

9. Obecně má každý provozní segment manažera, který je přímo odpovědný vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí a který s touto osobou pravidelně projednává provozní činnosti, finanční výsledky, prognózy nebo plány pro daný segment. Výraz „manažer segmentu“ označuje funkci, ne nutně manažera s určitým označením. U některých provozních segmentů může být vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí rovněž manažerem segmentu. Jeden manažer může být manažerem segmentu pro více než jeden provozní segment. Pokud se charakteristiky popsané v odstavci 5 vztahují na více než jeden soubor složek organizace, existuje však pouze jeden soubor, za nějž jsou odpovědní manažeři segmentu, tento soubor složek představuje provozní segmenty.

10. Charakteristiky uvedené v odstavci 5 se mohou vztahovat na dva či více překrývajících se souborů složek, za něž odpovídají manažeři. Na tuto strukturu se někdy odkazuje jako na maticovou formu organizace. V některých účetních jednotkách jsou například určití manažeři odpovědní za různé skupiny výrobků a služeb na celém světě, zatímco ostatní manažeři odpovídají za určité zeměpisné oblasti. Vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí pravidelně ověřuje provozní výsledky obou souborů složek a pro oba soubory jsou k dispozici finanční údaje. V tomto případě účetní jednotka stanoví, který soubor složek představuje provozní segmenty, a to s odkazem na hlavní zásadu.

▼B

POVINNĚ VYKAZOVANÉ SEGMENTY

11. Účetní jednotka vykazuje samostatně informace o každém provozním segmentu, který:

a) byl vymezen v souladu s odstavci 5–10 nebo vyplývá z agregace dvou či více těchto segmentů v souladu s odstavcem 12 a

b) překračuje kvantitativní limity uvedené v odstavci 13.

Odstavce 14–19 specifikují další situace, kdy se informace o jednotlivých provozních segmentech vykazují samostatně.

Kritéria pro agregaci

12. Provozní segmenty často vykazují obdobnou dlouhodobou finanční výkonnost, mají-li obdobné ekonomické charakteristiky. Například u dvou provozních segmentů se očekávají obdobné dlouhodobé průměrné hrubé marže, jsou-li jejich ekonomické charakteristiky obdobné. Dva nebo více provozních segmentů lze agregovat do jednoho provozního segmentu, pokud je tato agregace v souladu s hlavní zásadou tohoto IFRS, segmenty mají obdobné ekonomické charakteristiky a jsou si podobné v každém z těchto hledisek:

a) charakter výrobků a služeb;

b) charakter výrobního procesu;

c) typy nebo třídy odběratelů výrobků a služeb;

d) použité metody distribuce výrobků nebo poskytování služeb a

e) pokud to přichází v úvahu, charakter podmínek regulace, např. bankovnictví, pojišťovnictví nebo veřejně prospěšných společností.

Kvantitativní limity

13. Účetní jednotka vykazuje samostatně informace o provozním segmentu, který splňuje kterýkoliv z těchto kvantitativních limitů:

a) jeho vykazované výnosy, včetně prodejů externím odběratelům a prodejů nebo převodů mezi jednotlivými segmenty, tvoří 10 procent a více součtu výnosů, vnitřních a externích, všech provozních segmentů;

b) absolutní částka jeho vykázaného zisku nebo ztráty tvoří 10 procent a více i) součtu vykázaného zisku všech provozních segmentů, jež nevykázaly ztrátu, a ii) součtu vykázaných ztrát všech provozních segmentů, jež vykázaly ztrátu, podle toho, který součet je větší;

c) jeho aktiva tvoří 10 procent a více součtu aktiv všech provozních segmentů.

▼B

Provozní segmenty, které nesplňují kterýkoliv z těchto kvantitativních limitů, je možno považovat za povinně vykazované a samostatně zveřejňované, pokud se vedení domnívá, že by informace o segmentech byly užitečné pro uživatele účetní závěrky.

14. Účetní jednotka může spojovat informace o provozních segmentech, které nesplňují kvantitativní limity, s informacemi o ostatních provozních segmentech nesplňujících kvantitativní limity za účelem vytvoření povinně vykazovaného segmentu pouze tehdy, mají-li provozní segmenty obdobné ekonomické charakteristiky a shodnou většinu kritérií pro agregaci uvedených v odstavci 12.

15. Jestliže celkové externí výnosy vykazované provozními segmenty činí méně než 75 procent celkových výnosů účetní jednotky, vymezují se další provozní segmenty jako povinně vykazované (i když nesplňují kritéria stanovená v odstavci 13), dokud do povinně vykazovaných segmentů není zahrnuto alespoň 75 procent výnosů účetní jednotky.

16. V odsouhlasení podle odstavce 28 se informace o ostatních podnikatelských aktivitách a provozních segmentech, které nejsou povinně vykazované, sloučí a zveřejní v kategorii „všechny ostatní segmenty“ odděleně od ostatních dorovnávacích položek. Zdroje výnosů zahrnutých do kategorie „všechny ostatní segmenty“ je nutno popsat.

17. Jestliže vedení usoudí, že provozní segment vymezený jako povinně vykazovaný segment v bezprostředně předcházejícím období bude významný i v budoucnosti, informace o tomto segmentu budou v běžném období i nadále vykazovány samostatně, a to i tehdy, jestliže daný segment již nesplňuje kritéria pro povinné vykazování uvedená v odstavci 13.

18. Jestliže je segment v souladu s kvantitativními limity nově vymezen jako povinně vykazovaný v běžném období, je třeba údaje o tomto segmentu za předcházející období uváděné pro srovnání přepočíst za účelem zobrazení nového povinně vykazovaného segmentu jako samostatného segmentu, a to i v případě, že tento segment v minulém období nesplňoval kritéria pro povinné vykazování uvedená v odstavci 13, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

19. Pro počet povinně vykazovaných segmentů, o nichž účetní jednotka zveřejňuje informace samostatně, může existovat určitý vhodný limit, při jehož překročení mohou být informace o segmentech příliš podrobné. Ačkoliv žádný přesný limit nebyl stanoven, v případě, že počet segmentů, které jsou povinně vykazovanými segmenty podle odstavců 13–18, vzroste nad deset, účetní jednotka by měla zvážit, zda bylo dosaženo vhodného limitu.

ZVEŘEJNĚNÍ

20. Účetní jednotka zveřejní ve své účetní závěrce informace, které uživatelům umožní posoudit povahu a finanční dopady podnikatelských aktivit, jimiž se daná účetní jednotka zabývá, a ekonomického prostředí, v němž působí.

21. Při uskutečňování zásady uvedené v odstavci 20 zveřejňuje účetní jednotka níže uvedené informace pro každé období, za něž předkládá ►M5 výkaz o úplném výsledku ◄:

a) všeobecné informace uvedené v odstavci 22;

▼B

b) informace o vykazovaném zisku nebo ztrátě segmentu, včetně specifikovaných výnosů a nákladů zahrnutých do vykazovaného zisku nebo ztráty segmentu, o aktivech a pasivech segmentu a o způsobu oceňování, jak je uvedeno v odstavcích 23–27, a

c) odsouhlasení součtů výnosů jednotlivých segmentů, jejich vykazovaného zisku nebo ztráty, aktiv a pasiv a ostatních významných položek segmentů s odpovídajícími částkami účetní jednotky, jak je uvedeno v odstavci 28.

▼M5

Sesouhlasení částek ve výkazu o finanční situaci pro vykazované segmenty s částkami ve výkazu o finanční situaci účetní jednotky jsou požadována ke každému datu, k němuž je výkaz o finanční situaci prezentován. Informace za předcházející období jsou přepracovány, jak je popsáno v odstavcích 29 a 30.

▼B

Všeobecné informace

▼M43

22. Účetní jednotka zveřejní tyto všeobecné informace:

a) faktory použité k vymezení povinně vykazovaných segmentů účetní jednotky, včetně základu organizace (např. zda se vedení rozhodlo organizovat účetní jednotku podle výrobků a služeb, zeměpisných oblastí, regulačního prostředí nebo na základě kombinace faktorů a zda byly provozní segmenty agregovány),

aa) úsudky vedení při uplatnění kritérií pro agregaci v odstavci 12. Je nutno uvést stručný popis provozních segmentů, jež byly takto agregovány a hospodářské ukazatele, které byly posouzeny při určování, zda agregované provozní segmenty sdílejí podobné ekonomické vlastnosti; a

b) typy výrobků a služeb, z nichž jednotlivé povinně vykazované segmenty odvozují své příjmy.

▼B

Informace o zisku nebo ztrátě, aktivech a pasivech

▼M22

23. Účetní jednotka uvádí za každý vykazovaný segment hodnotu zisku nebo ztráty. Účetní jednotka uvádí za každý vykazovaný segment hodnotu celkových aktiv a závazků segmentu, je-li tento údaj pravidelně předkládán vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí. Za každý vykazovaný segment účetní jednotka zveřejňuje rovněž níže uvedené informace, jsou-li specifikované částky zahrnuty do hodnoty zisku nebo ztráty segmentu a ověřovány vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí nebo jsou-li jinak pravidelně předkládány této osobě, a to i v případě, že nejsou zahrnuty do hodnoty zisku nebo ztráty segmentu:

a) výnosy od externích odběratelů;

▼B

b) výnosy z transakcí s ostatními provozními segmenty téže účetní jednotky;

c) úrokové výnosy;

d) úrokové náklady;

▼B

e) odpisy a amortizace;

▼M5

f) významné položky výnosů a nákladů zveřejněné v souladu s odstavcem 97 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007);

▼B

g) podíly účetní jednotky na zisku nebo ztrátě přidružených a společných podniků zachycených ekvivalenční metodou;

h) daňový náklad nebo výnos a

i) významné nepeněžní položky mimo odpisů a amortizace.

Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka vykazuje úrokové výnosy odděleně od úrokových nákladů, nepochází-li většina výnosů segmentu z úroků a pokud se vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí při posuzování výkonnosti segmentu a vydávání rozhodnutí o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, nespoléhá především na čisté úrokové výnosy. V tomto případě účetní jednotka může vykazovat úrokový výnos segmentu očištěný od úrokových nákladů a informovat o této skutečnosti.

▼M31

24. Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka zveřejní níže uvedené informace, jsou-li specifikované částky zahrnuty do oceněných aktiv segmentu ověřovaných hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí nebo jinak pravidelně předkládaných této osobě, a to i v případě, že nejsou zahrnuty do oceněných aktiv segmentu:

▼B

a) částka investic do přidružených a společných podniků zachycená ekvivalenční metodou a

▼M31

b) částky přírůstků dlouhodobých aktiv [1] jiných než finanční nástroje, odložené daňové pohledávky, čistá aktiva z definovaných požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) a nároky vzniklé na základě pojistných smluv.

▼B

OCEŇOVÁNÍ

25. Částkou každé vykazované položky segmentu je vyčíslený údaj předložený vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí za účelem vydání rozhodnutí o přidělení prostředků danému segmentu a posouzení jeho výkonnosti. Úpravy a vyloučení provedené při sestavování účetní závěrky účetní jednotky a rozvržení výnosů, nákladů a zisků nebo ztrát jsou zahrnuty do vyčíslení vykazovaného zisku nebo ztráty segmentu pouze tehdy, jsou-li zahrnuty do vyčísleného zisku nebo ztráty segmentu, které používá vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí. Obdobně se pro daný segment vykazují pouze aktiva a pasiva, která jsou zahrnuta do oceněných aktiv a pasiv segmentu, které používá vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí. Jsou-li k vykazovanému zisku nebo ztrátě segmentu, jeho aktivům nebo pasivům alokovány částky, tyto částky se alokují přiměřeně.

[1] V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidity jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž návratnost se předpokládá delší než 12 měsíců ►M5 po skončení účetního období ◄.

▼B

26. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá při posuzování výkonnosti segmentu a rozhodování o přidělení prostředků pouze jeden údaj o zisku nebo ztrátě provozního segmentu a o jeho aktivech nebo pasivech, vykazují se zisk nebo ztráta segmentu, jeho aktiva a pasiva u těchto údajů. Pokud vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí používá více než jeden údaj o zisku nebo ztrátě provozního segmentu, jeho aktivech nebo pasivech, jsou vykazovanými údaji ty informace, u nichž má vedení za to, že jsou stanoveny podle zásad oceňování, jež jsou nejvíce v souladu se zásadami použitými při oceňování příslušných částek v účetní závěrce účetní jednotky.

27. Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka vysvětlí vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu a ocenění jeho aktiv a pasiv. Účetní jednotka zveřejní alespoň tyto informace:

a) bázi účetnictví pro veškeré transakce mezi povinně vykazovanými segmenty;

b) povahu všech rozdílů mezi vyčíslením zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů a ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem nebo výnosem a ukončenými činnostmi (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace nákladů vzniklých na centrální úrovni, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

c) povahu všech rozdílů mezi oceněním aktiv povinně vykazovaných segmentů a aktiv účetní jednotky (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace společně používaných aktiv, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

d) povahu všech rozdílů mezi oceněním pasiv povinně vykazovaných segmentů a pasiv účetní jednotky (nejsou-li zjevné z odsouhlasení podle odstavce 28). Tyto rozdíly mohou zahrnovat účetní postupy a postupy alokace společně používaných pasiv, které jsou nezbytné pro pochopení informací o vykazovaném segmentu;

e) povahu všech změn metod oceňování použitých k určení zisku nebo ztráty vykazovaného segmentu oproti minulému období a případný účinek těchto změn na vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu;

f) povahu a účinek všech nesymetrických alokací na povinně vykazované segmenty. Účetní jednotka může např. alokovat na segment odpisové náklady, aniž byla tomuto segmentu přiřazena příslušná odepisovatelná aktiva.

Sesouhlasení

▼M43

28. Účetní jednotka sesouhlasí veškeré tyto údaje:

▼B

a) součet výnosů povinně vykazovaných segmentů s výnosy účetní jednotky;

▼B

b) součet vyčísleného zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky před daňovým nákladem (daňovým výnosem) a ukončenými činnostmi. Pokud však účetní jednotka alokuje na povinně vykazované segmenty takové položky, jako je daňový náklad (daňový výnos), může odsouhlasit součet vyčísleného zisku nebo ztráty segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky po těchto položkách;

▼M43

c) součet aktiv vykazovaných segmentů s aktivy účetní jednotky, pokud jsou aktiva segmentu vykazována v souladu s odstavcem 23;

▼B

d) součet pasiv povinně vykazovaných segmentů s pasivy účetní jednotky, jsou-li pasiva segmentu vykazována v souladu s odstavcem 23;

e) součet částek veškerých dalších významných položek zveřejněných informací za povinně vykazované segmenty s příslušnou částkou za účetní jednotku.

Veškeré významné dorovnávací položky jsou vymezeny a popsány samostatně. Je nutno např. samostatně vymezit a popsat částku každé významné úpravy nezbytné k odsouhlasení zisku nebo ztráty povinně vykazovaných segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky vyplývající z různých účetních postupů.

Přehodnocení dříve vykázaných informací

29. Pokud účetní jednotka změní strukturu své vnitřní organizace tak, že dojde ke změně složení povinně vykazovaných segmentů, je nutno přepočítat příslušné údaje za předchozí období, včetně mezitímních období, ledaže tyto informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké. Zjištění, zda informace nejsou dostupné a zda by náklady na jejich vypracování byly příliš vysoké, se provede za každou jednotlivou zveřejňovanou položku. Po změně složení povinně vykazovaných segmentů účetní jednotka zveřejní, zda provedla přepočet příslušných položek informací o jednotlivých segmentech za předchozí období.

30. Jestliže účetní jednotka změnila strukturu své vnitřní organizace tak, že došlo ke změně složení povinně vykazovaných segmentů a jestliže informace o jednotlivých segmentech za předchozí období, včetně mezitímních období, nejsou přepočítány tak, aby odrážely změny, účetní jednotka zveřejní v roce, v němž ke změně dojde, informace o segmentu za běžné období na starém i novém základě tvorby segmentů, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ O CELÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

31. Odstavce 32–34 se vztahují na všechny účetní jednotky podléhající tomuto IFRS, včetně účetních jednotek, které mají jediný povinně vykazovaný segment. Některé podnikatelské činnosti účetních jednotek nejsou organizovány na základě rozdílů v příslušných výrobcích a službách nebo rozdílů v zeměpisných oblastech činností. Takovéto povinně vykazované segmenty účetní jednotky mohou vykazovat výnosy ze širokého spektra v zásadě odlišných výrobků a služeb nebo

▼B

v zásadě stejné výrobky a služby může poskytovat více než jeden z jejích povinně vykazovaných segmentů. Obdobně mohou povinně vykazované segmenty účetní jednotky držet aktiva v různých zeměpisných oblastech a vykazovat výnosy od odběratelů z různých zeměpisných oblastí nebo ve stejné zeměpisné oblasti může působit více než jeden z jejích povinně vykazovaných segmentů. Informace vyžadované podle odstavců 32–34 se uvádějí pouze tehdy, nejsou-li poskytnuty jako součást informací o povinně vykazovaných segmentech podle požadavků tohoto IFRS.

Informace o výrobcích a službách

32. Účetní jednotka vykazuje výnosy od externích odběratelů pro každý výrobek a službu či pro každou skupinu obdobných výrobků a služeb, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké, v tomto případě zveřejní informaci o této skutečnosti. Částky vykazovaných výnosů jsou založeny na finančních údajích použitých k sestavení účetní závěrky jednotky.

Informace o zeměpisných oblastech

33. Účetní jednotka uvede následující zeměpisné informace, ledaže potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké:

a) výnosy od externích odběratelů i) přiřazené zemi domicilu účetní jednotky a ii) přiřazené všem ostatním cizím zemím celkem, z nichž účetní jednotce plynou výnosy. Jsou-li výnosy od externích odběratelů přiřazené jednotlivé cizí zemi významné, zveřejní se informace o těchto výnosech samostatně. Účetní jednotka zveřejní informace o základu pro alokování výnosů od externích odběratelů na jednotlivé země;

b) dlouhodobá aktiva ([1]) jiná než finanční nástroje, odložené daňové pohledávky, aktiva v podobě požitků po skončení pracovního poměru a nároky vzniklé na základě pojistných smluv i) umístěná v zemi domicilu účetní jednotky a ii) umístěná ve všech ostatních cizích zemích celkem, v nichž účetní jednotka drží aktiva. Jsou-li aktiva v jednotlivé cizí zemí významná, informace o těchto aktivech se zveřejní samostatně.

Vykazované částky jsou založeny na finančních údajích použitých k sestavení účetní závěrky účetní jednotky. Nejsou-li potřebné informace dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké, zveřejní se informace o této skutečnosti. Kromě informací vyžadovaných podle tohoto odstavce může účetní jednotka uvést dílčí součty zeměpisných informací o skupinách zemí.

([1]) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž návratnost se předpokládá delší než 12 měsíců ►M5 po skončení účetního období ◄.

▼B

Informace o hlavních odběratelích

▼M26

34. Účetní jednotka poskytne informace o tom, nakolik je závislá na svých hlavních odběratelích. Jestliže výnosy z transakcí s jedním externím odběratelem činí 10 a více procent výnosů účetní jednotky, účetní jednotka zveřejní informaci o této skutečnosti, celkovou částku výnosů od každého takového odběratele a identifikaci segmentu nebo segmentů vykazujících výnosy. Účetní jednotka nemusí zveřejňovat informace o totožnosti hlavního odběratele nebo o částce výnosů, kterou jednotlivé segmenty u tohoto odběratele vykazují. Pro účely tohoto IFRS se za jednoho odběratele považuje skupina subjektů, o nichž je vykazující účetní jednotce známo, že jsou pod společnou kontrolou,. Je však třeba použít úsudek při posuzování, zda se za jednoho odběratele považují~~a~~ orgány veřejné správy (~~ústřední, jednotlivých států, provincií, územních celků, místní nebo zahraniční~~včetně vlády, vládních agentur a podobných orgánů, ať jsou místní, národní či mezinárodní) a subjekty, o nichž je vykazující účetní jednotce známo, že je tyto orgány veřejné správy kontrolují. Při tomto posuzování vykazující účetní jednotka uváží rozsah hospodářské integrace mezi těmito účetními jednotkami.

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

35. Účetní jednotka použije tento IFRS v roční účetní závěrce za období počínající 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Jestliže účetní jednotka použije tento IFRS ve své účetní závěrce za období před 1. lednem 2009, zveřejní informaci o této skutečnosti.

▼M22

35A. Odstavec 23 byl změněn *Zdokonaleními IFRS* vydanými v dubnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. lednem 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

36. Informace o jednotlivých segmentech za předchozí roky, které jsou uvedeny jako srovnávací informace pro první rok používání tohoto standardu (včetně použití změny odstavce 23 z dubna 2009), se přepočítají, aby splňovaly požadavky tohoto IFRS, s výjimkou, kdy potřebné informace nejsou dostupné a náklady na jejich vypracování by byly příliš vysoké.

▼M5

36A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 23(f). Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M26

36B. IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění revize z roku 2009) změnil odstavec 34 pro účetní období počínající 1. ledna 2011 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 24 (ve znění revize z roku 2009) pro dřívější období, musí změnu odstavce 34 použít i pro toto dřívější období.

▼**M43**

36C. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 22 a 28. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**B**

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 14

37. Tento IFRS nahrazuje IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.

▼B

Dodatek A

Definovaný výraz

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Provozní segment	Provozním segmentem je složka účetní jednotky: a) která se zabývá podnikatelskými aktivitami, v souvislosti s nimiž mohou vzniknout výnosy a náklady (včetně výnosů a nákladů spojených s transakcemi s jinou složkou téže účetní jednotky); b) jejíž provozní výsledky jsou pravidelně ověřovány vedoucí osobou účetní jednotky s rozhodovací pravomocí za účelem rozhodnutí o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posouzení jeho výkonnosti, a c) pro niž jsou dostupné samostatné finanční údaje.

▼M53

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 9

Finanční nástroje

KAPITOLA 1 Cíl

1.1. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady účetního výkaznictví *finančních aktiv* a *finančních závazků*, které uživatelům účetních závěrek přinesou relevantní a užitečné informace k tomu, aby mohli posoudit částky, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků účetní jednotky.

KAPITOLA 2 Rozsah působnosti

▼M54

2.1. Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

▼M53

a) podílů v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standardy IFRS 10, IAS 27 nebo IAS 28 vyžadují nebo umožňují účetní jednotce účtovat o podílech v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích v souladu s některými nebo všemi požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky použijí tento standard také na deriváty podílů v dceřiných a přidružených podnicích a ve společných podnicích, pokud derivát nenaplňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky tak, jak je vymezen v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

▼M54

b) práv a závazků z leasingu, které se účtují podle IFRS 16 *Leasingy*. Avšak:

i) pro pohledávky z finančního leasingu (tj. čisté investice u finančních leasingů) a pro pohledávky z operativního leasingu zaúčtované pronajímatelem platí požadavky tohoto standardu týkající se odúčtování a znehodnocení;

ii) pro závazky z leasingu zaúčtované nájemcem platí požadavky na odúčtování podle odstavce 3.3.1 tohoto standardu a

iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí požadavky tohoto standardu týkající se vložených derivátů.

▼M53

c) práv a závazků zaměstnavatelů vůči zaměstnancům z plánů zaměstnaneckých požitků, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

d) finančních nástrojů emitovaných účetní jednotkou, které splňují definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a warrantů) nebo které musejí být klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16 A a 16B nebo odstavci 16C a 16D IAS 32. Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard na tyto nástroje použít, pokud nesplňují výjimku uvedenou v písmenu a);

▼M53

e) práv a závazků vzniklých i) z pojistné smlouvy definované v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, pokud se nejedná o práva a závazky výstavce plynoucí z pojistné smlouvy, která splňuje definici smlouvy o finanční záruce nebo ii) ze smlouvy, která spadá do působnosti IFRS 4, protože obsahuje prvky dobrovolné účasti. Tento standard se však vztahuje na derivát vložený do smlouvy spadající do působnosti IFRS 4, pokud tento derivát není sám o sobě smlouvou spadající do působnosti IFRS 4. Pokud navíc výstavce smluv o finanční záruce předem explicitně stanovil, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné a použil při jejich účtování postupy, které jsou platné pro pojistné smlouvy, může si sám rozhodnout, zda použije pro takové smlouvy o finanční záruce tento standard nebo IFRS 4 (viz odstavce B2.5–B2.6). Poskytovatel může toto rozhodnutí učinit pro každou smlouvu zvlášť, ale tuto volbu nemůže pro danou smlouvu následně změnit;

f) jakýchkoli forwardových smluv mezi nabyvatelem a prodávajícím společníkem na nákup nebo prodej nabývané společnosti, v jehož důsledku vznikne podniková kombinace zahrnutá do rozsahu působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace* s datem akvizice v budoucnosti. Trvání této forwardové smlouvy by nemělo přesáhnout přiměřenou lhůtu běžně potřebnou k získání všech požadovaných povolení a k dokončení transakce.

g) úvěrových příslibů s výjimkou úvěrových příslibů uvedených v odstavci 2.3. U úvěrových příslibů, které jinak nespadají do působnosti tohoto standardu, však bude výstavce úvěrového příslibu postupovat podle požadavků na znehodnocení stanovených tímto standardem. Pro všechny úvěrové přísliby rovněž platí požadavky na odúčtování podle tohoto standardu.

h) finančních nástrojů, smluv a závazků vyplývajících z transakcí s úhradou vázanou na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*, s výjimkou smluv spadajících do působnosti odstavců 2.4–2.7 tohoto standardu, pro něž platí tento standard;

i) práv na náhradu výdajů, jež účetní jednotce vzniknou v souvislosti s vypořádáním závazku, který je vykazován jako rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo v souvislosti s nímž účetní jednotka zaúčtovala rezervu podle IAS 37 v předchozím účetním období;

j) práv a závazků spadajících do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, které jsou finančními nástroji, s výjimkou práv a závazků, pro něž IFRS 15 stanoví, že se účtují v souladu s tímto standardem.

2.2. Požadavky na znehodnocení podle tohoto standardu se použijí na ta práva, u nichž IFRS 15 stanoví, že pro účely zaúčtování zisků a ztrát ze znehodnocení se účtují v souladu s tímto standardem.

▼M53

2.3. **Následující úvěrové přísliby spadají do působnosti tohoto standardu:**

a) úvěrové přísliby, které účetní jednotka označí za finanční závazky v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty (viz odstavec 4.2.2). Účetní jednotka, která v minulosti prodávala aktiva pocházející z jejích úvěrových příslibů krátce po poskytnutí úvěru, musí tento standard aplikovat na všechny své úvěrové přísliby zařazené do stejné třídy;

b) úvěrové přísliby, které lze vypořádat v čisté výši hotově nebo poskytnutím či vystavením jiného finančního nástroje. Tyto úvěrové přísliby jsou deriváty. Úvěrový příslib se nepovažuje za vypořádaný v čisté výši pouze proto, že úvěr je splácen ve splátkách (například stavební hypoteční úvěr, který je splácen ve splátkách korespondujících s postupem stavebních prací);

c) přísliby poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní úroková míra (viz odst. 4.2.1 písm. d).

2.4. **Tento standard se použije na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat v čisté výši hotově nebo pomocí jiného finančního nástroje nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela a které jsou nadále drženy kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání. Tento standard se však použije na ty smlouvy, které se účetní jednotka rozhodne ocenit reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 2.5.**

2.5. **Smlouva o koupi nebo prodeji nefinanční položky, kterou lze vypořádat v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů, jako kdyby tato smlouva byla finančním nástrojem, může být neodvolatelně určena jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, i kdyby ji účetní jednotka uzavřela za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání. Účetní jednotka může takto rozhodnout pouze při uzavření smlouvy a pouze pokud se tím vylučuje nebo významně omezuje účetní nesoulad (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by jinak mohl vzniknout při nezaúčtování této smlouvy, protože je vyloučena z působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.4).**

2.6. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů. Jedná se o následující případy:

a) když podmínky smlouvy umožňují některé ze smluvních stran vypořádat smlouvu v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů;

▼M53

b) když možnost vypořádat smlouvu v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů není výslovně určena podmínkami smlouvy, ale účetní jednotka běžně podobné smlouvy takto vypořádává (ať už s protistranou, nebo formou smlouvy o započtení, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo vypršením);

c) když u podobných smluv účetní jednotka běžně postupuje tak, že převezme podkladový nástroj a během krátkého období po dodání ho prodá za účelem zisku plynoucího z krátkodobých výkyvů ceny nebo marže obchodníka; a

d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na hotovost.

Smlouva, na kterou se vztahuje písmeno b) nebo c), se neuzavírá za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá do působnosti tohoto standardu. U dalších smluv, na které se vztahuje odstavec 2.4, se posoudí, zda byly uzavřeny a jsou nadále drženy za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

2.7. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat v čisté výši hotově nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odst. 2.6 písm. a) nebo odst. 2.6 písm. d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu účetní jednotka nemůže uzavřít za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky pro potřeby očekávané koupě, prodeje nebo užívání.

KAPITOLA 3 Zaúčtování a odúčtování

3.1 PRVOTNÍ ZAÚČTOVÁNÍ

3.1.1. Účetní jednotka zaúčtuje finanční aktivum nebo finanční závazek ve svém výkazu o finanční pozici, tehdy a jen tehdy, když se stane stranou smluvního ustanovení týkajícího se nástroje (viz odstavce B3.1.1 a B3.1.2). Při prvním zaúčtování finančního aktiva musí účetní jednotka toto finanční aktivum klasifikovat v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5 a ocenit v souladu s odstavci 5.1.1–5.1.3. Při prvním zaúčtování finančního závazku musí účetní jednotka tento finanční závazek klasifikovat v souladu s odstavci 4.2.1 a 4.2.2 a ocenit v souladu s odstavcem 5.1.1.

Spotový nákup nebo prodej finančních aktiv

3.1.2. ***Spotový nákup nebo prodej*** **finančních aktiv se zaúčtuje nebo odúčtuje s použitím účtování k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu (viz odstavce B3.1.3–B3.1.6).**

▼M53

3.2 ODÚČTOVÁNÍ FINANČNÍCH AKTIV

3.2.1. Odstavce 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 a B3.2.1–B3.2.17 se aplikují v konsolidovaných účetních závěrkách na konsolidační celek. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IFRS 10 konsoliduje všechny dceřiné podniky a na tento konsolidační celek potom použije tyto odstavce.

3.2.2. Před vyhodnocením toho, zda vůbec a do jaké míry je nutné v souladu s odstavci 3.2.3–3.2.9 provést *odúčtování*, účetní jednotka rozhodne, zda má tyto odstavce použít u části finančního aktiva (nebo u části skupiny podobných finančních aktiv) nebo u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku, a to následovně:

a) odstavce 3.2.3–3.2.9 se použijí u části finančního aktiva (nebo části skupiny podobných finančních aktiv) pouze tehdy, pokud část zvažovaná k odúčtování splňuje jednu z následujících tří podmínek:

i) část obsahuje pouze konkrétně identifikované peněžní toky z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například když účetní jednotka uzavře úrokový strip, jímž druhá strana získá právo na úrokové peněžní toky, ale nikoli na jistinné toky z úvěrového nástroje, použijí se na úrokové peněžní toky odstavce 3.2.3–3.2.9,

ii) část obsahuje pouze poměrný (pro-rata) podíl na peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž druhá strana nabude práva na 90 % podíl ze všech peněžních toků dluhového nástroje, odstavce 3.2.3–3.2.9 se použijí na těchto 90 % peněžních toků. Pokud existuje více než jedna smluvní strana, není nutné, aby každá z nich měla poměrný podíl na peněžních tocích, stačí, když poměrný podíl má postupující účetní jednotka,

iii) část obsahuje pouze poměrný (pro-rata) podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž druhá strana nabude práva na 90 % podíl z úrokových plateb z finančního aktiva, odstavce 3.2.3–3.2.9 se použijí u 90 % z těchto plateb. Pokud existuje více než jedna smluvní strana, není nutné, aby každá z nich měla poměrný podíl na konkrétně identifikovaných peněžních tocích, stačí, když poměrný podíl má postupující účetní jednotka;

b) ve všech ostatních případech se odstavce 3.2.3–3.2.9 použijí na finanční aktivum jako celek (nebo na skupinu podobných finančních aktiv jako celek). Například pokud účetní jednotka převede i) práva na prvních nebo posledních 90 % peněžních inkas z finančního aktiva (nebo skupiny finančních aktiv) nebo

▼M53

ii) práva na 90 % peněžních toků ze skupiny pohledávek, ale poskytne kupujícímu záruku za jakékoli úvěrové ztráty až do výše 8 % z jistiny pohledávek, použijí se odstavce 3.2.3–3.2.9 u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku.

V odstavcích 3.2.3–3.2.12 se pojem „finanční aktivum“ vztahuje buď na část finančního aktiva (nebo část skupiny podobných finančních aktiv), jak bylo popsáno v písmenu a) výše, nebo na finanční aktivum (nebo skupinu podobných finančních aktiv) jako celek.

3.2.3. Účetní jednotka finanční aktivum odúčtuje tehdy a jen tehdy, když:

a) smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší, nebo

b) převede finanční aktivum, jak je uvedeno v odstavcích 3.2.4 a 3.2.5, a převod splňuje podmínky pro odúčtování podle odstavce 3.2.6.

(Spotové prodeje finančních aktiv viz odstavec 3.1.2.)

3.2.4. Účetní jednotka převede finanční aktivum tehdy a jen tehdy, když:

a) převede smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, nebo

b) si ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva, ale formou dohody, která splňuje podmínky odstavce 3.2.5, přijme smluvní závazek platit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům.

3.2.5. Pokud si účetní jednotka ponechá smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva („původní aktivum“), ale přijme smluvní závazek platit tyto peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám („koneční příjemci“), bude o transakci účtovat jako o převodu finančního aktiva, a to pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny tři následující podmínky:

a) účetní jednotka nemá povinnost platit částky konečným příjemcům, pokud nebude inkasovat ekvivalentní částky z původního aktiva. Krátkodobé zálohy přijaté účetní jednotkou s právem na plné vrácení vypůjčené částky, navýšené o dlužný úrok ve výši obvyklé na trhu, tuto podmínku neporušují;

b) účetní jednotka na základě smlouvy o převodu nesmí původní aktivum prodat ani zastavit jinak, než jako záruku konečným příjemcům za závazek platit jim peněžní toky;

c) účetní jednotka je povinna poukazovat konečným příjemcům všechny inkasované platby bez významného prodlení. Účetní jednotka navíc není oprávněna takové peněžní toky reinvestovat, kromě investic do hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů (dle definice v IAS 7 *Výkazy peněžních toků*) během krátkého období vypořádání mezi datem inkasa a datem požadovaného poukázání konečným příjemcům, a úrok získaný z takových investic je předán konečným příjemcům.

▼M53

3.2.6. Když účetní jednotka převádí finanční aktivum (viz odstavec 3.2.4), musí posoudit, do jaké míry si ponechává rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva. V takovém případě:

a) pokud účetní jednotka převede v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí odúčtovat finanční aktivum a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo ponechané při převodu;

b) pokud si účetní jednotka ponechá v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí nadále toto finanční aktivum vykazovat;

c) pokud účetní jednotka ani nepřevede, ani si neponechá v podstatě všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí zjistit, zda si zachovala kontrolu nad finančním aktivem. V takovém případě:

i) pokud si účetní jednotka nezachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho odúčtovat a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo závazky jakákoli práva a závazky vzniklé nebo ponechané při převodu;

ii) pokud si účetní jednotka zachovala nad finančním aktivem kontrolu, musí ho nadále účtovat v rozsahu své přetrvávající angažovanosti ve finančním aktivu (viz odstavec 3.2.16).

3.2.7. Převod rizik a užitků (viz odstavec 3.2.6) je posuzován porovnáním expozice účetní jednotky vůči kolísání výše a načasování čistých peněžních toků plynoucích z převáděného aktiva před a po převodu tohoto aktiva. Účetní jednotka si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančního aktiva, pokud její expozice vůči kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků z finančního aktiva se v důsledku převodu významně nemění (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum na základě dohody, že je koupí zpět za pevnou cenu nebo za prodejní cenu navýšenou o výnos z investice). Účetní jednotka převedla v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančního aktiva, pokud její expozice vůči kolísání není nadále významná ve vztahu k celkovému kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků spojených s finančním aktivem (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum pouze s opcí na zpětnou koupi za *reálnou hodnotu* k datu zpětné koupě nebo zcela převedla poměrný podíl peněžních toků z většího finančního aktiva ujednáním, jako je např. spoluúčast na úvěru, která splňuje podmínky odstavce 3.2.5).

3.2.8. Často bude zřejmé, zda účetní jednotka převedla nebo si ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a nebude tedy zapotřebí provádět jakékoli výpočty. V ostatních případech bude nutné spočítat a porovnat expozici účetní jednotky vůči kolísání současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků před převodem a po převodu. Výpočet a porovnání se provádí s použitím odpovídající aktuální tržní úrokové míry jako diskontní sazby. Berou se v úvahu veškerá možná kolísání čistých peněžních toků s tím, že ty výstupy, které jsou pravděpodobnější, dostanou vyšší váhu.

▼M53

3.2.9. Zda si účetní jednotka zachovala kontrolu (viz odst. 3.2.6 písm. c)) nad převáděným aktivem, závisí na schopnosti přejímajícího aktivum prodat. Pokud má přejímající praktickou možnost prodat aktivum jako celek nespřízněné straně a je schopen tuto možnost realizovat jednostranně a bez potřeby uplatňovat další omezení převodu, účetní jednotka si kontrolu nezachovala. Ve všech ostatních případech si účetní jednotka kontrolu zachovala.

Převody, které splňují podmínky pro odúčtování

3.2.10. Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum převodem, který splňuje jako celek podmínky pro odúčtování, a zachová si právo na obsluhu finančního aktiva za poplatek, musí zaúčtovat obsluhující aktivum nebo obsluhující závazek. Pokud se u poplatku, který má obdržet, neočekává, že účetní jednotce adekvátně nahradí obsluhu, obsluhující závazek z povinnosti obsluhy se musí zaúčtovat v reálné hodnotě. Pokud se očekává, že poplatek, který má účetní jednotka obdržet, bude více než přiměřenou náhradou, účetní jednotka zaúčtuje obsluhující aktivum z práva obsluhy, a to v částce stanovené na základě alokace účetní hodnoty většího finančního aktiva v souladu s odstavcem 3.2.13.

3.2.11. Pokud je finanční aktivum v důsledku převodu odúčtováno jako celek, ale převod způsobí, že účetní jednotka získá nové finanční aktivum nebo přijme nový finanční závazek nebo obsluhující závazek, musí účetní jednotka zaúčtovat nové finanční aktivum, finanční závazek nebo obsluhující závazek v reálné hodnotě.

3.2.12. Při odúčtování finančního aktiva jako celku se musí rozdíl mezi:

a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni odúčtování) a

b) přijatou úhradou (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva sníženého o hodnotu jakéhokoli nově přijatého závazku)

zaúčtovat do zisku nebo ztráty.

3.2.13. Pokud je převáděné aktivum součástí většího finančního aktiva (např. když účetní jednotka převede peněžní toky plynoucí z úroků, které jsou součástí dluhového nástroje, viz odst. 3.2.2 písm. a)) a převáděná část jako celek splňuje podmínky pro odúčtování, předchozí účetní hodnota většího finančního aktiva musí být rozdělena mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která bude odúčtována, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Za tímto účelem se musí se zbývajícím obsluhujícím aktivem nakládat jako s částí, která bude nadále vykazována. Rozdíl mezi:

a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni odúčtování) přiřazenou odúčtované části; a

b) přijatou úhradou za odúčtovanou část (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva sníženého o hodnotu jakéhokoli nově přijatého závazku)

se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.

▼M53

3.2.14. Když účetní jednotka rozdělí předchozí účetní hodnotu většího finančního aktiva mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, je nutné ocenit reálnou hodnotou část, která bude nadále vykazována. Pokud účetní jednotka v minulosti prodávala části podobné té, která bude nadále vykazována, nebo pro takové části existují podobné tržní transakce, nejlepší odhad reálné hodnoty dané části poskytují nedávné ceny skutečných transakcí. Pokud nejsou dostupné žádné cenové odhady ani nedávné tržní transakce pro určení reálné hodnoty části, která bude nadále vykazována, nejlepším odhadem reálné hodnoty je rozdíl mezi reálnou hodnotou většího finančního aktiva jako celku a úhrady přijaté od přejímajícího za odúčtovanou část.

Převody, které nesplňují podmínky pro odúčtování

3.2.15. Pokud převod nevede k odúčtování, protože si účetní jednotka ponechala v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, musí účetní jednotka i nadále vykazovat převáděné aktivum jako celek a musí zaúčtovat finanční závazek z přijaté úhrady. V následujících obdobích musí účetní jednotka zaúčtovat všechny výnosy plynoucí z převáděného aktiva a všechny náklady vynaložené na finanční závazek.

Přetrvávající angažovanost v převáděných aktivech

3.2.16. Pokud účetní jednotka nepřevede ani si neponechá významnou část všech rizik a užitků vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva a ponechá si kontrolu nad převáděným aktivem, bude i nadále vykazovat převáděné aktivum v rozsahu své přetrvávající angažovanosti. Rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky v převáděném aktivu je rozsah, v němž je účetní jednotka vystavena změnám v hodnotě převáděného aktiva. Například:

a) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy ručení za převáděné aktivum, rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky určuje nižší z i) hodnoty aktiva a ii) maximální částky přijatého plnění, jejíž splacení by po účetní jednotce mohlo být požadováno („záruční částka“);

b) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy vystavené nebo držené opce (nebo obou) na převáděné aktivum, rozsahem přetrvávající angažovanosti účetní jednotky je hodnota převáděného aktiva, kterou může účetní jednotka zpětně koupit. Avšak v případě vystavené prodejní opce na aktivum, které je oceněno reálnou hodnotou, je rozsah přetrvávající angažovanosti účetní jednotky limitován částkou reálné hodnoty převáděného aktiva nebo realizační cenou opce, je-li nižší (viz odstavec B3.2.13);

c) pokud přetrvávající angažovanost účetní jednotky nabude formy v hotovosti vypořádané opce nebo podobné operace s převáděným aktivem, rozsah přetrvávající angažovanosti se ocení stejným způsobem jako v případě uvedeném výše v písmenu b), kdy jde o opce nevypořádané v hotovosti.

▼M53

3.2.17. Pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktivum v rozsahu své přetrvávající angažovanosti, vykazuje také související závazek. Bez ohledu na ostatní požadavky na oceňování uvedené v tomto standardu se převáděné aktivum a související závazek oceňují na základě, který odráží práva a povinnosti, které si účetní jednotka ponechala. Související závazek se oceňuje tak, aby čistou účetní hodnotou převáděného aktiva a souvisejícího závazku byla:

a) naběhlá hodnota práv a závazků, které si účetní jednotka ponechala v případě, že se převáděné aktivum oceňuje naběhlou hodnotou; nebo

b) rovna reálné hodnotě práv a závazků, které si účetní jednotka ponechala při nezávislém ocenění, to v případě, že je převáděné aktivum oceňováno reálnou hodnotou.

3.2.18. Účetní jednotka musí pokračovat ve vykazování jakýchkoli výnosů plynoucích z převáděného aktiva, a to v rozsahu své přetrvávající angažovanosti, a musí zaúčtovat jakýkoli náklad vynaložený na související závazek.

3.2.19. Pro potřeby následného oceňování se zaúčtované změny reálné hodnoty převáděného aktiva a souvisejícího závazku účtují konzistentně v souladu s odstavcem 5.7.1 a nesmí se vzájemně započíst.

3.2.20. Pokud má účetní jednotka přetrvávající angažovanost pouze v části finančního aktiva (např. pokud si účetní jednotka zachová možnost zpětné koupě části převáděného aktiva nebo pokud má zbytkový podíl, na jehož základě si nezachovala převážnou část rizik a přínosů vyplývajících z vlastnictví, přičemž si účetní jednotka udržela kontrolu), rozděluje předchozí účetní hodnotu finančního aktiva mezi část, kterou bude nadále vykazovat v rámci přetrvávající angažovanosti, a část, kterou již nadále nevykazuje, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Pro tyto účely se použijí požadavky odstavce 3.2.14. Rozdíl mezi:

a) účetní hodnotou těchto aktiv (oceněnou ke dni odúčtování) přiřazenou části, která není nadále vykazována, a

b) úhradou přijatou za část, která není nadále vykazována,

se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.

3.2.21. Pokud je převedené aktivum oceněno naběhlou hodnotou, není možné související závazek určit jako finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

Veškeré převody

3.2.22. Pokud je převáděné aktivum nadále vykazováno, toto aktivum a související závazek se nesmí vzájemně započíst. Podobně účetní jednotka nesmí započíst žádný výnos plynoucí z převáděného aktiva se žádným nákladem vynaloženým na související závazek (viz IAS 32 odstavec 42).

▼M53

3.2.23. Pokud převádějící poskytne přejímajícímu zajištění nehotovostním kolaterálem (jako jsou dluhové nebo kapitálové nástroje), účtování takového kolaterálu převádějícím nebo přejímajícím závisí na tom, zda má přejímající právo prodat nebo dále zastavit kolaterál a zda převádějící nedodržel závazek. Převádějící i přejímající musí kolaterál účtovat následujícím způsobem:

a) pokud má přejímající ze smlouvy nebo ze zvyklosti právo prodat nebo znovu zastavit kolaterál, potom předávající musí toto aktivum reklasifikovat ve svém výkazu o finanční pozici (např. jako půjčené aktivum, poskytnuté kapitálové nástroje nebo pohledávku ze zpětné koupě) odděleně od ostatních aktiv;

b) pokud přejímající prodá zastavený kolaterál, musí zaúčtovat příjmy z prodeje a závazek vyplývající z povinnosti vrátit kolaterál oceněný reálnou hodnotou;

c) pokud převádějící nesplní závazek plynoucí z podmínek smlouvy a nemá nadále právo umořit kolaterál, musí kolaterál odúčtovat a přejímající musí kolaterál zaúčtovat jako své aktivum prvotně oceněné reálnou hodnotou, resp. pokud již kolaterál prodal, odúčtovat svůj závazek vrátit kolaterál;

d) kromě případů uvedených v písmenu c) musí převádějící nadále účtovat o kolaterálu jako o svém aktivu a přejímající nesmí o kolaterálu účtovat jako o aktivu.

3.3 ODÚČTOVÁNÍ FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

3.3.1. Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z výkazu o finanční pozici pouze v případě, že finanční závazek zanikne – tedy v případě, že je povinnost definovaná smlouvou splněna, zrušena nebo skončí její platnost.

3.3.2. Směna mezi stávajícím dlužníkem a věřitelem dluhového nástroje s podstatně rozdílnými podmínkami se musí účtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového finančního závazku. Podobně podstatná modifikace podmínek stávajícího závazku nebo jeho části (bez ohledu na to, zda jsou důsledkem finančních potíží dlužníka, či nikoli) se musí účtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového.

3.3.3. Rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku (nebo jeho části), který zanikl nebo byl převeden na jinou stranu, a zaplacenou úhradou, včetně jakýchkoli převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých nepeněžních závazků, se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.

3.3.4. Pokud účetní jednotka zpětně koupí část finančního závazku, musí rozdělit jeho předchozí účetní hodnotu mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, a to na základě poměru reálných hodnot těchto částí k datu zpětné koupě. Rozdíl mezi a) účetní hodnotou alokovanou na odúčtovanou část a b) zaplacenou úhradu, včetně všech převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých závazků u odúčtované části, se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.

▼M53

KAPITOLA 4 Klasifikace

4.1 KLASIFIKACE FINANČNÍCH AKTIV

4.1.1. Pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5, účetní jednotka musí klasifikovat finanční aktiva jako nástroje následně oceněné naběhlou hodnotou, reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty na základě:

a) obchodního modelu účetní jednotky pro řízení finančních aktiv a současně

b) charakteristiky smluvních peněžních toků finančního aktiva.

4.1.2. Finanční aktivum musí být oceňováno naběhlou hodnotou, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

a) finanční aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem získání smluvních peněžních toků, a

b) smluvní podmínky finančního aktiva stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

Odstavce B4.1.1–B4.1.26 obsahují pokyny, jak tyto podmínky uplatňovat.

4.1.2 A Finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

a) finanční aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv, a

b) smluvní podmínky finančního aktiva stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

Odstavce B4.1.1–B4.1.26 obsahují pokyny, jak tyto podmínky uplatňovat.

4.1.3. Pro účely uplatňování odst. 4.1.2 písm. b) a odst. 4.1.2 A písm. b):

a) jistina je reálná hodnota finančního aktiva při prvotním zaúčtování. Odstavec B4.1.7B poskytuje další vysvětlení k významu pojmu jistiny.

b) úrok zohledňuje časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko spojené s nesplacenou částkou jistiny za konkrétní časové období a další základní rizika a náklady spojené s poskytováním úvěrů, jakož i ziskovou marži. Odstavce B4.1.7 A a B4.1.9 A–B4.1.9E poskytují další vysvětlení k významu pojmu úroku včetně významu časové hodnoty peněz.

▼M53

4.1.4. Finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud není oceňováno naběhlou hodnotou podle odstavce 4.1.2 nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 4.1.2 A. Při prvotním zaúčtování jednotlivých investic do kapitálových nástrojů, které by jinak byly oceněny reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, si však účetní jednotka může neodvolatelně zvolit, že bude vykazovat následné změny v reálné hodnotě do ostatního úplného výsledku (viz odstavce 5.7.5–5.7.6).

Možnost zařadit finanční aktivum do kategorie oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

4.1.5. Nehledě na odstavce 4.1.1–4.1.4 může účetní jednotka při prvotním zaúčtování neodvolatelně zařadit finanční aktivum do kategorie oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud je tím vyloučen nebo významně omezen oceňovací nebo účetní nesoulad (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by mohl jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo účtování zisků a ztrát na jiném základě (viz odstavce B4.1.29–B4.1.32).

4.2 KLASIFIKACE FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

4.2.1. Účetní jednotka musí zařadit všechny finanční závazky do kategorie následně oceňované naběhlou hodnotou, kromě:

a) *finančních závazků oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty*. Takové závazky, včetně *derivátů*, které jsou závazky, se musí následně oceňovat reálnou hodnotou;

b) finančních závazků, které vzniknou, pokud převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro odúčtování nebo pokud je pro něj třeba použít metodu přetrvávající angažovanosti. Při oceňování takových finančních závazků se použijí odstavce 3.2.15 a 3.2.17;

c) *smluv o finanční záruce*. Po prvotním zaúčtování bude ručitel (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a) nebo b)) následně oceňovat:

i) ve výši opravné položky určené v souladu s oddílem 5.5 nebo

ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší;

d) příslibů poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní úroková míra. Výstavce tohoto příslibu následně ocení takový příslib (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a)):

i) ve výši opravné položky určené v souladu s oddílem 5.5, nebo;

ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15, ji-li vyšší;

▼M53

e) podmíněné protihodnoty zaúčtované nabyvatelem v podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje IFRS 3. Taková podmíněná protihodnota musí být následně oceňována reálnou hodnotou se změnami vykázanými do zisku nebo ztráty.

Možnost zařadit finanční závazek do kategorie oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

4.2.2. Účetní jednotka může při prvotním zaúčtování neodvolatelně zařadit finanční závazek do kategorie oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud to umožňuje odstavec 4.3.5 nebo pokud toto rozhodnutí poskytne více relevantních informací, protože:

a) vylučuje nebo významně omezuje oceňovací nebo účetní nesoulad (někdy označovaný jako „účetní neshoda“), který by mohl jinak vzniknout při oceňování aktiv nebo závazků nebo zaúčtování příslušných zisků a ztrát na jiném základě, nebo

b) skupina finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty a v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií a informace o této skupině jsou na tomto základě interně předávány klíčovým řídicím zaměstnancům organizace (podle definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například představenstvu společnosti a generálnímu řediteli (viz odstavce B4.1.33–B4.1.36).

4.3 VLOŽENÉ DERIVÁTY

4.3.1. Vložený derivát je složkou hybridní smlouvy, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu, přičemž některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samostatného derivátu. Vložený derivát modifikuje část nebo veškeré peněžní toky, které by jinak podle smlouvy byly vyžadovány, a to podle příslušné úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či indexu nebo podle jiné proměnné, a to za předpokladu, že pokud tato proměnná nemá finanční charakter, není specifická pro některou ze smluvních stran. Derivát, který je připojen k *finančnímu nástroji*, ale lze jej smluvně převést nezávisle na nástroji, nebo derivát, který má jinou smluvní stranu než daný nástroj, není vloženým derivátem, ale samostatným finančním nástrojem.

Hybridní smlouvy s hostitelskými smlouvami týkajícími se finančních aktiv

4.3.2. Pokud hybridní smlouva obsahuje hostitelskou smlouvu, která je aktivem v působnosti tohoto standardu, uplatňuje účetní jednotka požadavky uvedené v odstavcích 4.1.1–4.1.5 na celou hybridní smlouvu.

Jiné hybridní smlouvy

4.3.3. Pokud hybridní smlouva obsahuje hostitelskou smlouvu, která není aktivem v působnosti tohoto standardu, musí být vložený derivát oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát dle tohoto standardu pouze pokud:

a) ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými (viz odstavce B4.3.5 a B4.3.8);

▼M53

b) samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu a

c) hybridní smlouva není oceněna reálnou hodnotou do zisku a ztráty (tj. derivát, který je vložen ve finančním závazku oceňovaném reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, se neodděluje).

4.3.4. V případě, že se o vloženém derivátu účtuje samostatně, o hostitelské smlouvě se bude účtovat v souladu s příslušnými standardy. Tento standard se nezabývá tím, zda má být vložený derivát prezentován ve výkazu o finanční pozici odděleně.

4.3.5. Nehledě na znění odstavců 4.3.3 a 4.3.4, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů a hostitelská smlouva není aktivem v působnosti tohoto standardu, může účetní jednotka zařadit celou hybridní smlouvu do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty kromě případů, kdy:

a) vložený derivát (vložené deriváty) nemění významně peněžní toky, které by jinak byly smlouvou požadovány, nebo

b) je při prvním posouzení podobného hybridního nástroje na první pohled patrné, že vyčlenění vloženého derivátu (vložených derivátů) není povoleno, jako například u opce předčasného splacení vložené do úvěrové smlouvy, která umožňuje držiteli předplatit úvěr přibližně naběhlou hodnotou.

4.3.6. Pokud je účetní jednotka podle tohoto standardu povinna oddělit vložený derivát od hostitelské smlouvy, ale není schopna vložený derivát samostatně ocenit při jeho nabytí nebo ke konci pozdějšího vykazovacího období, musí zařadit celou hybridní smlouvu do kategorie v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty.

4.3.7. V případě, že účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek, udává reálnou hodnotu vloženého derivátu rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridní smlouvy a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy. Pokud účetní jednotka nemůže reálnou hodnotu vloženého derivátu stanovit pomocí této metody, platí odstavec 4.3.6 a hybridní smlouva se zařadí do kategorie oceňované reálnou hodnotou **do zisku nebo ztráty**.

4.4 REKLASIFIKACE

4.4.1. Právě tehdy, mění-li účetní jednotka svůj obchodní model pro správu finančních aktiv, musí reklasifikovat veškerá ovlivněná finanční aktiva v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.4. Další pokyny týkající se reklasifikace finančních aktiv jsou uvedeny v odstavcích 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 a B5.6.1–B5.6.2.

4.4.2. Účetní jednotka nesmí reklasifikovat žádný finanční závazek.

4.4.3. Reklasifikaci pro účely odstavců 4.4.1–4.4.2 nepředstavují tyto změny okolností:

a) položka, která dříve plnila funkci určeného a efektivního zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice, se již jako taková nekvalifikuje;

▼M53

b) položka začne plnit funkci určeného a efektivního zajišťovacího nástroje při zajištění peněžních toků nebo zajištění čisté investice a

c) změny oceňování v souladu s oddílem 6.7.

KAPITOLA 5 Oceňování

5.1 PRVOTNÍ OCENĚNÍ

5.1.1. S výjimkou pohledávek z obchodního styku v působnosti odstavce 5.1.3, musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. U finančních aktiv nebo finančních závazků nezařazených do kategorie ocenění reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty bude reálná hodnota zvýšena nebo snížena o transakční náklady, které přímo souvisejí s pořízením nebo vydáním finančního aktiva nebo finančního závazku.

5.1.1 A Pokud se však reálná hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku při prvotním zaúčtování liší od transakční ceny, účetní jednotka použije odstavec B5.1.2 A.

5.1.2. Pokud účetní jednotka účtuje o aktivu, které je následně oceněno naběhlou hodnotou, k datu vypořádání, aktivum se prvotně zaúčtuje v reálné hodnotě k datu obchodu (viz odstavce B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3. Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 5.1.1. musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit pohledávky z obchodního styku, které nemají významnou složku financování (určené podle IFRS 15) jejich transakční cenou (jak je stanoveno v IFRS 15).

5.2 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH AKTIV

5.2.1. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5:

a) naběhlou hodnotou;

b) reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku nebo

c) reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

5.2.2. Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 na finanční aktiva, která jsou oceňována naběhlou hodnotou podle odstavce 4.1.2, a na finanční aktiva, která jsou oceňována reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku podle odstavce 4.1.2 A.

5.2.3. Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 6.5.8–6.5.14 (a případně požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 89–94 IAS 39 pro zajištění úrokového rizika na bázi portfolia) u finančního aktiva, které je označeno jako zajištěná položka. ([1])

([1]) V souladu s odstavcem 7.2.21 si účetní jednotka může zvolit účetní pravidla, podle nichž bude nadále uplatňovat požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v IAS 39, a nikoli požadavky uvedené v kapitole 6 tohoto standardu. V případě takové volby odkazy na konkrétní požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v kapitole 6, na něž se odkazuje v tomto standardu, nejsou relevantní. Namísto toho účetní jednotka uplatňuje příslušné požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v IAS 39.

▼M53

5.3 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

5.3.1. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční závazek v souladu s odstavci 4.2.1-4.2.2.

5.3.2. Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 6.5.8–6.5.14 (a případně požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v odstavcích 89–94 IAS 39 pro zajištění úrokového rizika na bázi portfolia) u finančního závazku, který je označen jako zajištěná položka.

5.4 OCEŇOVÁNÍ NABĚHLOU HODNOTOU

Finanční aktiva

Metoda efektivní úrokové míry

5.4.1. Úrokový výnos musí být vypočten za použití *metody efektivní úrokové míry* (viz dodatek A a odstavce B5.4.1–B5.4.7). Vypočítá se tak, že se *efektivní úroková míra* uplatní na hrubou účetní *hodnotu finančního aktiva*, s výjimkou:

a) *nakoupených nebo vzniklých úvěrově znehodnocených finančních aktiv*. U těchto finančních aktiv musí účetní jednotka od prvotního zaúčtování uplatnit *efektivní úrokovou míru upravenou o úvěrové riziko* na *naběhlou hodnotu finančního* aktiva;

b) finančních aktiv, které nejsou nakoupenými nebo vzniklými úvěrově znehodnocenými finančními aktivy, avšak následně se staly *úvěrově znehodnocenými finančními aktivy*. U těchto finančních aktiv musí účetní jednotka v následujících vykazovaných obdobích uplatňovat efektivní úrokovou míru na naběhlou hodnotu finančního aktiva.

5.4.2. Účetní jednotka, která ve vykazovaném období vypočítá úrokový výnos uplatněním metody efektivní úrokové míry na naběhlou hodnotu finančního aktiva podle odst. 5.4.1 písm. b), musí v následujících vykazovaných obdobích vypočítávat úrokový výnos uplatněním efektivní úrokové míry na hrubou účetní hodnotu, pokud se úvěrové riziko u finančního nástroje sníží takovým způsobem, že již nejde o úvěrově znehodnocené finanční aktivum a toto zlepšení lze objektivně vztáhnout k události, ke které došlo po uplatnění požadavků uvedených v odst. 5.4.1 písm. b) (např. zlepšení úvěrového ratingu dlužníka).

Modifikace smluvních peněžních toků

5.4.3. Jsou-li nově sjednány či jinak modifikovány smluvní peněžní toky finančního aktiva a nové sjednání nebo modifikace nevede k odúčtování finančního aktiva v souladu s tímto standardem, musí účetní jednotka vypočítat novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva a *zisk nebo ztrátu z modifikace* zaúčtuje do zisku nebo ztráty. Hrubá účetní hodnota finančního aktiva se vypočítá jako současná hodnota nově sjednaných nebo modifikovaných smluvních peněžních

▼M53

toků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního aktiva (nebo efektivní úrokovou míru upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva) nebo případně revidovanou efektivní úrokovou mírou vypočtenou podle odstavce 6.5.10. Veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce vzniknou, budou mít vliv na účetní hodnotu modifikovaného finančního aktiva a budou se odepisovat po zbývající dobu trvání modifikovaného finančního aktiva.

Odpis

5.4.4. Účetní jednotka musí přímo snížit hrubou účetní hodnotu finančního aktiva, pokud nemá přiměřená očekávání, že bude realizovat hodnotu finančního aktiva jako celku nebo jeho části. Odpis představuje případ odúčtování (viz odst. B3.2.16 písm. r).

▼M74

Změny báze pro určení smluvních peněžních toků v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb

5.4.5. Účetní jednotka použije odstavce 5.4.6–5.4.9 na finanční aktiva nebo finanční závazky tehdy a pouze tehdy, jestliže se báze pro určení smluvních peněžních toků těchto finančních aktiv nebo finančních závazků mění v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb. Pro tento účel pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ odkazuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, jak je popsána v odstavci 6.8.2.

5.4.6. Báze pro určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků se může měnit:

a) změnou smluvních podmínek určených při prvotním zaúčtování finančního nástroje (například při změně smluvních podmínek tak, že je referenční úroková sazba nahrazena alternativní referenční sazbou);

b) způsobem, který nebyl brán v úvahu – nebo zamýšlen – ve smluvních podmínkách při prvotním zaúčtování finančního nástroje, beze změny smluvních podmínek (například se změní metoda výpočtu referenční úrokové sazby, aniž by se změnily smluvní podmínky) a/nebo

c) kvůli aktivaci stávající smluvní podmínky (například při uplatnění již existujícího nouzového ustanovení).

5.4.7. Účetní jednotka použije odstavec B5.4.5 jako praktické zjednodušení pro vykázání změny báze k určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků, jak to vyžaduje reforma referenčních úrokových sazeb. Toto praktické zjednodušení se použije pouze na takové změny a v takovém rozsahu, v jakém změnu požaduje reforma referenčních úrokových sazeb (viz také odstavec 5.4.9). Pro tento účel požaduje reforma referenčních úrokových sazeb změnu báze pro určení smluvních peněžních toků tehdy a výlučně tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek:

a) změna je nezbytná jakožto přímý důsledek reformy referenčních úrokových sazeb a

b) nová báze pro určení smluvních peněžních toků je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně).

▼M74

5.4.8. Příklady změn, které jsou důvodem pro novou bázi k určení smluvních peněžních toků, jež je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně):

a) nahrazení stávající referenční úrokové sazby používané k určení smluvních peněžních toků finančních aktiv nebo finančních závazků alternativní referenční úrokovou sazbou – nebo provedení takové reformy referenční úrokové sazby, že se změní metoda použitá k jejímu výpočtu – s přidáním pevného rozpětí nezbytného pro kompenzaci rozdílu v bázi mezi stávající referenční úrokovou sazbou a alternativní referenční úrokovou sazbou;

b) změny týkající se období fixace, dat fixace nebo počtu dní mezi daty kupónových plateb, aby bylo možné provést reformu referenčních úrokových sazeb, a

c) přidání nouzového ustanovení ke smluvním podmínkám finančního aktiva nebo finančního závazku, které umožní provedení změn popsaných výše v písmeni a) a b).

5.4.9. Pokud jsou kromě změn báze pro určení smluvních peněžních toků požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb provedeny další změny finančního aktiva nebo finančního závazku, účetní jednotka použije pro změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb nejprve praktické zjednodušení uvedené v odstavci 5.4.7. Účetní jednotka následně použije příslušné požadavky tohoto standardu na jakékoliv dodatečné změny, na které se nevztahuje praktické zjednodušení. Pokud dodatečná změna nemá za následek odúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku, použije účetní jednotka pro vykázání této dodatečné změny podle potřeby odstavec 5.4.3 nebo odstavec B5.4.6. Pokud má dodatečná změna za následek odúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku, použije účetní jednotka požadavky týkající se odúčtování.

▼M53

5.5 ZNEHODNOCENÍ

Zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát

Obecný přístup

5.5.1. Účetní jednotka musí zaúčtovat *opravnou položku* na *očekávané úvěrové ztráty* z finančního aktiva, které je oceněno v souladu s odstavci 4.1.2 nebo 4.1.2 A, z pohledávek vyplývajících z leasingu, smluvního aktiva nebo úvěrového příslibu a ze smlouvy o finanční záruce, na které se vztahují požadavky na znehodnocení podle odst. 2.1 písm. g), odst. 4.2.1 písm. c) nebo odst. 4.2.1 písm. d).

5.5.2. Účetní jednotka musí uplatnit požadavky na znehodnocení při zaúčtování a vyčíslení opravné položky na ztrátu z finančních aktiv, která jsou oceněna reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A. Opravná položka však musí být zaúčtována proti ostatnímu úplnému výsledku a nesmí snížit účetní hodnotu finančního aktiva ve výkazu o finanční pozici.

▼M53

5.5.3. Na základě odstavců 5.5.13–5.5.16 musí účetní jednotka ke každému datu vykázání vyčíslit opravnou položku na ztrátu z finančního nástroje ve výši *očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání,* pokud se za dobu od prvotního zaúčtování významně zvýšilo úvěrové riziko související s tímto finančního nástrojem.

5.5.4. Cílem požadavků na znehodnocení je zaúčtovat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání všech finančních nástrojů, u kterých od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika – bez ohledu na to, zda jsou posuzovány na individuálním nebo portfoliovém základě – s uvážením všech přiměřených a doložitelných informací, včetně informací o budoucnosti.

5.5.5. Na základě odstavců 5.5.13–5.5.16, pokud se k datu vykázání úvěrové riziko související s finančním nástrojem od prvotního zaúčtování významně nezvýšilo, musí účetní jednotka vyčíslit opravnou položku na ztrátu z tohoto finančního nástroje ve výši *dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát.*

5.5.6. U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se za datum prvotního vykázání pro účely uplatnění požadavků na znehodnocení považuje den, kdy se účetní jednotka stane stranou neodvolatelného příslibu.

5.5.7. Pokud účetní jednotka v předchozím vykazovaném období vyčíslila opravnou položku na ztráty z finančního nástroje ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, avšak k stávajícímu datu vykázání určí, že podmínky odstavce 5.5.3 již nejsou splněny, musí účetní jednotka opravnou položku vyčíslit ve výši dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát k stávajícímu datu vykázání.

5.5.8. Účetní jednotka musí vykázat v hospodářském výsledku jako zisk nebo ztrátu ze znehodnocení částku očekávaných úvěrových ztrát (nebo zrušení znehodnocení), o kterou musí upravit opravnou položku k datu vykázání na částku, kterou je účetní jednotka povinna účtovat podle tohoto standardu.

Určení významného zvýšení úvěrového rizika

5.5.9. Účetní jednotka musí ke každému datu vykázání posoudit, zda se úvěrové riziko související s finančním nástrojem od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, či nikoliv. Při tomto posouzení musí účetní jednotka vzít v úvahu změnu rizika selhání, ke které může dojít po očekávanou dobu trvání finančního nástroje, a nikoli změnu výše očekávaných úvěrových ztrát. Pro takové posouzení účetní jednotka musí porovnat riziko selhání u finančního nástroje k datu vykázání s rizikem ke dni prvotního zaúčtování a zvážit přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které ukazují na významné zvýšení úvěrového rizika.

▼M53

5.5.10. Účetní jednotka může usoudit, že úvěrové riziko související s finančním nástrojem se od prvotního zaúčtování významně nezvýšilo, pokud dojde k závěru, že u tohoto finančního nástroje je k datu vykázání úvěrové riziko nízké (viz odstavce B5.5.22–B5.5.24).

5.5.11. Jsou-li dostupné přiměřené a doložitelné informace o budoucnosti bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, nemůže účetní jednotka při určení, zda se od prvotního zaúčtování významně zvýšilo úvěrové riziko, vycházet pouze z informací o dnech po splatnosti. Pokud však bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí nejsou dostupné informace, které by vypovídaly o budoucnosti více než dni po splatnosti (na individuálním nebo na portfoliovém základě), může účetní jednotka k určení, zda od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika, použít informace o dnech po splatnosti. Nehledě na způsob, jakým účetní jednotka posuzuje významná zvýšení úvěrového rizika, existuje vyvratitelný předpoklad, že úvěrové riziko související s finančním aktivem se od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, pokud smluvní platby jsou více než 30 dnů po splatnosti. Účetní jednotka může tuto domněnku vyvrátit, pokud má přiměřené a doložitelné informace dostupné bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí, které prokazují, že se úvěrové riziko od prvotního zaúčtování významně nezvýšilo, i když smluvní platby jsou více než 30 dní po splatnosti. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že se úvěrové riziko významně zvýšilo ještě před tím, než byly smluvní platby více než 30 dnů po splatnosti, tento vyvratitelný předpoklad se nepoužije.

Modifikovaná finanční aktiva

5.5.12. Pokud smluvní peněžní toky finančního aktiva byly nově sjednány nebo modifikovány a finanční aktivum nebylo odúčtováno, musí účetní jednotka posoudit, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika souvisejícího s tímto finančním nástrojem v souladu s odstavcem 5.5.3, a to porovnáním:

a) rizika selhání k datu vykázání (na základě upravených smluvních podmínek), a

b) rizika selhání při prvotním zaúčtování (na základě původních, neupravených smluvních podmínek).

Nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva

5.5.13. Nehledě na odstavce 5.5.3 a 5.5.5 musí účetní jednotka pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva k datu vykázání účtovat jako opravnou položku pouze kumulované změny v očekávaných úvěrových ztrátách, a to za dobu od prvotního zaúčtování.

5.5.14. Ke každému datu vykázání musí účetní jednotka vykázat v zisku nebo ztrátě částku změny očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, a to jako zisk nebo ztrátu ze znehodnocení. Účetní jednotka účtuje příznivé změny očekávaných úvěrových ztrát po dobu trvání jako zisk ze znehodnocení, i když očekávané úvěrové ztráty po dobu trvání jsou nižší než částka očekávaných úvěrových ztrát, které byly zahrnuty do odhadovaných peněžních toků při prvotním zaúčtování.

▼M53

Zjednodušený přístup k obchodním pohledávkám, smluvním aktivům a pohledávkám z leasingu

▼M54

5.5.15. Nehledě na odstavce 5.5.3 a 5.5.5 musí účetní jednotka vždy vyčíslit opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání pro:

▼M53

a) obchodní pohledávky nebo smluvní aktiva, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IFRS 15 a které:

i) neobsahují významnou složku financování (nebo pokud účetní jednotka uplatní praktickou pomůcku pro smlouvy, které jsou jednoleté nebo kratší) v souladu s IFRS 15; nebo

ii) obsahují významnou složku financování v souladu s IFRS 15, pokud si účetní jednotka jako své účetní pravidlo zvolí vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. Toto účetní pravidlo musí být použito pro všechny takové obchodní pohledávky nebo smluvní aktiva, avšak může být použito zvlášť pro obchodní pohledávky a pro smluvní aktiva;

▼M54

b) pohledávky z leasingu, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IFRS 16, pokud si účetní jednotka jako své účetní pravidlo zvolí vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. Toto účetní pravidlo musí být použito na všechny pohledávky z leasingu, avšak může být použito zvlášť pro pohledávky z finančního a z operativního leasingu.

▼M53

5.5.16. Účetní jednotka si může zvolit navzájem nezávislá účetní **pravidla** pro obchodní pohledávky, pro pohledávky z leasingu a pro smluvní aktiva.

Vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát

5.5.17. Účetní jednotka musí vyčíslit očekávané úvěrové ztráty finančního nástroje způsobem, který odráží:

a) nezkreslenou a pravděpodobnostně váženou částku, která se určí vyhodnocením rozsahu možných výsledků;

b) časovou hodnotu peněz a

c) přiměřené a doložitelné informace, dostupné k datu vykázání bez nepřiměřených nákladů nebo úsilí, o minulých událostech, současných podmínkách a prognózách budoucích ekonomických podmínek.

5.5.18. Při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát účetní jednotka nemusí nutně identifikovat všechny možné scénáře. Musí však zvážit riziko nebo pravděpodobnost, že nastane úvěrová ztráta se zohledněním možnosti, že úvěrová ztráta nastane, a možnosti, že úvěrová ztráta nenastane, a to i když možnost, že k úvěrové ztrátě dojde, je velmi malá.

▼M53

5.5.19. Maximální období, které je třeba vzít v úvahu při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát, je maximální smluvní doba (včetně možností prodloužení), po kterou je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku, a nikoli období delší, i když toto delší období je v souladu s obchodní praxí.

5.5.20. Některé finanční nástroje však zahrnují půjčku i složku nečerpaného příslibu a smluvně zakotvená schopnost účetní jednotky požadovat splacení a zrušit nevyčerpaný příslib expozici účetní jednotky vůči riziku úvěrových ztrát na smluvní výpovědní dobu neomezuje. U takových finančních nástrojů, a pouze u nich, musí účetní jednotka vyčíslit očekávané úvěrové ztráty za období, po které je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku a očekávané úvěrové ztráty nemohou být zmírněny opatřeními k řízení úvěrového rizika, a to i když toto období přesahuje maximální smluvní dobu.

5.6 REKLASIFIKACE FINANČNÍCH AKTIV

5.6.1. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1, musí uplatnit reklasifikaci prospektivně od *data reklasifikace*. Účetní jednotka nesmí upravit žádné dříve zaúčtované zisky, ztráty (včetně zisků a ztrát ze znehodnocení) ani úroky. Požadavky na reklasifikaci stanoví odstavce 5.6.2–5.6.7.

5.6.2. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, jeho reálná hodnota se stanoví ke dni reklasifikace. Zisky nebo ztráty plynoucí z rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou se vykáží v hospodářském výsledku.

5.6.3. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, jeho reálná hodnota ke dni reklasifikace se stává jeho novou hrubou účetní hodnotou. (Pokyny k určení efektivní úrokové míry a opravné položky ke dni reklasifikace viz odstavec B5.6.2.)

5.6.4. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jeho reálná hodnota se stanoví ke dni reklasifikace. Zisky nebo ztráty plynoucí z rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou se zaúčtují do ostatního úplného výsledku. Efektivní úroková míra a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se v důsledku reklasifikace neupravují. (Viz odstavec B5.6.1.)

▼M53

5.6.5. **Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, finanční aktivum se reklasifikuje v jeho reálné hodnotě ke dni reklasifikace. Avšak kumulovaný zisk nebo ztráta dříve zaúčtovaná do ostatního úplného výsledku se vyjme z vlastního kapitálu a upraví se oproti reálné hodnotě finančního aktiva ke dni reklasifikace. V důsledku toho se finanční aktivum ocení ke dni reklasifikace, jako kdyby bylo vždy oceňováno naběhlou hodnotou. Tato úprava ovlivňuje ostatní úplný výsledek, ale neovlivňuje hospodářský výsledek, a proto není reklasifikační úpravou (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*). Efektivní úroková míra a vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se v důsledku reklasifikace neupravují. (Viz odstavec B5.6.1.)**

5.6.6. **Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, finanční aktivum je i nadále oceňováno reálnou hodnotou. Pokyny k určení efektivní úrokové míry a opravné položky ke dni reklasifikace viz odstavec B5.6.2.**

5.6.7. **Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, finanční aktivum je i nadále oceňováno reálnou hodnotou. Kumulovaný zisk nebo ztráta dříve zaúčtovaná do ostatního úplného výsledku je reklasifikovaná z vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz IAS 1) ke dni reklasifikace.**

5.7 ZISKY A ZTRÁTY

5.7.1. **Zisk nebo ztráta plynoucí z finančního aktiva nebo z finančního závazku, který je oceňován reálnou hodnotou, se vykáže do zisku nebo ztráty kromě případů, kdy:**

a) toto finanční aktivum nebo finanční závazek je součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku);

b) se jedná o investici do kapitálového nástroje a účetní jednotka se v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla, že zisky a ztráty bude vykazovat v ostatním úplném výsledku;

c) jedná se o finanční závazek označený za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty a účetní jednotka je v souladu s odstavcem 5.7.7 povinna vykazovat dopady změn *úvěrového rizika* tohoto závazku v ostatním úplném výsledku nebo

d) jedná se o finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A a účetní jednotka je povinna vykazovat určité změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.10.

▼M53

5.7.1 A *Dividendy* se zaúčtují do zisku nebo ztráty pouze tehdy, pokud:

a) vznikne právo účetní jednotky na přijetí platby dividendy;

b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s dividendou účetní jednotce poplyne, a

c) výše dividendy může být spolehlivě stanovena.

5.7.2. Zisk nebo ztráta z finančního aktiva, které je oceňováno naběhlou hodnotou a není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku), se vykáže do zisku nebo ztráty v okamžiku, kdy je finanční aktivum odúčtováno, reklasifikováno v souladu s odstavcem 5.6.2, při procesu amortizace naběhlé hodnoty nebo za účelem vykázání zisku nebo ztráty ze znehodnocení. Pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, musí použít odstavce 5.6.2 a 5.6.4. Zisk nebo ztráta z finančního závazku, který je oceňován naběhlou hodnotou a není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavce 6.5.8–6.5.14 a případně odstavce 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku), se vykáže do zisku nebo ztráty v okamžiku, kdy je finanční závazek odúčtován a při procesu amortizace naběhlé hodnoty. (Pokyny týkající se kurzových zisků nebo ztrát viz odstavec B5.7.2.)

5.7.3. Zisk nebo ztráta z finančních aktiv nebo z finančních závazků, které jsou zajištěnými položkami v zajišťovacím vztahu, se zaúčtuje v souladu s odstavci 6.5.8–6.5.14 a případně s odstavci 89–94 standardu IAS 39 pro zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku.

5.7.4. Pokud účetní jednotka účtuje finanční aktiva k datu vypořádání obchodu (viz odstavce 3.1.2, B3.1.3 a B3.1.6), jakákoli kladná změna reálné hodnoty aktiva v období mezi datem sjednání obchodu a datem vypořádání se u aktiv oceňovaných naběhlou hodnotou nevykazuje. U aktiv oceňovaných reálnou hodnotou se nicméně změna reálné hodnoty musí v souladu s odstavcem 5.7.1 vykázat buď do zisku nebo ztráty nebo do ostatního úplného výsledku. Datum sjednání obchodu se pro uplatnění požadavků na snížení hodnoty považuje za den prvotního zaúčtování.

Investice do kapitálových nástrojů

5.7.5. Účetní jednotka se při prvotním zaúčtování může neodvolatelně rozhodnout, že následné změny reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje v působnosti tohoto standardu, který není *určený k obchodování* a není ani podmíněnou protihodnotou vykázanou nabyvatelem v podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje standard IFRS 3, bude vykazovat v ostatním úplném výsledku. (Pokyny týkající se kurzových zisků nebo ztrát viz odstavec B5.7.3.)

5.7.6. Učiní-li účetní jednotka rozhodnutí uvedené v odstavci 5.7.5, musí v souladu s odstavcem 5.7.1 A dividendy plynoucí z této investice vykazovat do zisku nebo ztráty.

▼M53

Závazky označené jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

5.7.7. **Účetní jednotka musí v souladu s odstavcem 4.2.2. nebo odstavcem 4.3.5 vykázat zisk nebo ztrátu z finančního závazku, který je označen za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, následujícím způsobem:**

a) částka změny reálné hodnoty finančního závazku, která je důsledkem změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem, se vykáže do ostatního úplného výsledku (viz odstavce B5.7.13–B5.7.20) a

b) zbývající částka změny reálné hodnoty závazku se vykáže do zisku nebo ztráty,

ale pouze pokud by způsob účtování dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem popsaný v písmenu a) nevedl ke vzniku nebo zvětšení účetního nesouladu v hospodářském výsledku (v takovém případě se použije odstavec 5.7.8). Vodítko při rozhodování, zda by došlo ke vzniku nebo zvětšení účetního nesouladu, je dáno v odstavcích B5.7.5–B5.7.7 a B5.7.10–B5.7.12.

5.7.8. **Pokud by požadavky uvedené v odstavci 5.7.7 vedly ke vzniku nebo zvětšení účetního nesouladu v hospodářském výsledku, musí účetní jednotka veškerý zisk nebo ztrátu z daného závazku (včetně dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem) vykázat do zisku nebo ztráty.**

5.7.9. Nehledě na požadavky uvedené v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8 musí účetní jednotka vykázat do zisku nebo ztráty veškerý zisk nebo ztrátu z úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

Aktiva oceňovaná reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku

5.7.10. **Zisk nebo ztráta z finančního aktiva oceňovaného reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A se musí vykázat do ostatního úplného výsledku, kromě zisků a ztrát ze znehodnocení (viz oddíl 5.5) a kurzových zisků a ztrát (viz odstavce B5.7.2–B5.7.2 A), dokud toto finanční aktivum není odúčtováno nebo reklasifikováno. Je-li finanční aktivum odúčtováno, kumulovaný zisk nebo ztráta dříve vykázaná v ostatním úplném výsledku se reklasifikuje z vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1). Pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí účetní jednotka kumulovaný zisk nebo ztrátu, která byla dříve vykázána v ostatním úplném výsledku, vykázat v souladu s odstavci 5.6.5 a 5.6.7. Úrok vypočtený pomocí metody efektivní úrokové míry se vykáže do zisku nebo ztráty.**

5.7.11. **Jak bylo popsáno v odstavci 5.7.10, pokud je finanční aktivum v souladu s odstavcem 4.1.2 A oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, částky vykázané do zisku nebo ztráty jsou stejné jako částky, které by byly vykázány do zisku nebo ztráty, kdyby bylo dané finanční aktivum oceněno naběhlou hodnotou.**

▼M53

KAPITOLA 6 Zajišťovací účetnictví

6.1 CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI ZAJIŠŤOVACÍHO ÚČETNICTVÍ

6.1.1. Cílem zajišťovacího účetnictví je vykazovat v účetních závěrkách dopady činností účetní jednotky v oblasti řízení rizik, kdy účetní jednotka využívá finanční nástroje k řízení své expozice vůči konkrétním rizikům, jež by mohla ovlivnit hospodářský výsledek (nebo ostatní úplný výsledek v případě investic do kapitálových nástrojů, u kterých se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku). Cílem tohoto přístupu je uvést souvislosti zajišťovacích nástrojů, na které se zajišťovací účetnictví vztahuje, a umožnit tak lépe pochopit jejich účel a dopad.

6.1.2. Účetní jednotka se může rozhodnout, že označí zajišťovací vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou v souladu s odstavci 6.2.1–6.3.7 a B6.2.1–B6.3.25. U zajišťovacích vztahů, které splňují kritéria způsobilosti, musí účetní jednotka vykázat zisk nebo ztrátu zajišťovacího nástroje a zajištěné položky v souladu s odstavci 6.5.1–6.5.14 a B6.5.1–B6.5.28. Je-li zajištěnou položkou skupina položek, musí účetní jednotka dodržet další požadavky uvedené v odstavcích 6.6.1–6.6.6 a B6.6.1–B6.6.16.

6.1.3. Pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků vůči úrokovému riziku (a pouze pro takové zajištění) může účetní jednotka namísto požadavků tohoto standardu uplatnit požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené ve standardu IAS 39. V tom případě musí účetní jednotka uplatnit také zvláštní požadavky týkající se vykazování zajištění reálné hodnoty při zajištění portfolia proti úrokovému riziku a musí označit jako zajištěnou položku tu část, která představuje částku v určité měně (viz odstavce 81 A, 89 A a AG114–AG132 standardu IAS 39).

6.2 ZAJIŠŤOVACÍ NÁSTROJE

Způsobilé zajišťovací nástroje

6.2.1. Jako zajišťovací nástroj může být označen derivát oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, kromě některých vystavených opcí (viz odstavec B6.2.4).

6.2.2. Nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty lze použít jako zajišťovací nástroj, pokud to není finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, u něhož je částka změny jeho reálné hodnoty, která je důsledkem změn úvěrového rizika daného závazku, v souladu s odstavcem 5.7.5 vykazována v ostatním úplném výsledku. U zajištění měnových rizik lze jako zajišťovací nástroj použít složku měnového rizika nederivátového finančního aktiva nebo nederivátového finančního závazku pod podmínkou, že se nejedná o investici do kapitálového nástroje, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku.

6.2.3. Pro potřeby zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze smlouvy se stranou stojící mimo vykazující účetní jednotku (tj. jednotkou mimo skupinu nebo danou účetní jednotku).

▼M53

Použití zajišťovacího nástroje

6.2.4. Oprávněný nástroj musí být jako zajišťovací nástroj použit jako celek. Jediné povolené výjimky jsou:

a) oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opce, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna vnitřní hodnoty opce, a nikoli změna její časové hodnoty (viz odstavce 6.5.15 a B6.5.29–B6.5.33);

b) oddělení forwardového části a spotového části forwardové smlouvy, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna hodnoty spotového části forwardové smlouvy, a nikoli forwardová část; podobně lze oddělit měnové bazické rozpětí (basis spread) a vyloučit je z použití finančního nástroje jako zajišťovacího nástroje (viz odstavce 6.5.16 a B6.5.34–B6.5.39); a

c) pro potřeby zajišťovacího vztahu je možné jako zajišťovací nástroj použít proporční část celého zajišťovacího nástroje, např. 50 % jeho jmenovité hodnoty. Jako zajišťovací nástroj však nelze použít část změny jeho reálné hodnoty, která je spojena pouze s částí období do doby, než je zajišťovací nástroj vypořádán.

6.2.5. Účetní jednotka může posuzovat společně a jako zajišťovací nástroj společně použít jakoukoli kombinaci následujících prvků (včetně situací, kdy riziko nebo rizika vyplývající z některých zajišťovacích nástrojů kompenzují rizika vyplývající z těch ostatních):

a) deriváty nebo jejich proporční část a

b) ne-derivátové smlouvy nebo jejich proporční část.

6.2.6. Derivátový nástroj, který v sobě spojuje vystavenou opci a nakoupenou opci (například úrokový collar), však nemůže být použit jako zajišťovací nástroj, pokud ke dni použití je fakticky čistou vystavenou opcí (ledaže jej lze použít podle odstavce B6.2.4). Podobně dva nebo více nástrojů (nebo jejich proporční části) je možné společně použít jako zajišťovací nástroj pouze tehdy, pokud ke dni použití nejsou v kombinaci fakticky čistou vystavenou opcí (ledaže je lze použít podle odstavce B6.2.4).

6.3 ZAJIŠTĚNÉ POLOŽKY

Způsobilé zajištěné položky

6.3.1. Zajištěnou položkou může být vykázané aktivum nebo závazek, nezaúčtovaný *závazný příslib*, *očekávaná transakce* nebo čistá investice do zahraniční jednotky. Zajištěnou položkou tedy může být:

a) jednotlivá položka nebo

b) skupina položek (splňující požadavky odstavců 6.6.1–6.6.6 a B6.6.1–B6.6.16).

Zajištěnou položkou může být také část takové položky nebo skupiny položek (viz odstavce 6.3.7 a B6.3.7–B6.3.25).

▼M53

6.3.2. Zajištěná položka musí být spolehlivě ocenitelná.

6.3.3. Je-li zajištěnou položkou očekávaná transakce (nebo některá její složka), musí být tato transakce vysoce pravděpodobnou.

6.3.4. Zajištěnou položkou může být agregovaná expozice, která je kombinací expozice, jež by podle odstavce 6.3.1 mohla být použita jako zajištěná položka, a derivátu (viz odstavce B6.3.3–B6.3.4). To zahrnuje očekávanou transakci agregované expozice (tj. nezávazné, ale očekávané budoucí transakce, která by vedla ke vzniku expozice a derivátu), pokud je tato agregovaná expozice vysoce pravděpodobná a, jakmile nastane, a není tedy již očekávaná, může být použita jako zajištěná položka.

6.3.5. Pro potřeby zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajištěných položek plnit pouze aktiva, závazky, závazné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce se stranou stojící mimo vykazující účetní jednotku. Pro transakce mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny lze zajišťovací účetnictví použít pouze v individuálních nebo samostatných účetních závěrkách těchto účetních jednotek, a nikoli v konsolidované účetní závěrce skupiny s výjimkou konsolidované účetní závěrky investiční jednotky, jak je definována ve standardu IFRS 10, kde nebudou transakce mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi oceněnými reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty vyloučeny z konsolidované účetní závěrky.

6.3.6. Výjimkou z odstavce 6.3.5 je měnové riziko u vnitroskupinové peněžní položky (např. závazek/pohledávka mezi dvěma dceřinými podniky), které může plnit funkci zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud bude mít za následek expozici vůči riziku kurzových zisků nebo ztrát, které nejsou plně vyloučeny z konsolidace v souladu se standardem IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. V souladu se standardem IAS 21 nejsou z konsolidace plně vyloučeny kurzové zisky a ztráty z vnitroskupinových peněžních položek, pokud se transakce s vnitroskupinovou peněžní položkou uskutečňuje mezi dvěma účetními jednotkami ve skupině, které používají různou funkční měnu. Měnové riziko u vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí může navíc splňovat definici zajištěné položky v konsolidované účetní závěrce, pokud je tato transakce oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky, která se účastní této transakce, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

Použití zajištěných položek

6.3.7. Účetní jednotka může jako zajištěnou položku v zajišťovacím vztahu použít položku jako celek nebo některou složku položky. Celá položka zahrnuje veškeré změny peněžních toků nebo změny reálné hodnoty položky. Složka zahrnuje méně než celkovou změnu reálné hodnoty nebo celkovou variabilitu peněžních toků položky. V takovém případě může účetní položka určit jako zajištěnou položku pouze následující typy složek (včetně jejich kombinací):

a) pouze změny peněžních toků nebo změny reálné hodnoty položky, která je důsledkem specifického rizika nebo specifických rizik (riziková složka) pod podmínkou, že na základě posouzení v kontextu struktury daného konkrétního trhu lze rizikovou část samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit (viz odstavce B6.3.8–B6.3.15). V rámci rizikové složky je možné určit jako zajištěné položky pouze peněžní toky nebo reálné hodnoty nad nebo pod určitou cenu nebo jinou proměnnou („jednostranné riziko“);

▼M53

b) jeden nebo více vybraných smluvních peněžních toků;

c) části jmenovité hodnoty, tj. určenou část hodnoty položky (viz odstavce B6.3.16–B6.3.20).

6.4 KRITÉRIA PRO POUŽITÍ ZAJIŠŤOVACÍHO ÚČETNICTVÍ

6.4.1. Zajišťovací účetnictví lze použít pro zajišťovací vztah pouze tehdy, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

a) zajišťovací vztah sestává pouze ze způsobilých zajišťovacích nástrojů a způsobilých zajištěných položek;

b) na počátku zajišťovacího vztahu existuje formální určení a zdokumentování zajišťovacího vztahu, cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění. Tato dokumentace musí zahrnovat identifikaci zajišťovacího nástroje, zajištěné položky, povahu rizika, proti němuž se zajišťuje, a způsob jakým bude účetní jednotka posuzovat, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění (včetně analýzy zdrojů neefektivnosti zajištění a toho, jak účetní jednotka určuje *zajišťovací poměr*).

c) zajišťovací vztah splňuje všechny následující požadavky na efektivnost zajištění:

i) mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem existuje ekonomický vztah (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6);

ii) dopad úvěrového rizika není rozhodujícím faktorem pro změny hodnoty vyplývající z tohoto ekonomického vztahu (viz odstavce B6.4.7–B6.4.8) a

iii) zajišťovací poměr daného zajišťovacího vztahu je stejný jako poměr množství zajištěné položky, který účetní jednotka skutečně zajišťuje, a množství zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně používá k zajištění tohoto množství zajištěné položky. Toto určení však nesmí odrážet nerovnováhu mezi váhou přisouzenou zajištěné položce a váhou přisouzenou zajišťovacímu nástroji, která by způsobovala neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda byla zaúčtována, či nikoli), jež by mohla vést k účetnímu výsledku, který by nebyl v souladu s účelem zajišťovacího účetnictví (viz odstavce B6.4.9–B6.4.11).

6.5 ÚČTOVÁNÍ O ZPŮSOBILÝCH ZAJIŠŤOVACÍCH VZTAZÍCH

6.5.1. Účetní jednotka použije zajišťovací účetnictví na zajišťovací vztahy, jež splňují kritéria uvedená v odstavci 6.4.1 (což zahrnuje rozhodnutí účetní jednotky o nastavení zajišťovacího vztahu).

6.5.2. Existují tři typy zajišťovacího vztahu:

a) zajištění reálné hodnoty: zajištění expozice vůči riziku změn reálné hodnoty aktiva nebo závazku nebo nezaúčtovaného závazného příslibu nebo části jakékoli takové položky, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou ovlivnit hospodářský výsledek;

▼M53

b) zajištění peněžních toků: zajištění expozice vůči riziku variability peněžních toků, které plynou z konkrétního rizika spojeného se všemi vykázanými aktivy nebo závazky nebo s nějakou jejich složkou (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků z dluhu s proměnlivou úrokovou sazbou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a mohou ovlivnit hospodářský výsledek;

c) zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, jak je definována ve standardu IAS 21.

6.5.3. Je-li zajištěnou položkou kapitálový nástroj, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku, musí zajišťovaná expozice uvedená v odst. 6.5.2 písm. a) patřit mezi ty expozice, které mohou ovlivnit ostatní úplný výsledek. V tom případě, a pouze v tom případě, se zjištěná neefektivnost zajištění vykáže do ostatního úplného výsledku.

6.5.4. Zajištění měnového rizika ze závazného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.

6.5.5. Pokud zajišťovací vztah přestane splňovat požadavek na efektivnost zajištění související se zajišťovacím poměrem (viz odst. 6.4.1 písm. c) bod iii)), avšak cíle v oblasti řízení rizik pro tento určený zajišťovací vztah zůstávají stejné, musí účetní jednotka upravit zajišťovací poměr tohoto zajišťovacího vztahu tak, aby opět splňoval kritéria způsobilosti (v tomto standardu se tento postup nazývá „rebalancování“ – viz odstavce B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6. Účetní jednotka přestane účtovat o zajištění prospektivně pouze tehdy, pokud zajišťovací vztah (nebo část zajišťovacího vztahu) přestane splňovat kritéria způsobilosti (a to po zohlednění veškerého případného rebalancování zajišťovacího vztahu). To zahrnuje případy, kdy uplyne platnost zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn. Náhrada zajišťovacího nástroje jiným zajišťovacím nástrojem nebo jeho refinancování se pro tento účel nepovažuje za uplynutí platnosti nebo ukončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo refinancování součástí zdokumentovaných cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a je s těmito cíli v souladu. Pro tento účel navíc nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, pokud:

a) v důsledku právních předpisů nebo zavedení nových právních předpisů se strany, které sjednaly zajišťovací nástroj, dohodnou, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran. Pro tento účel je protistranou provádějící clearing centrální protistrana (někdy nazývaná „clearingová organizace“ nebo „clearingová agentura“) nebo osoba či osoby, například člen clearingové organizace nebo klient člena clearingové organizace, kteří vystupují jako protistrana, aby provedli clearing jako centrální protistrana. Pokud však strany zajišťovacího nástroje nahradí své původní protistrany různými protistranami, je požadavek uvedený v tomto písmenu splněn pouze v případě, že všechny tyto strany provádějí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany;

▼M53

b) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany. Tyto změny musí být v souladu s podmínkami, jež by se daly předpokládat, pokud by clearing zajišťovacího nástroje uskutečnila protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na započtení salda pohledávek a závazků a vybíraných poplatků.

Ukončení účtování o zajištění může ovlivnit buď zajišťovací účetnictví jako celek, nebo pouze jeho část (v takovém případě pokračuje zajišťovací účetnictví u ostatních zajišťovacích vztahů).

6.5.7. Účetní jednotka použije:

a) odstavec 6.5.10, když přestane účtovat o zajištění reálné hodnoty, ve kterém je zajištěná položka (nebo její část) finančním nástrojem oceňovaným naběhlou hodnotou, a

b) odstavec 6.5.12, když přestane účtovat o zajištění peněžních toků.

Zajištění reálné hodnoty

6.5.8. Dokud zajištění reálné hodnoty splňuje kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.4.1, účtuje se o zajišťovacím vztahu následujícím způsobem:

a) zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje se vykazují do zisku nebo ztráty (nebo do ostatního úplného výsledku, pokud tento zajišťovací nástroj zajišťuje kapitálový nástroj, u nějž se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku);

b) účetní hodnota zajištěné položky (je-li to použitelné) se upraví o zisk nebo ztrátu ze zajištění zajištěné položky a vykáže se do zisku nebo ztráty. Pokud je zajištěná položka finančním aktivem (nebo jeho částí), které se v souladu s odstavcem 4.1.21 A oceňuje reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, musí se zisk nebo ztráta ze zajištění této zajištěné položky vykázat do zisku nebo ztráty. Pokud je však zajištěná položka kapitálovým nástrojem, u nějž se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku, musí tyto částky zůstat v ostatním úplném výsledku. Pokud je zajištěná položka nezaúčtovaným závazným příslibem (nebo jeho částí), kumulovaná změna reálné hodnoty této zajištěné položky od okamžiku, kdy byla takto nastavena, se zaúčtuje jako aktivum nebo závazek, přičemž příslušný zisk nebo ztráta se vykáže do zisku nebo ztráty.

6.5.9. Pokud je při zajištění reálné hodnoty zajištěná položka závazným příslibem (nebo jeho částí) pořízení aktiva nebo přijetí závazku, výchozí účetní hodnota tohoto aktiva nebo závazku vyplývající z toho, že účetní jednotka svůj závazný příslib splní, se upraví tak, aby obsahovala kumulovanou změnu reálné hodnoty zajištěné položky, která byla zaúčtována do výkazu o finanční pozici.

▼M53

6.5.10. Pokud je zajištěná položka finančním nástrojem (nebo jeho částí) oceňovaným naběhlou hodnotou, jakákoli úprava vyplývající z odst. 6.5.8 písm. b) vstupuje do procesu amortizace naběhlé hodnoty a účtuje se do zisku nebo do ztráty. Amortizace může začít, jakmile byla tato úprava provedena, a nesmí začít později, než se zajištěná položka přestane upravovat o zisky a ztráty ze zajištění. Amortizace vychází z přepočítané efektivní úrokové míry stanovené k datu zahájení amortizace. V případě finančního aktiva (nebo jeho části), které je zajištěnou položkou a je v souladu s odstavcem 4.1.2 A oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, se amortizace provádí stejným způsobem, avšak místo aby se upravovala účetní hodnota, použije se amortizace proti částce, která představuje kumulovaný zisk nebo ztrátu dříve vykázanou v souladu s odst. 6.5.8 písm. b).

Zajištění peněžních toků

6.5.11. Dokud zajištění peněžních toků splňuje kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.4.1, účtuje se o zajišťovacím vztahu následujícím způsobem:

a) samostatná složka vlastního kapitálu, která souvisí se zajištěnou položkou (oceňovací rozdíl ze zajištění peněžních toků), se upraví na následující hodnotu (v absolutních částkách):

i) kumulovaný zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje od počátku zajišťovacího vztahu, nebo

ii) kumulovaná změna reálné hodnoty (současná hodnota) zajištěné položky (tj. současná hodnota kumulované změny předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěním) od počátku zajištění, je-li nižší;

b) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je posouzen jako efektivní zajištění (tj. část, která je kompenzovaná změnou oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků vypočtenou v souladu s písmenem a)), se vykáže do ostatního úplného výsledku;

c) jakýkoli zbývající zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje (nebo jakýkoli zisk nebo ztráta, které jsou zapotřebí k vyvážení změny oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků vypočtené v souladu s písmenem a)) je neefektivnost zajištění, která se musí vykázat do zisku nebo ztráty;

d) částka kumulovaná v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků v souladu s písmenem a) se musí účtovat následujícím způsobem:

i) pokud zajišťovaná očekávaná transakce následně vyústí ve vykázání nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se zajištěná očekávaná transakce pro zajištění nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku stane závazným příslibem, na který se použije zajištění reálné hodnoty, musí účetní jednotka vyřadit tuto částku z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků a zahrnout ji přímo do pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. V tomto případě se nejedná o reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1), a tudíž nemá vliv na ostatní úplný výsledek;

▼M53

ii) v případech zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v bodě i), se tato částka musí reklasifikovat z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1) ve stejném období nebo obdobích, během nichž zajištěné předpokládané budoucí peněžní toky ovlivní zisky nebo ztráty (například v obdobích, kdy se účtuje o úrokových výnosech nebo o úrokových nákladech nebo když dojde k očekávanému prodeji);

iii) pokud je však tato částka ztrátou a účetní jednotka očekává, že celá tato ztráta nebo její část v jednom nebo více budoucích období nebude vymožitelná, musí částku, u níž se neočekává vymožení, okamžitě reklasifikovat do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1).

6.5.12. Pokud účetní jednotka přestane účtovat o zajištění peněžních toků (viz odstavec 6.5.6 a odst. 6.5.7 písm. b)), musí částku kumulovanou v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků v souladu s odst. 6.5.11 písm. a) účtovat následujícím způsobem:

a) pokud se očekává, že se zajištěné budoucí peněžní toky uskuteční, musí tato částka být ponechána v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků, dokud daný budoucí peněžní tok nenastane nebo dokud se nepoužije ustanovení odst. 6.5.11 písm. d) bodu iii). Jakmile daný budoucí peněžní tok nastane, použije se odst. 6.5.11 písm. d);

b) pokud se již neočekává, že by zajištěné budoucí peněžní toky nastaly, musí se tato částka okamžitě přeřadit z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1). Zajištěný budoucí peněžní tok, jehož existence již není vysoce pravděpodobná, není nutně třeba považovat za již neočekávaný.

Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

6.5.13. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz standard IAS 21), se účtuje podobně jako zajištění peněžních toků:

a) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako efektivní zajištění, se vykáže do ostatního úplného výsledku (viz odstavec 6.5.11), a

b) neefektivní část se vykáže do zisku nebo ztráty.

6.5.14. Kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s efektivní částí zajištění, která se nakumulovala v přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí, musí být převedena z vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1) v souladu s odstavci 48–49 standardu IAS 21 při pozbytí nebo částečném pozbytí zahraniční jednotky.

Účtování o časové hodnotě opcí

6.5.15. Pokud účetní jednotka rozdělí vnitřní hodnotu a časovou hodnotu opční smlouvy a jako zajišťovací nástroj zaúčtuje pouze změnu vnitřní hodnoty opce (viz odst. 6.2.4 písm. a), musí vykázat časovou hodnotu opce následujícím způsobem (viz odstavce B6.5.29–B6.5.33):

▼M53

a) účetní jednotka musí rozlišovat mezi časovou hodnotou opcí podle typu zajištěné položky, kterou tato opce zajišťuje (viz odstavec B6.5.29):

   i) zajištěná položka spojená s transakcí, nebo

   ii) zajištěná položka spojená s časovým obdobím.

b) změna reálné hodnoty časové hodnoty opce, která zajišťuje zajištěnou položku spojenou s transakcí, musí být vykázána do ostatního úplného výsledku v rozsahu, v němž je spojena se zajištěnou položkou, a musí být kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu. Kumulovaná změna reálné hodnoty vyplývající z časové hodnoty opce, která byla kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu („částka“), se musí účtovat následujícím způsobem:

   i) pokud zajišťovaná očekávaná transakce následně vyústí ve vykázání nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se zajištěná očekávaná transakce stane závazným příslibem nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, na který se použije zajištění reálné hodnoty, musí účetní jednotka vyřadit tuto částku ze samostatné složky vlastního kapitálu a zahrnout ji přímo do pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. Nejedná se o reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1), a tudíž nemá vliv na ostatní úplný výsledek;

   ii) u těch zajišťovacích vztahů, které nejsou popsány v bodě i), se tato částka musí převést ze samostatné složky vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1) ve stejném období nebo obdobích, během kterých mají zajištěné předpokládané budoucí peněžní toky vliv na zisk nebo ztrátu (například když dojde k očekávanému prodeji);

   iii) pokud však účetní jednotka očekává, že celá tato částka nebo její část v jednom nebo více budoucích obdobích nebude vymožitelná, musí částku, u níž neočekává vymožení, okamžitě převést do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1);

c) změna reálné hodnoty časové hodnoty opce, která zajišťuje zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, musí být vykázána do ostatního úplného výsledku v tom rozsahu, v jakém je spojena se zajištěnou položkou, a musí být kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu. Časová hodnota k datu zaúčtování opce jako zajišťovacího nástroje, v tom rozsahu, v jakém je spojena se zajištěnou položkou, se musí amortizovat na systematické a racionální bázi za období, během kterého úprava zajištění vnitřní hodnoty opce mohla ovlivňovat zisk nebo ztrátu (nebo ostatní úplný výsledek, pokud zajištěná položka je kapitálovým nástrojem, u kterého se účetní jednotka v souladu s odstavcem 5.7.5 rozhodla vykazovat změny reálné hodnoty do ostatního úplného výsledku). V každém účetním období tedy musí být amortizovaná částka přeřazena ze samostatné složky vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1). Pokud je však ukončeno účtování o zajišťovacím vztahu, jež zahrnuje změnu vnitřní hodnoty opce jako zajišťovacího nástroje, musí účetní jednotka částku čisté výše (tj. včetně kumulované amortizace), která se nakumulovala v samostatné složce vlastního kapitálu, okamžitě převést do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úpravu (viz standard IAS 1).

▼M53

Účtování o forwardové části forwardových smluv a o měnovém bazickém rozpětí (basis spread) finančních nástrojů

6.5.16. Pokud účetní jednotka rozdělí forwardovou část a spotovou část forwardové smlouvy a vykáže jako zajišťovací nástroj pouze změnu hodnoty spotové části forwardové smlouvy, nebo pokud účetní jednotka oddělí měnové bazické rozpětí (basis spread) od finančního nástroje a vyřadí tuto část pro účely určení tohoto finančního nástroje jako zajišťovacích (viz odst. 6.2.4 písm. b), může účetní jednotka na tuto forwardovou část forwardové smlouvy nebo na toto měnové bazické rozpětí (basis spread) uplatnit odstavec 6.5.15, a to stejným způsobem, jako je uplatňován na časovou hodnotu opce. V tom případě musí účetní jednotka postupovat podle pokynů pro uplatňování uvedených v odstavcích B6.5.34–B6.5.39.

6.6 ZAJIŠTĚNÍ SKUPINY POLOŽEK

Způsobilost skupiny položek plnit funkci zajištěné položky

6.6.1. Skupina položek (včetně skupiny položek, která představuje čistou pozici (viz odstavce B6.6.1–B6.6.8), je způsobilá plnit funkci zajištěné položky pouze tehdy, pokud:

a) se skládá z položek (včetně složek položek), které jsou každá jednotlivě způsobilé plnit funkci zajištěné položky;

b) položky ve skupině jsou pro účely řízení rizik řízeny společně na skupinovém základě a

c) v případě zajištění peněžních toků skupiny položek, kde se neočekává, že variabilita peněžních toků bude přibližně odpovídat celkové variabilitě peněžních toků ve skupině, takže vzniknou pozice s kompenzujícími se riziky:

i) se jedná o zajištění měnového rizika a

ii) určení této čisté pozice obsahuje specifikaci účetního období, v němž se očekává, že očekávané transakce ovlivní zisk nebo ztrátu, jakož i povahu a objem těchto očekávaných transakcí (viz odstavce B6.6.7–B6.6.8).

Určení složky se jmenovitou hodnotou k použití

6.6.2. Složka, která je proporční částí způsobilé skupiny položek, je způsobilou zajištěnou položkou pod podmínkou, že toto nastavení k použití je v souladu s cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizik.

6.6.3. Vrstva celkové skupiny položek (např. spodní vrstva) je způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze tehdy, pokud:

a) je možné ji samostatně identifikovat a spolehlivě vyčíslit;

b) cílem řízení rizik je zajistit takovouto vrstvu;

c) položky v celé skupině, v níž byla daná vrstva identifikována, jsou vystaveny stejnému zajišťovanému riziku (takže ocenění zajištěné vrstvy není významně ovlivněno tím, které konkrétní položky z celé skupiny tvoří součást zajištěné vrstvy);

▼M53

d) pro zajištění stávajících položek (například nezaúčtovaného závazného příslibu nebo vykázaného aktiva) je účetní jednotka schopna identifikovat a průběžně sledovat celou skupinu položek, v níž je daná zajištěná vrstva identifikována (takže účetní jednotka je schopna splnit požadavky na účtování způsobilých zajišťovacích vztahů); a

e) všechny položky skupiny, které obsahují opci na předčasné splacení, splňují požadavky týkající se složek jmenovité hodnoty (viz odstavec B6.3.20).

Vykazování

6.6.4. Pro zajištění skupiny položek se vzájemně se kompenzujícími rizikovými pozicemi (tj. při zajištění čisté pozice), jejíž zajišťovaná rizika mají vliv na různé řádky výkazu zisků a ztrát a výkazu ostatního úplného výsledku, jakékoli zisky nebo ztráty plynoucí ze zajištění uvedené v tomto výkazu musí být vykázány v samostatném řádku odděleně od položek, které jsou ovlivněny zajištěnými položkami. Částka v řádku souvisejícím se samotnou zajištěnou položkou (například výnosy nebo náklady prodejů), tedy nebude ovlivněna.

6.6.5. U aktiv a závazků, které jsou zajištěny společně jako skupina v rámci zajištění reálné hodnoty, musí být zisky nebo ztráty z jednotlivých aktiv nebo závazků, zachycené ve výkazu o finanční pozici, v souladu s odst. 6.5.8 písm. b) vykázány jako úprava účetní hodnoty příslušných jednotlivých položek, z nichž se tato skupina skládá.

Nulové čisté pozice

6.6.6. Pokud je zajištěnou položkou skupina, která je v nulové čisté pozici (tj. zajištěné položky mezi sebou plně kompenzují riziko, které je řízeno na skupinovém základě), má účetní jednotka povoleno nastavit ji jako zajišťovací vztah, který nezahrnuje zajišťovací nástroj, pod podmínkou, že:

a) zajištění je součástí strategie průběžného zajišťování čistého rizika, přičemž tato účetní jednotka s postupem času běžně zajišťuje nové pozice stejného typu (například, když se transakce přesune do časového horizontu, na který účetní jednotka zajišťuje);

b) zajištěná čistá pozice mění svou velikost po dobu trvání strategie průběžného zajišťování čistého rizika a účetní jednotka používá vhodné zajišťovací nástroje k zajištění čistého rizika (tj. když čistá pozice není nulová);

c) k zajištění těchto čistých pozic, kde čistá pozice není nulová a je zajištěna způsobilým zajišťovacím nástrojem, se obvykle používá zajišťovací účetnictví; a

d) neúčtování zajištění nulových čistých pozic by vedlo k nesourodým účetním výsledkům, protože účetnictví by nezachycovalo vzájemně se kompenzující rizikové pozice, které by jinak při zajištění čisté pozice byly zachyceny.

▼**M53**

6.7 MOŽNOST URČIT ÚVĚROVOU EXPOZICI JAKO OCEŇOVANOU REÁLNOU HODNOTU DO ZISKU NEBO ZTRÁTY

Způsobilost úvěrových expozic k oceňování reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

6.7.1. Pokud účetní jednotka za účelem řízení úvěrového rizika všech finančních nástrojů nebo jejich části (úvěrová expozice) používá úvěrový derivát, který je oceňován reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, může účetní jednotka tento finanční nástroj v rozsahu, který je takto řízen (tj. celý nebo jeho část), určit jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud:

a) se název expozice vůči úvěrovým rizikům (např. dlužník nebo držitel úvěrového příslibu) shoduje s referenčním subjektem úvěrového derivátu („shoda názvu“) a

b) nadřízenost finančního nástroje odpovídá nadřízenosti nástrojů, které lze poskytnout v souladu s podmínkami úvěrového derivátu.

Účetní jednotka může provést toto určení bez ohledu na to, zda finanční nástroj, který je použit k řízení úvěrových rizik, je v působnosti tohoto standardu (například, účetní jednotka může takto určit úvěrové přísliby, které jsou mimo působnost tohoto standardu). Účetní jednotka může tento finanční nástroj určit při prvotním zaúčtování nebo později, nebo když není zachycen. Toto určení musí účetní jednotka neprodleně zdokumentovat.

Účtování úvěrových expozic určených jako oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

6.7.2. Pokud je finanční nástroj v souladu s odstavcem 6.7.1 určen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty po jeho prvotním zaúčtování nebo pokud dříve vůbec zachycen nebyl, případný rozdíl mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou v době určení se musí okamžitě vykázat do zisku nebo ztráty. U finančních aktiv oceňovaných v souladu s odstavcem 4.1.2 A reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku se kumulovaný zisk nebo ztráta dříve vykázaná v ostatním úplném výsledku okamžitě převede z vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1).

6.7.3. Účetní jednotka musí ukončit oceňování finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo proporční části tohoto finančního nástroje reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud:

a) kritéria způsobilosti uvedená v odstavci 6.7.1 již nejsou splněna, například:

i) uplyne platnost úvěrového derivátu nebo souvisejícího finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo je tento úvěrový derivát nebo finanční nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn, nebo

ii) úvěrové riziko finančního nástroje již nadále není řízeno prostřednictvím úvěrových derivátů. Toto by mohlo nastat například z důvodu zlepšení úvěrové kvality dlužníka nebo držitele úvěrového příslibu nebo v důsledku změn kapitálových požadavků uložených účetní jednotce, a

▼M53

b) finanční nástroj, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, jinak nemusí být oceňován reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty (tj. obchodní model účetní jednotky se mezitím nezměnil tak, aby byla nezbytná reklasifikace v souladu s odstavcem 4.4.1).

6.7.4. Pokud účetní jednotka ukončí oceňování finančního nástroje, který vedl ke vzniku úvěrového rizika, nebo části tohoto nástroje reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, stává se reálná hodnota tohoto finančního nástroje ke dni ukončení jeho novou účetní hodnotou. Následně musí být použito stejné oceňování, které bylo používáno předtím, než byl daný finanční nástroj určen jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty (a to včetně procesu amortizace naběhlé hodnoty, který vyplývá z nové účetní hodnoty). Například u finančního aktiva, které bylo původně klasifikováno jako nástroj oceňovaný naběhlou hodnotou, by účetní jednotka přešla na toto oceňování a jeho efektivní úroková míra by byla nově vypočítána na základě jeho nové hrubé účetní hodnoty k datu ukončení oceňování reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

▼M70

6.8 Dočasné výjimky z uplatňování zvláštních požadavků na zajišťovací účetnictví

6.8.1. Účetní jednotka použije odstavce 6.8.4–6.8.12, odstavec 7.1.8 a odst. 7.2.26 písm. d) na všechny zajišťovací vztahy přímo dotčené reformou referenčních úrokových sazeb. Tyto odstavce se vztahují pouze na takovéto zajišťovací vztahy. Zajišťovací vztah je přímo dotčen reformou referenčních úrokových sazeb pouze tehdy, pokud reforma vyvolá nejistotu, pokud jde o:

a) referenční úrokovou sazbu (specifikovanou smluvně nebo mimosmluvně) určenou jako zajištěné riziko a/nebo

b) načasování nebo částku peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.

6.8.2. Pro účely použití odstavců 6.8.4–6.8.12 se pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ vztahuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, včetně nahrazení referenční úrokové sazby alternativní referenční úrokovou sazbou, kupříkladu sazbou vyplývající z doporučení obsažených ve zprávě Rady pro finanční stabilitu z července 2014 nazvané „Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“ ([1]).

6.8.3. V odstavcích 6.8.4–6.8.12 jsou stanoveny výjimky pouze pro požadavky specifikované v těchto odstavcích. Účetní jednotka musí nadále uplatňovat všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví na zajišťovací vztahy, které jsou přímo dotčeny reformou referenčních úrokových sazeb.

Požadavek na vysokou pravděpodobnost u zajištění peněžních toků

6.8.4. Pro účely určení toho, zda je očekávaná transakce (nebo některá její složka) vysoce pravděpodobná, jak je požadováno v odstavci 6.3.3, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

([1]) Zpráva s názvem „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ („Reformovat hlavní referenční úrokové sazby“) je k dispozici na adrese http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

Reklasifikace částky kumulované v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků

6.8.5. Pro účely použití požadavku uvedeného v odstavci 6.5.12 k určení toho, zda se očekává, že se vyskytnou zajištěné budoucí peněžní toky, účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Posouzení ekonomického vztahu mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem

6.8.6. Pro účely uplatnění požadavků uvedených v odst. 6.4.1 písm. c) bodě i) a v odstavcích B6.4.4–B6.4.6 účetní jednotka předpokládá, že referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné peněžní toky a/nebo zajištěné riziko (specifikované smluvně nebo mimosmluvně), nebo referenční úroková sazba, na níž jsou založeny peněžní toky zajišťovacího nástroje, není v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb změněna.

Určení složky určité položky jako zajištěné položky

6.8.7. Pokud se nepoužije odstavec 6.8.8., použije účetní jednotka pro zajištění mimosmluvně specifikované referenční složky úrokového rizika požadavek odst. 6.3.7 písm. a) a odstavce B6.3.8 – že složka rizika musí být samostatně identifikovatelná – pouze na počátku zajišťovacího vztahu.

6.8.8. Pokud účetní jednotka v souladu se svou zajišťovací dokumentací často přenastavuje (tj. ruší a obnovuje) zajišťovací vztah, protože zajišťovací nástroj i zajištěná položka se často mění (tj. účetní jednotka používá dynamický proces, v němž zajištěné položky i zajišťovací nástroje použité k řízení této expozice nezůstávají po dlouhou dobu stejné), uplatní účetní jednotka požadavek odst. 6.3.7 písm. a) a odstavce B6.3.8 – že složka rizika musí být samostatně identifikovatelná – pouze tehdy, když v tomto zajišťovacím vztahu prvotně určuje zajištěnou položku. Zajištěná položka, která byla posouzena při svém prvotním určení v zajišťovacím vztahu, ať to bylo v době uzavření zajištění, nebo následně, není při následném opětovném určení ve stejném zajišťovacím vztahu znovu posuzována.

Konec použití

6.8.9. Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.4 na zajištěnou položku:

a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo

b) když je zajišťovací vztah, jehož je zajištěná položka součástí, ukončen, nastane-li tato situace dříve.

▼M70

6.8.10. Účetní jednotka přestane prospektivně používat odstavec 6.8.5:

a) když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši budoucích peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo

b) když celkový kumulovaný zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků ve vztahu k tomuto ukončenému zajišťovacímu vztahu, byl reklasifikován do zisku nebo ztráty, nastane-li tato situace dříve.

6.8.11. Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.6:

a) na zajištěnou položku, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajištěné položky, přestane existovat, nebo

b) na zajišťovací nástroj, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u zajišťovacího nástroje, přestane existovat, nastane-li tato situace dříve;

Pokud je zajišťovací vztah, jehož součástí jsou zajištěná položka a zajišťovací nástroj, ukončen dříve než k datu uvedenému v odst. 6.8.11 písm. a) nebo k datu uvedenému v odst. 6.8.11 písm. b), musí účetní jednotka na tento zajišťovací vztah k datu jeho ukončení přestat prospektivně uplatňovat odstavec 6.8.6.

6.8.12. Když účetní jednotka určí skupinu položek jako zajištěné položky nebo kombinaci finančních nástrojů jako zajišťovací nástroj, přestane prospektivně používat odstavce 6.8.4–6.8.6 pro jednotlivou položku nebo finanční nástroj v souladu s odstavci 6.8.9, 6.8.10 nebo případně 6.8.11, když nejistota vyplývající z reformy referenčních úrokových sazeb, pokud jde o zajištěné riziko a/nebo načasování a výši peněžních toků založených na referenční úrokové sazbě u dané položky nebo finančního nástroje, přestane existovat.

▼M74

6.8.13. Účetní jednotka přestane prospektivně uplatňovat odstavce 6.8.7 a 6.8.8:

a) když jsou změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb provedeny u mimosmluvně specifikované složky rizika za použití odstavce 6.9.1, nebo

b) když je ukončen zajišťovací vztah, ve kterém je mimosmluvně specifikovaná složka rizika určena, nastane-li tato situace dříve.

6.9 DODATEČNÉ DOČASNÉ VÝJIMKY VYPLÝVAJÍCÍ Z REFORMY REFERENČNÍCH ÚROKOVÝCH SAZEB

6.9.1. Jakmile se na zajišťovací vztah přestanou uplatňovat požadavky uvedené v odstavcích 6.8.4–6.8.8 (viz odstavce 6.8.9–6.8.13), účetní jednotka změní formální určení dříve zdokumentovaného zajišťovacího vztahu tak, aby odráželo změny požadované reformou referenčních úrokových sazeb, tj. změny jsou konzistentní s požadavky uvedenými v odstavcích 5.4.6–5.4.8. V tomto kontextu se určení zajištění mění pouze za účelem provedení jedné nebo více z těchto změn:

a) určení alternativní referenční sazby (specifikované smluvně nebo mimosmluvně) jako zajištěného rizika;

▼M74

b) změny popisu zajištěné položky, včetně popisu určené části peněžních toků nebo reálné hodnoty, která se zajišťuje, nebo

c) změny popisu zajišťovacího nástroje.

6.9.2. Účetní jednotka rovněž použije požadavky uvedené v odst. 6.9.1. písm. c), pokud jsou splněny tyto tři podmínky:

a) účetní jednotka provede změnu požadovanou reformou referenčních úrokových sazeb s využitím jiného přístupu než změny báze pro určení smluvních peněžních toků zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavci 5.4.6);

b) původní zajišťovací nástroj není odúčtován a

c) zvolený přístup je ekonomicky rovnocenný se změnou báze pro určení smluvních peněžních toků původního zajišťovacího nástroje (jak je popsáno v odstavcích 5.4.7 a 5.4.8).

6.9.3. Požadavky uvedené v odstavcích 6.8.4–6.8.8 se mohou přestat používat v různou dobu. Proto při uplatnění odstavce 6.9.1 může mít účetní jednotka povinnost změnit formální určení svých zajišťovacích vztahů v různou dobu, nebo může mít povinnost změnit formální určení zajišťovacího vztahu více než jednou. Tehdy a pouze tehdy, je-li určení zajišťovacího vztahu takto změněno, použije účetní jednotka příslušná ustanovení odstavců 6.9.7–6.9.12. Účetní jednotka rovněž použije odstavec 6.5.8 (u zajištění reálné hodnoty) nebo odstavec 6.5.11 (v případě zajištění peněžních toků), aby vykázala změny reálné hodnoty zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje.

6.9.4. Účetní jednotka změní zajišťovací vztah dle odstavce 6.9.1 do konce vykazovaného období, během něhož byla provedena změna požadovaná reformou referenčních úrokových sazeb u zajištěného rizika, zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje. Aby se zamezilo pochybnostem, takováto změna formálního určení zajišťovacího vztahu nepředstavuje ani ukončení zajišťovacího vztahu, ani určení nového zajišťovacího vztahu.

6.9.5. Pokud jsou kromě změn požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb provedeny další změny finančních aktiv nebo finančních závazků určených v zajišťovacím vztahu (jak je popsáno v odstavcích 5.4.6–5.4.8) nebo změny týkající se určení zajišťovacího vztahu (dle odstavce 6.9.1), účetní jednotka nejprve použije příslušné požadavky tohoto standardu, aby určila, zda mají tyto dodatečné změny za následek ukončení zajišťovacího účetnictví. Pokud dodatečné změny nemají za následek ukončení zajišťovacího účetnictví, účetní jednotka změní formální určení zajišťovacího vztahu, jak je uvedeno v odstavci 6.9.1.

6.9.6. V odstavcích 6.9.7–6.9.13 jsou stanoveny výjimky pouze z těch požadavků, které jsou v daných odstavcích specifikovány. Účetní jednotka použije na zajišťovací vztahy, které byly přímo ovlivněny reformou referenčních úrokových sazeb, všechny ostatní požadavky zajišťovacího účetnictví v tomto standardu, včetně kritérií pro způsobilost uvedených v odstavci 6.4.1.

▼M74

Účtování o způsobilých zajišťovacích vztazích

Zajištění peněžních toků

6.9.7. Pro účely použití odstavce 6.5.11 se ve chvíli, kdy účetní jednotka změní popis zajištěné položky dle odst. 6.9.1 písm. b), považuje kumulovaný zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků za založený na alternativní referenční úrokové sazbě, podle níž jsou určeny zajištěné budoucí peněžní toky.

6.9.8. U ukončeného zajišťovacího vztahu, pokud byla referenční úroková sazba, na níž jsou založeny zajištěné budoucí peněžní toky, změněna podle požadavků reformy referenčních úrokových sazeb, se pro účely použití odstavce 6.5.12 k určení toho, zda se očekává, že se vyskytnou zajištěné budoucí peněžní toky, považuje částka kumulovaná v oceňovacím rozdílu ze zajištění peněžních toků pro tento zajišťovací vztah za založenou na alternativní referenční úrokové sazbě, od níž budou odvozeny budoucí zajištěné peněžní toky.

Skupiny položek

6.9.9. Když účetní jednotka použije odstavec 6.9.1 na skupiny položek určené jako zajištěné položky u zajištění reálné hodnoty nebo zajištění peněžních toků, přidělí zajištěné položky k podskupinám podle zajišťované referenční sazby a označí pro každou podskupinu tuto referenční sazbu jako zajištěné riziko. Například v zajišťovacím vztahu, ve kterém je skupina položek zajištěna proti změnám v referenční úrokové sazbě, na kterou se vztahuje reforma referenčních úrokových sazeb, mohou být u některých položek této skupiny změněny zajištěné peněžní toky nebo zajištěná reálná hodnota tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu dříve, než budou změněny jiné položky v této skupině. V tomto příkladu by účetní jednotka při použití odstavce 6.9.1 pro příslušnou podskupinu zajištěných položek určila alternativní referenční sazbu jako zajištěné riziko. Účetní jednotka bude nadále určovat stávající referenční úrokovou sazbu jako zajištěné riziko pro zbývající podskupinu zajištěných položek, dokud nebudou zajištěné peněžní toky nebo reálná hodnota těchto položek změněny tak, aby odkazovaly na alternativní referenční sazbu, nebo do uplynutí platnosti těchto položek a jejich nahrazení zajištěnými položkami, které odkazují na alternativní referenční sazbu.

6.9.10. Účetní jednotka jednotlivě posoudí, zda každá z podskupin splňuje požadavky odstavce 6.6.1, aby byla způsobilou zajištěnou položkou. Pokud kterákoli podskupina nesplňuje požadavky odstavce 6.6.1, účetní jednotka prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro zajišťovací vztah jako celek. Účetní jednotka rovněž uplatní požadavky v odstavcích 6.5.8 a 6.5.11 pro vykázání neúčinnosti týkající se zajišťovacího vztahu jako celku.

Určení složek rizika

6.9.11. Alternativní referenční sazba určená jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika, která v okamžiku, kdy je určena, není samostatně identifikovatelná (viz odst. 6.3.7 písm. a) a odstavec B6.3.8), se považuje za splňující daný požadavek v uvedeném okamžiku tehdy a pouze tehdy, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že tato alternativní referenční sazba bude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců. Období 24 měsíců platí pro každou alternativní referenční sazbu samostatně a začíná dnem, kdy účetní jednotka poprvé určí alternativní referenční sazbu jako mimosmluvně specifikovanou složku rizika (tj. období 24 měsíců se uplatňuje na každou jednotlivou sazbu zvlášť).

▼M74

6.9.12. Pokud následně účetní jednotka rozumně očekává, že alternativní referenční sazba nebude samostatně identifikovatelná během 24 měsíců ode dne, kdy ji účetní jednotka poprvé určila jako mimosmluvně specifikovanou složku rizika, přestane účetní jednotka na tuto alternativní referenční sazbu uplatňovat požadavky odstavce 6.9.11 a ode dne tohoto posouzení prospektivně ukončí zajišťovací účetnictví pro veškeré zajišťovací vztahy, u kterých byla tato alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika.

6.9.13. Kromě zajišťovacích vztahů uvedených v odstavci 6.9.1 použije účetní jednotka požadavky dle odstavců 6.9.11 a 6.9.12 na nové zajišťovací vztahy, u kterých je alternativní referenční sazba určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika (viz odst. 6.3.7 písm. a) a odstavec B6.3.8), pokud z důvodu reformy referenčních úrokových sazeb není tato složka rizika v den, kdy je určena, samostatně identifikovatelná.

▼M53

KAPITOLA 7 Datum účinnosti a přechodná ustanovení

7.1 DATUM ÚČINNOSTI

7.1.1. Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí použít všechny požadavky tohoto standardu současně (se současným přihlédnutím 7.1.2, 7.2.21 a 7.3.2). Musí také současně použít změny uvedené v dodatku C.

7.1.2. Nehledě na požadavky uvedené v odstavci 7.1.1, pro účetní období počínající před 1. lednem 2018 se účetní jednotka může rozhodnout použít dříve pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních pasiv, která jsou označena jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty uvedené v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20, aniž by použila ostatní požadavky tohoto standardu. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít pouze tyto odstavce, musí tuto skutečnost zveřejnit a musí průběžně zveřejňovat příslušné informace stanovené v odstavcích 10–11 standardu IFRS 7 (ve znění standardu IFRS 9 (2010)). (viz také odstavce 7.2.2 a 7.2.15.)

7.1.3. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 4.2.1 a 5.7.5 jako následná změna vyplývající ze změny standardu IFRS 3. Účetní jednotka uplatní tuto změnu prospektivně na podnikové kombinace, na něž se vztahuje standard IFRS 3.

7.1.4. Standardem IFRS 15, vydaným v květnu 2014, byly změněny odstavce 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 a C42 a zrušen odstavec C16 a jeho související záhlaví. Vloženy byly odstavce 5.1.3 a 5.7.1 A a jedna definice v dodatku A. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 15.

▼**M54**

7.1.5. Standard IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.

▼**M62**

7.1.7. Dokumentem *Prvek předčasného splacení s negativní kompenzací* (Změny IFRS 9) vydaným v říjnu 2017 byly doplněny nové odstavce 7.2.29 až 7.2.34, vložen nový odstavec B4.1.12 A a pozměněny odst. B4.1.11 písm. b) a odst. B4.1.12 písm. b). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M70**

7.1.8. Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7 a který byl vydán v září 2019, byl doplněn oddíl 6.8 a změněn odstavec 7.2.26. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2020 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M75**

7.1.9. Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* vydaným v květnu 2020 byly doplněny nové odstavce 7.2.35 a B3.3.6 A a změněn odstavec B3.3.6. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. ledna 2022 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M74**

7.1.10. Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly doplněny odstavce 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, byl doplněn oddíl 6.9 a odstavce 7.2.43–7.2.46. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dnem 1. ledna 2021 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M53**

7.2 PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

7.2.1. Účetní jednotka musí použít tento standard zpětně, v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, s výjimkou stanovenou v odstavcích 7.2.4–7.2.26 a 7.2.28. Tento standard se nesmí použít na položky, které k datu prvotní aplikace byly již odúčtovány.

7.2.2. Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 a 7.3.2 je datem prvotní aplikace den, kdy účetní jednotka poprvé použije výše uvedené požadavky tohoto standardu a musí to být začátek účetního období po vydání tohoto standardu. V závislosti na tom, jaký přístup účetní jednotka zvolí k uplatňování standardu IFRS 9, může přechod zahrnovat jedno nebo více než jedno datum prvotního použití pro různé požadavky.

▼M53

Přechodná ustanovení pro klasifikaci a oceňování (kapitoly 4 a 5)

7.2.3. K datu prvotní aplikace musí účetní jednotka na základě skutečností a okolností existujících k tomuto datu posoudit, zda finanční aktivum splňuje podmínku stanovenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo odst. 4.1.2 A písm. a). Výsledná klasifikace se provede zpětně, a to bez ohledu na obchodní model účetní jednotky v předchozích účetních obdobích.

7.2.4. Pokud k datu prvotní aplikace není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) stanovit v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D modifikaci složky časové hodnoty peněz na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na požadavky týkající se modifikace složky časové hodnoty peněz, uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D (viz také odstavec 42R standardu IFRS 7).

7.2.5. Pokud k datu prvotní aplikace není pro účetní jednotku prakticky proveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) v souladu s odst. B4.1.12 písm. c) určit, zda reálná hodnota složky předčasného splacení byla nevýznamná na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování finančního aktiva, musí účetní jednotka posoudit charakteristiky smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, jež existovaly při prvotním zaúčtování tohoto finančního aktiva, bez ohledu na výjimku týkající se složky předčasného splacení uvedeného v odstavci B4.1.12. (Viz také odstavec 42S standardu IFRS 7).

7.2.6. Pokud účetní jednotka v souladu s odstavci 4.1.2 A, 4.1.4 nebo 4.1.5 oceňuje hybridní smlouvu reálnou hodnotou, avšak reálná hodnota této hybridní smlouvy ve srovnávacích účetních obdobích nebyla stanovena, bude reálnou hodnotou hybridní smlouvy ve srovnávacích účetních obdobích součet reálných hodnot složek (tj. nederivátové hostitelské smlouvy a vloženého derivátu) na konci každého srovnávacího účetního období, pokud účetní jednotka upravuje údaje za předchozí období (viz odstavec 7.2.15).

7.2.7. Pokud účetní jednotka uplatnila odstavec 7.2.6, musí k datu prvotní aplikace vykázat jakýkoli rozdíl mezi reálnou hodnotou celé hybridní smlouvy k datu prvotní aplikace a součtem reálných hodnot složek této hybridní smlouvy k datu prvotní aplikace v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.

▼**M53**

7.2.8. K datu prvotní aplikace může účetní jednotka určit:

a) finanční aktivum jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 4.1.5, nebo

b) investici do kapitálového nástroje jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5.

Takové určení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.9. K datu prvotní aplikace účetní jednotka:

a) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud toto finanční aktivum nesplňuje podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5;

b) může zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud toto finanční aktivum splňuje podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5.

Takové zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.10. K datu prvotní aplikace účetní jednotka:

a) v souladu s odst. 4.2.2 písm. a) může určit finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty;

b) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud byl takto určen při prvotním zaúčtování v souladu s podmínkou stanovenou nyní v odst. 4.2.2 písm. a) a pokud k datu prvotní aplikace takové určení tuto podmínku nesplňuje;

c) může zrušit své předchozí označení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud byl takto označen při prvotním zaúčtování v souladu s podmínkou stanovenou nyní v odst. 4.2.2 písm. a) a pokud k datu prvotní aplikace takové označení tuto podmínku splňuje.

Takové určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

▼**M53**

7.2.11. Pokud je pro účetní jednotku prakticky neproveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8) použít metodu efektivní úrokové míry zpětně, musí účetní jednotka vykázat:

a) reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku na konci každého vykazovaného srovnávacího období, jako hrubou účetní hodnotu tohoto finančního aktiva nebo jako naběhlou hodnotu tohoto finančního závazku, pokud účetní jednotka upravuje údaje za předchozí období, a

b) reálnou hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku k datu prvotní aplikace, jako novou hrubou účetní hodnotu tohoto finančního aktiva nebo jako novou naběhlou hodnotu tohoto finančního závazku k datu prvotní aplikace tohoto standardu.

7.2.12. Pokud účetní jednotka dříve účtovala (v souladu se standardem IAS 39) o investici do kapitálového nástroje, který nemá kótovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) (nebo o derivátovém aktivu, které je vázáno na kapitálový nástroj a které musí být vypořádáno dodáním takového investičního nástroje) v pořizovacích nákladech, musí tento nástroj ocenit reálnou hodnotou k datu prvotní aplikace. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí vykázat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.

7.2.13. Pokud účetní jednotka dříve účtovala o derivátovém závazku, který je vázán na kapitálový nástroj a který musí být vypořádán dodáním takového investičního nástroje, jenž nemá kótovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) v pořizovacích nákladech v souladu se standardem IAS 39, musí tento derivátový závazek ocenit reálnou hodnotou k datu prvotní aplikace. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí vykázat v počátečním zůstatku nerozděleného zisku za účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace.

7.2.14. Účetní jednotka musí k datu prvotní aplikace na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace posoudit, zda by vykazování podle požadavků uvedených v odstavci 5.7.7 vytvořilo nebo zvětšilo účetní nesoulad v hospodářském výsledku. Tento standard musí být použit zpětně na základě tohoto posouzení.

▼M53

7.2.15. Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 7.2.1, účetní jednotka, která přijímá požadavky tohoto standardu pro klasifikaci a oceňování (což zahrnuje požadavky týkající se oceňování finančních aktiv naběhlou hodnotou a znehodnocení uvedené v oddílech 5.4 a 5.5), musí zveřejnit informace stanovené v odstavcích 42L–42O standardu IFRS 7, avšak nemusí upravovat údaje za předchozí období. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za předchozí období, musí vykázat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotní aplikace v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) za roční účetní období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Pokud však účetní jednotka upravuje údaje za předchozí období, musí být v upravených účetních závěrkách zohledněny všechny požadavky tohoto standardu. Pokud se účetní jednotka rozhodla použít standard IFRS 9 tak, že je výsledkem více než jedno datum prvotní aplikace pro různé požadavky, použije se tento odstavec na každé datum prvotní aplikace (viz odstavec 7.2.2). K tomu by došlo, například pokud se účetní jednotka rozhodne dříve uplatnit pouze požadavky na vykazování zisků a ztrát z finančních závazků označených jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 7.1.2 výše, než použije ostatní požadavky uvedené v tomto standardu.

7.2.16. Pokud účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku v souladu se standardem IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*, nemusí použít požadavky uvedené v tomto standardu pro mezitímní období před datem prvotní aplikace, pokud je to prakticky neproveditelné (jak je definováno ve standardu IAS 8).

Znehodnocení (oddíl 5.5)

7.2.17. Účetní jednotka musí použít požadavky na znehodnocení uvedené v oddíle 5.5 zpětně v souladu se standardem IAS 8 a v souladu s odstavci 7.2.15 a 7.2.18–7.2.20.

7.2.18. K datu prvotní aplikace musí účetní jednotka využít přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, aby stanovila úvěrové riziko ke dni, kdy byl finanční nástroj prvotně zachycen (nebo u úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce ke dni, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného závazku v souladu s odstavcem 5.5.6) a srovnat toto úvěrové riziko s úvěrovým rizikem k datu prvotní aplikace tohoto standardu.

7.2.19. Při určení, zda od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika, či nikoli, může účetní jednotka uplatnit:

a) požadavky uvedené v odstavcích 5.5.10 a B5.5.22–B5.5.24 a

b) vyvratitelný předpoklad uvedený v odstavci 5.5.11 o smluvních platbách, které jsou více než 30 dnů po splatnosti, pokud účetní jednotka uplatní požadavky na znehodnocení tak, že zjistí významná zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování těchto finančních nástrojů na základě informací o dnech po splatnosti.

▼M53

7.2.20. Pokud by k datu prvotní aplikace stanovení, zda od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika, či nikoli, vyžadovalo vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, musí účetní jednotka ke každému datu vykázání vykázat opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, dokud tento finanční nástroj nebude odúčtován (pokud tento finanční nástroj není nástrojem s nízkým úvěrovým rizikem; v takovém případě se použije ustanovení odst. 7.2.19 písm. a)).

Přechodná ustanovení pro zajišťovací účetnictví (kapitola 6)

7.2.21. Pokud účetní jednotka použije tento standard poprvé, může si zvolit jako své účetní pravidlo, že bude i nadále používat požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené ve standardu IAS 39 místo požadavků kapitoly 6 tohoto standardu. Účetní jednotka musí tuto metodu uplatňovat na všechny své zajišťovací vztahy. Účetní jednotka, která se rozhodne pro tuto metodu, musí také používat IFRIC 16 *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*, a to beze změn, které jsou v souladu s tímto výkladem požadavků uvedených v kapitole 6 tohoto standardu.

7.2.22. Kromě případů uvedených v odstavci 7.2.26 musí účetní jednotka požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v tomto standardu použít prospektivně.

7.2.23. Aby bylo možné použít zajišťovací účetnictví od data prvotní aplikace požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu, musí být k tomuto datu splněna všechna kritéria způsobilosti.

7.2.24. Zajišťovací vztahy, pro něž lze použít zajišťovací účetnictví v souladu se standardem IAS 39 a pro něž lze použít také zajišťovací účetnictví v souladu s kritérii tohoto standardu (viz odst. 7.2.25 písm. b), musí být považovány za pokračující zajišťovací vztahy.

7.2.25. Při prvotní aplikaci požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu účetní jednotka:

a) může začít uplatňovat tyto požadavky od stejného okamžiku, kdy přestane uplatňovat požadavky zajišťovacího účetnictví podle standardu IAS 39, a

b) případně musí považovat zajišťovací poměr v souladu se standardem IAS 39 za výchozí bod pro rebalancování zajišťovacího poměru u pokračujícího zajišťovacího vztahu. Jakýkoli zisk nebo ztráta plynoucí z takového rebalancování se vykáže do zisku nebo ztráty.

7.2.26. Jako výjimku od prospektivního použití požadavků zajišťovacího účetnictví uvedených v tomto standardu účetní jednotka:

a) musí použít účtování o časové hodnotě opcí v souladu s odstavcem 6.5.15 zpětně, pokud v souladu se standardem IAS 39 byla za zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu označena pouze změna vnitřní hodnoty opce. Toto zpětné použití se vztahuje pouze na ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později.

▼M53

b) může použít účtování o forwardovém prvku forwardových smluv v souladu s odstavcem 6.5.16 zpětně, pokud v souladu se standardem IAS 39 byla jako zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu určena pouze změna spotového prvku forwardové smlouvy. Toto zpětné použití se vztahuje pouze na ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později. Pokud se navíc účetní jednotka rozhodne používat toto účtování zpětně, musí být použito na všechny zajišťovací vztahy, které pro tuto volbu jsou způsobilé (tj. při přechodu nelze tuto volbu použít pouze pro některé zajišťovací vztahy). Účtování o měnovém bazickém rozpětí (basis spread) (viz odstavec 6.5.16) může být použito zpětně pro ty zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku nejzazšího srovnávacího období nebo které byly jako zajišťovací vztahy nastaveny později;

c) musí použít zpětně požadavek odstavce 6.5.6, že nedošlo k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, pokud:

i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení právních předpisů se strany zajišťovacího nástroje dohodly, že jejich původní protistranu nahradí jedna nebo více protistran provádějících clearing, které se stanou novými protistranami všech stran, a

ii) případné další změny zajišťovacího nástroje se omezují na změny nezbytné k realizaci takového nahrazení protistrany.

▼M70

d) retroaktivně použije požadavky oddílu 6.8. Toto retroaktivní použití se vztahuje pouze na zajišťovací vztahy, které existovaly na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka prvotně použije tyto požadavky, nebo byly určeny poté, a na zůstatek z oceňovacích rozdílů ze zajištění peněžních toků, která existovala na začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto požadavky prvotně použije.

▼M53

Účetní jednotky, které již dříve používaly standard IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) nebo IFRS 2013

7.2.27. Účetní jednotka musí použít přechodné požadavky uvedené v odstavcích 7.2.1–7.2.26 k příslušnému datu prvotní aplikace Všechna přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 7.2.3–7.2.14 a 7.2.17–7.2.26 musí účetní jednotka použít pouze jednou (tj. pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití standardu IFRS 9 tak, že nastane více než jedno datum prvotní aplikace, nemůže uplatnit žádné z těchto ustanovení znovu, pokud byla již použita k dřívějšímu datu. (Viz také odstavce 7.2.2 a 7.3.2.)

7.2.28. Účetní jednotka, která již dříve používala standard IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) nebo IFRS 9 (2013) a následně používá tento standard:

a) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud toto určení bylo dříve učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití tohoto standardu tato podmínka již není naplněna;

b) může označit finanční aktivum jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud by toto určení dříve nenaplňovalo podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití tohoto standardu je nyní tato podmínka naplněna;

▼**M53**

c) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud toto určení bylo dříve provedeno v souladu s podmínkou stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití tohoto standardu tato podmínka již není naplněna;

d) může označit finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud by toto určení dříve nenaplňovalo podmínku stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití tohoto standardu je nyní tato podmínka naplněna.

Takové určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotní aplikace tohoto standardu. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

▼**M62**

Přechodná ustanovení pro *prvek předčasného splacení s negativní kompenzací*

7.2.29. Účetní jednotka použije pravidla pro *prvek předčasného splacení s negativní kompenzací* (Změny IFRS 9) retrospektivně v souladu se standardem IAS 8, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 7.2.30 až 7.2.34.

7.2.30. Účetní jednotka, která poprvé použije tyto změny v době, kdy poprvé použije tento standard, použije namísto odstavců 7.2.31 až 7.2.34 odstavce 7.2.1 až 7.2.28.

7.2.31. Účetní jednotka, která poprvé použije tyto změny poté, co již použila tento standard, použije odstavce 7.2.32 až 7.2.34. Účetní jednotka musí rovněž použít ostatní přechodné požadavky tohoto standardu nezbytné pro uplatnění těchto změn. Za tímto účelem se odkazy na datum prvotního použití považují za odkaz na počátek vykazovaného období, v němž účetní jednotka tyto změny poprvé použije (datum prvotního použití těchto změn).

7.2.32. Pokud jde o určení finančního aktiva nebo finančního závazku jako aktiva nebo závazku oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, účetní jednotka:

a) musí zrušit své předchozí určení finančního aktiva jako aktiva oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, pokud toto určení bylo učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití těchto změn daná podmínka již není splněna;

b) může určit finanční aktivum za oceňované reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, pokud by toto určení dříve nenaplňovalo podmínku stanovenou v odstavci 4.1.5, avšak v důsledku použití těchto změn je nyní tato podmínka splněna;

c) musí zrušit své předchozí určení finančního závazku jako závazku oceňovaného reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, pokud toto určení bylo učiněno v souladu s podmínkou stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn daná podmínka již není splněna; a

d) může určit finanční závazek za oceňovaný reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, pokud by toto určení dříve nenaplňovalo podmínku stanovenou v odst. 4.2.2 písm. a), avšak v důsledku použití těchto změn je nyní tato podmínka splněna.

▼M62

Uvedené určení a zrušení musí být provedeno na základě skutečností a okolností existujících k datu prvotního použití těchto změn. Tato klasifikace musí být provedena zpětně.

7.2.33. Účetní jednotka není povinna upravit údaje za předchozí období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období pouze a jedině tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí a údaje v přepracované účetní závěrce odrážejí všechny požadavky tohoto standardu. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za předchozí období, musí vykázat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

7.2.34. Ve vykazovaném období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních aktiv a finančních závazků, které byly změnami dotčeny, k datu prvotního použití následující informace:

a) předchozí kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou bezprostředně před použitím těchto změn;

b) novou kategorii oceňování a účetní hodnotu stanovenou po použití těchto změn;

c) účetní hodnotu jakýchkoli finančních aktiv a finančních závazků ve výkazu o finanční pozici, které byly dříve určeny za oceňované reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, avšak již takto určeny nejsou; a

d) důvody pro určení nebo zrušení určení finančních aktiv nebo finančních závazků jako aktiv nebo závazků oceněných reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty.

▼M75

Přechodné období pro roční zdokonalení standardů IFRS

7.2.35. Účetní jednotka použije *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2018–2020* na finanční závazky, které jsou změněny nebo směněny na začátku ročního účetního období, v němž účetní jednotka poprvé použije změnu, nebo po něm.

▼M74

Přechodná ustanovení pro *Reformu referenčních úrokových sazeb – fáze 2*

7.2.43. Účetní jednotka bude aplikovat *Reformu referenčních úrokových sazeb – fáze 2* retrospektivně v souladu s IAS 8 s výhradou ustanovení odstavců 7.2.44–7.2.46.

7.2.44. Účetní jednotka určí nový zajišťovací vztah (např. dle odstavce 6.9.13) pouze prospektivně (tj. účetní jednotka nesmí určit nový zajišťovací vztah v předchozích obdobích). Účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah tehdy a pouze tehdy, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

▼**M74**

a) účetní jednotka ukončila zajišťovací vztah výhradně kvůli změnám požadovaným reformou referenčních úrokových sazeb a nemusela by bývala tento zajišťovací vztah ukončit, pokud by byly uvedené změny v té době použity, a

b) na počátku účetního období, kdy účetní jednotka poprvé použila tyto změny (datum prvotního použití těchto změn), splňoval tento ukončený zajišťovací vztah kritéria způsobilosti pro zajišťovací účetnictví (poté, co účetní jednotka vzala tyto změny v úvahu).

7.2.45. Pokud při použití odstavce 7.2.44 účetní jednotka obnoví ukončený zajišťovací vztah, považuje odkazy v odstavcích 6.9.11 a 6.9.12 na den, kdy je alternativní referenční sazba poprvé určena jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika, za odkazy na den prvotního použití těchto změn (tj. období 24 měsíců pro tuto alternativní referenční sazbu určenou jako mimosmluvně specifikovaná složka rizika začíná dnem prvotního použití těchto změn).

7.2.46. Účetní jednotka není povinna upravit údaje za předchozí období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období tehdy a pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za předchozí období, musí vykázat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

▼**M53**

7.3 ZRUŠENÍ STANDARDŮ IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) A IFRS 9 (2013)

7.3.1. Tento standard nahrazuje interpretaci IFRIC 9 *Přehodnocení vložených derivátů*. Požadavky vloženými do standardu IFRS 9 v říjnu 2010 došlo k začlenění požadavku dříve uvedených v odstavcích 5 a 7 interpretace IFRIC 9. V rámci následné změny byly do standardu IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* začleněny požadavky dříve uvedené v odstavci 8 standardu IFRIC 9

7.3.2. Tento standard nahrazuje standardy IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) a IFRS 9 (2013). Avšak pro roční období předcházející 1. lednu 2018 se účetní jednotka může rozhodnout, že bude používat dřívější verze standardu IFRS 9 namísto použití tohoto standardu právě tehdy, pokud příslušné datum prvotní aplikace touto účetní jednotkou nastane před 1. únorem 2015.

▼M53

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty	Část **očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání představující očekávané úvěrové ztráty**, jež vznikají v důsledku selhání finančního nástroje, které může nastat během dvanácti měsíců od data vykázání.
naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku	Částka, jíž jsou finanční aktiva nebo finanční závazky oceněny při prvotním zaúčtování, snížená o splátky jistiny a zvýšená nebo snížená – s použitím **metody efektivní úrokové míry** – o kumulativní amortizaci prémie či diskontu, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a u finančních aktiv upravená o případnou **opravnou položku**.
smluvní aktiva	Ta práva, která jsou vymezena ve standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* a která jsou účtována v souladu s tímto standardem pro účely zachycení a ocenění zisků nebo ztrát ze znehodnocení.
úvěrově znehodnocené finanční aktivum	Finanční aktivum je úvěrově znehodnoceno, pokud nastala jedna či více událostí, které mají nepříznivý dopad na odhadované budoucí peněžní toky spojené s daným finančním aktivem. Mezi důkazy o tom, že došlo k úvěrovému znehodnocení finančního aktiva, patří pozorovatelné informace o těchto událostech: a) významné finanční problémy emitenta nebo dlužníka; b) porušení smlouvy, např. neplnění závazku nebo nedodržení splatnosti; c) věřitel či věřitelé udělili dlužníkovi z ekonomických či smluvních důvodů souvisejících s finančními obtížemi dlužníka úlevu (úlevy), které by jinak neudělili; d) stává se pravděpodobným zahájení konkurzu či jiná finanční reorganizace dlužníka; e) zánik aktivního trhu pro toto finanční aktivum z důvodu finančních potíží; nebo f) nákup nebo vznik finančního aktiva s výraznou slevou, která odráží vzniklé **úvěrové ztráty**. Někdy může dojít k tomu, že nebude možné určit jednotlivou izolovanou/nespojitou událost – úvěrové znehodnocení finančních aktiv mohlo být způsobeno kombinovaným účinkem více událostí.

▼M53

úvěrová ztráta

Rozdíl mezi všemi smluvními peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a všemi peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává (tj. všechny hotovostní schodky), diskontovaný původní **efektivní úrokovou mírou** (nebo **efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko** pro **nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva**). Účetní jednotka odhadne peněžní toky na základě posouzení všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce) po očekávanou dobu trvání finančního nástroje. Uvažované peněžní toky zahrnují peněžní toky z prodeje drženého kolaterálu či jiných úvěrových posílení, jež jsou nedílnou součástí smluvních podmínek. Předpokládá se, že očekávanou dobu trvání finančního nástroje lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není možné očekávanou dobu trvání finančního nástroje spolehlivě odhadnout, použije účetní jednotka zbývající smluvní dobu trvání finančního nástroje.

efektivní úroková míra upravená o úvěrové riziko

Úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního aktiva na **naběhlou hodnotu finančního aktiva**, kterým je **nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum**. Při výpočtu efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko účetní jednotka odhadne očekávané peněžní toky na základě uvážení všech smluvních podmínek finančního aktiva (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce) a **očekávaných úvěrových ztrát**. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz body B5.4.1–B5.4.3), **transakční náklady** a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že peněžní toky a očekávanou délku trvání skupiny podobných finančních nástrojů lze spolehlivě odhadnout. Avšak v těch výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo zbývající dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky za celou dobu smluvního trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

odúčtování

Odúčtování je vynětí dříve zaúčtovaného finančního aktiva nebo finančního závazku z výkazu o finanční pozici účetní jednotky.

derivát

Finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu a vyznačující se všemi třemi níže uvedenými znaky.

a) jeho hodnota se mění v závislosti na změně dané úrokové míry, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu, úvěrového ratingu či úvěrového indexu nebo jiné proměnné (někdy nazývané „podkladová proměnná“). Pokud tato proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran;

▼M53

b) nevyžaduje žádnou čistou počáteční investici nebo vyžaduje čistou počáteční investici nižší, než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek;

c) bude vypořádán v budoucnosti.

dividendy — Rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

metoda efektivní úrokové míry — Metoda, která je použita při výpočtu **naběhlé hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku** a při alokaci a vykázání úrokového výnosu nebo úrokového nákladu do hospodářského výsledku za dané období.

efektivní úroková míra — Úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního aktiva nebo finančního závazku na **hrubou účetní hodnotu finančního aktiva** nebo na **naběhlou hodnotu finančního závazku**. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout očekávané peněžní toky s uvážením všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu **očekávané úvěrové ztráty**. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz body B5.4.1 – B5.4.3), **transakční náklady** a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že lze spolehlivě odhadnout peněžní toky a očekávanou dobu trvání skupiny podobných finančních nástrojů. Avšak v těch výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky za celou dobu smluvního trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

očekávané úvěrové ztráty — Vážený průměr **úvěrových ztrát**, kde vahami jsou příslušná rizika neplnění závazků.

smlouva o finanční záruce — Smlouva, na jejímž základě je výstavce povinen provést určité platby, aby odškodnil držitele za ztrátu, kterou utrpí, když určitý dlužník selže s provedením splatné platby, a to podle řádné nebo upravené lhůty splatnosti dluhového nástroje.

▼**M53**

finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty

Finanční závazek, který splňuje jednu z níže uvedených podmínek.

a) splňuje definici finančního závazku **určeného k obchodování**;

b) účetní jednotka jej při prvotním zaúčtování označí jako nástroj v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s bodem 4.2.2 nebo 4.3.5;

c) při prvotním zaúčtování nebo následně je označen jako nástroj v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty v souladu s bodem 6.7.1.

závazný příslib

Závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu datu (datům) v budoucnosti.

očekávaná transakce

Nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.

hrubá účetní hodnota finančního aktiva

Naběhlá hodnota finančního aktiva před úpravou o případnou **opravnou položku**.

zajišťovací poměr

Vztah mezi množstvím zajišťovacího nástroje a množstvím zajištěné položky z hlediska jejich poměrných vah.

určený k obchodování

Finanční aktivum nebo finanční závazek, které:

a) byly pořízeny nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti;

b) při prvotním zaúčtování jsou součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk; nebo

c) jsou **derivátem** (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo plní funkci efektivního zajišťovacího nástroje).

zisk nebo ztráta ze znehodnocení

Zisky nebo ztráty, které jsou vykazovány do zisku nebo ztráty podle bodu 5.5.8 a které vznikají použitím požadavků týkajících se znehodnocení hodnoty uvedených v oddíle 5.5.

▼M53

očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání	**Očekávané úvěrové ztráty**, jež vznikají v důsledku všech možných nedodržení závazků během očekávané doby trvání finančního nástroje.
opravná položka	Opravná položka na **očekávané úvěrové ztráty** z finančních aktiv oceněných podle bodu 4.1.2, pohledávek vyplývajících z leasingu a **smluvních aktiv**, kumulovaných znehodnocení finančních aktiv oceněných podle bodu 4.1.2 A a rezervy na očekávané úvěrové ztráty z úvěrových příslibů a **smluv o finančních zárukách**.
zisk nebo ztráta z modifikace	Částka vyplývající z úpravy **hrubé účetní hodnoty finančního aktiva**, která má odrážet nově sjednané nebo modifikované smluvní peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních výdajů nebo příjmů po očekávanou dobu trvání nově sjednaného nebo modifikovaného finančního aktiva diskontovaných původní **efektivní úrokovou mírou** finančního aktiva (nebo původní **efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko** pro **nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva**) nebo případně revidovanou **efektivní úrokovou mírou** vypočtenou podle bodu 6.5.10. Při odhadování očekávaných peněžních toků z finančního aktiva musí účetní jednotka uvážit všechny smluvní podmínky finančního aktiva (například opce na předčasné splacení, prodloužení nebo kupní a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu **očekávané úvěrové ztráty**, ledaže jde o **nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum**, v takovém případě účetní jednotka uvažuje i očekávané provozní úvěrové ztráty, které byly zváženy při výpočtu původní **efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko**.
po splatnosti	Finanční aktivum je po splatnosti, jestliže protistrana neprovedla platbu k datu, kdy byla daná platba na základě smlouvy splatná.
nakoupené nebo vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum	Nakoupené nebo vzniklé finanční aktivum nebo aktiva, úvěrově **znehodnocená** při prvotním zaúčtování.
den reklasifikace	První den prvního účetního období po změně obchodního modelu, v jejímž důsledku účetní jednotka reklasifikovala finanční aktiva.

▼M53

spotový nákup nebo prodej	Koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva ve lhůtě stanovené obecně právní úpravou nebo konvencemi daného trhu.
transakční náklady	Přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vydáním nebo pozbytím finančního aktiva nebo závazku (viz bod B5.4.8). Přírůstkový náklad je takový náklad, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka nenabyla či nepozbyla finančního nástroje nebo by jej nevydala.

Následující pojmy jsou definovány v bodu 11 IAS 32, v dodatku A IFRS 7, dodatku A IFRS 13 nebo dodatku A IFRS 15 a v tomto standardu se používají ve významech definovaných v IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 nebo IFRS 15:

a) úvěrové riziko ([1]);

b) kapitálový nástroj;

c) reálná hodnota;

d) finanční aktivum;

e) finanční nástroj;

f) finanční závazek;

g) transakční cena.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI (KAPITOLA 2)

B2.1 Některé smlouvy vyžadují úhradu v souvislosti s klimatickými, geologickými nebo jinými fyzikálními proměnnými. (Těm, které jsou založeny na klimatických faktorech, se říká též „klimatické deriváty“.) Pokud tyto smlouvy nespadají do působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, patří do působnosti tohoto standardu.

B2.2 Tento standard nemění požadavky týkající se plánů zaměstnaneckých požitků v souladu s IAS 26 *Penzijní plány* ani licenčních dohod založených na objemu tržeb nebo výnosů z poskytování služeb, o nichž se účtuje podle IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

([1]) Tento pojem (ve smyslu definice uvedené v IFRS 7) se používá v požadavcích na uvádění účinků změn úvěrového rizika na závazky označené jako vykazované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (viz bod 5.7.7).

▼**M53**

B2.3 V některých případech účetní jednotka strategicky investuje do kapitálových nástrojů emitovaných jinou účetní jednotkou, aby s touto účetní jednotkou navázala nebo udržela dlouhodobý podnikatelský vztah. Zda je ekvivalenční metoda účtování vhodná pro takovou investici, rozhodne investor nebo spoluvlastník společného podniku na základě standardu IAS 28.

B2.4 Tento standard upravuje také účtování o finančních aktivech a finančních závazcích pojistitelů s výjimkou práv a závazků, které jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyloučeny ustanovením odst. 2.1 písm. e), protože vznikají ze smluv spadajících do působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

B2.5 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, může se jednat například o finanční záruku, nějaký typ akreditivu, smlouvu vázanou na selhání dlužníka nebo o pojistnou smlouvu. Způsob, jímž se o nich bude účtovat, na jejich právní formě nezávisí. Níže uvádíme příklady správného účtování o těchto smlouvách (viz odst. 2. písm. e)):

a) I když smlouva o finanční záruce splňuje definici pojistné smlouvy podle IFRS 4, je-li přenesené riziko významné, bude o ní výstavce účtovat v souladu s tímto standardem. Každopádně, pokud výstavce předem explicitně stanovil, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné a použil při jejich účtování postupy platné pro pojistné smlouvy, může sám rozhodnout, použije-li pro evidenci takových smluv o finančních zárukách tento standard nebo IFRS 4. Podle odstavce 5.1.1 tohoto standardu se smlouva o finanční záruce prvotně zaúčtuje v reálné hodnotě. Pokud smlouva o finanční záruce byla poskytnuta nespřízněné straně prostřednictvím samostatné transakce za obvyklých obchodních podmínek, bude se počáteční reálná hodnota pravděpodobně rovnat poskytnuté odměně, neexistuje-li důkaz o opaku. Z toho plyne, že pokud smlouva o finanční záruce byla prvotně zaúčtována v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nebo pokud neplatí odstavce 3.2.15–3.2.23 a B3.2.12–B3.2.17 (jestliže převod finančního aktiva nesplňuje kritéria k odúčtování nebo se uplatní metoda přetrvávající angažovanosti), výstavce ji ocení:

   i) částkou určenou podle oddílu 5.5, nebo

   ii) částkou původně zaúčtovanou, sníženou o případnou kumulativní částku příjmů podle zásad IFRS 15 (viz odst. 4.2.1 písm. c)), je-li vyšší.

b) Některé záruky vztahující se k úvěru nevyžadují jako podmínku platby, aby byl držitel vystaven riziku a utrpěl ztrátu v důsledku selhání dlužníka při splacení aktiva jež je předmětem záruky v době splatnosti. Příkladem takové záruky je smlouva vyžadující úhradu v případě, že úvěrový rating nebo úvěrový index dlužníka poklesne pod určitou hranici. Takové záruky nejsou smlouvami o finanční záruce, jak je definuje tento standard, a nejsou pojistnými smlouvami, jak je definuje IFRS 4. Takové záruky jsou deriváty a výstavce pro ně použije tento standard;

▼M53

c) pokud byla smlouva o finanční záruce vydána v souvislosti s prodejem zboží, výstavce použije při určení okamžiku zaúčtování výnosu ze záruky a z prodeje zboží IFRS 15.

B2.6 Tvrzení, že výstavce eviduje smlouvy jako pojistné, obvykle vyplynou z komunikace výstavce se zákazníky a regulátory, ze smluv, obchodní dokumentace a účetních závěrek. Pojistné smlouvy jsou navíc obvykle předmětem účetních požadavků, které jsou vzdálené od požadavků na jiné typy operací, jakými jsou smlouvy vydané bankami nebo obchodními organizacemi. V takových případech účetní závěrka výstavce většinou obsahuje sdělení, že výstavce použil takové účetní požadavky.

ZAÚČTOVÁNÍ A ODÚČTOVÁNÍ (KAPITOLA 3)

Prvotní zaúčtování (oddíl 3.1)

B3.1.1 Na základě zásad definovaných v odstavci 3.1.1 účetní jednotka vykazuje všechna svá smluvní práva a povinnosti z derivátů ve výkazu o finanční pozici samostatně jako aktiva a závazky, kromě derivátů, které neumožňují, aby převod finančních aktiv byl vykazován jako prodej (viz odstavec B3.2.14). Pokud převod finančního aktiva nesplňuje kritéria k odúčtování, pak přejímající o převedeném aktivu neúčtuje jako o svém aktivu (viz odstavec B3.2.15).

B3.1.2 Níže uvádíme některé příklady uplatnění zásady definované v odstavci 3.1.1:

a) o nepodmíněných pohledávkách a závazcích se účtuje jako o aktivech a závazcích, pokud se účetní jednotka stala smluvní stranou a pokud v důsledku toho má právní nárok obdržet nebo právní závazek zaplatit hotovost;

b) aktiva, která si účetní jednotka pořídí, a závazky, které jí vzniknou jako důsledek závazného příslibu koupit nebo prodat zboží nebo služby, se běžně nevykazují, dokud alespoň jedna ze smluvních stran neposkytla plnění. Například účetní jednotka, která přijala závaznou objednávku, nevykazuje většinou aktivum (a účetní jednotka, která objednávku zadala, nevykazuje závazek) v době uzavření smlouvy, ale až v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pokud je závazný příslib koupit nebo prodat nefinanční položky v rámci působnosti tohoto standardu podle odstavců 2.4-2.7, jeho čistá reálná hodnota je vykázána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku (viz odstavec B4.1.30 písm. c)). Pokud navíc dříve nevykázaný závazný příslib plní funkci zajištěné položky při zajišťování reálné hodnoty, jakákoliv změna v čisté reálné hodnotě, kterou lze přičíst zajišťovanému riziku, je označena jako aktivum nebo závazek na počátku zajišťovacího vztahu (viz odst. 6.5.8 písm. b) a odstavec 6.5.9));

c) forwardová smlouva, která patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.1), je zaúčtována jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku, a nikoli v den vypořádání závazku. Pokud se účetní jednotka stane stranou forwardové smlouvy, reálné hodnoty práv a povinností se často sobě rovnají, takže čistá reálná hodnota forwardu je nulová. Pokud čistá reálná hodnota práv a povinností není nulová, pak je smlouva zaúčtována jako aktivum nebo závazek;

▼M53

d) opční smlouvy, které patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavec 2.1), jsou zaúčtovány jako aktiva nebo závazky, jakmile se držitel nebo upisovatel stane stranou smlouvy;

e) plánované budoucí transakce bez ohledu na míru pravděpodobnosti nejsou aktivy a závazky, protože účetní jednotka se nestala smluvní stranou.

Spotový nákup nebo prodej finančních aktiv

B3.1.3 Jak je popsáno v odstavcích B3.1.5 a B3.1.6, spotový nákup nebo prodej finančních aktiv se vykazuje k datu sjednání obchodu nebo k datu vypořádání obchodu. Účetní jednotka aplikuje stejnou metodu důsledně na všechny koupě a prodeje finančních aktiv, která jsou klasifikována stejným způsobem v souladu s tímto standardem. Pro tyto účely tvoří aktiva, která jsou povinně oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, samostatnou klasifikaci, odlišnou od aktiv určených jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty účetní jednotkou. Samostatnou klasifikaci navíc tvoří i investice do kapitálových nástrojů účtovaných na základě možnosti uvedené v odstavci 5.7.5.

B3.1.4 Smlouva, která vyžaduje nebo povoluje čisté vypořádání změny své hodnoty, není spotovým nákupem nebo prodejem. Taková smlouva se mezi datem obchodu a datem vypořádání účtuje jako derivát.

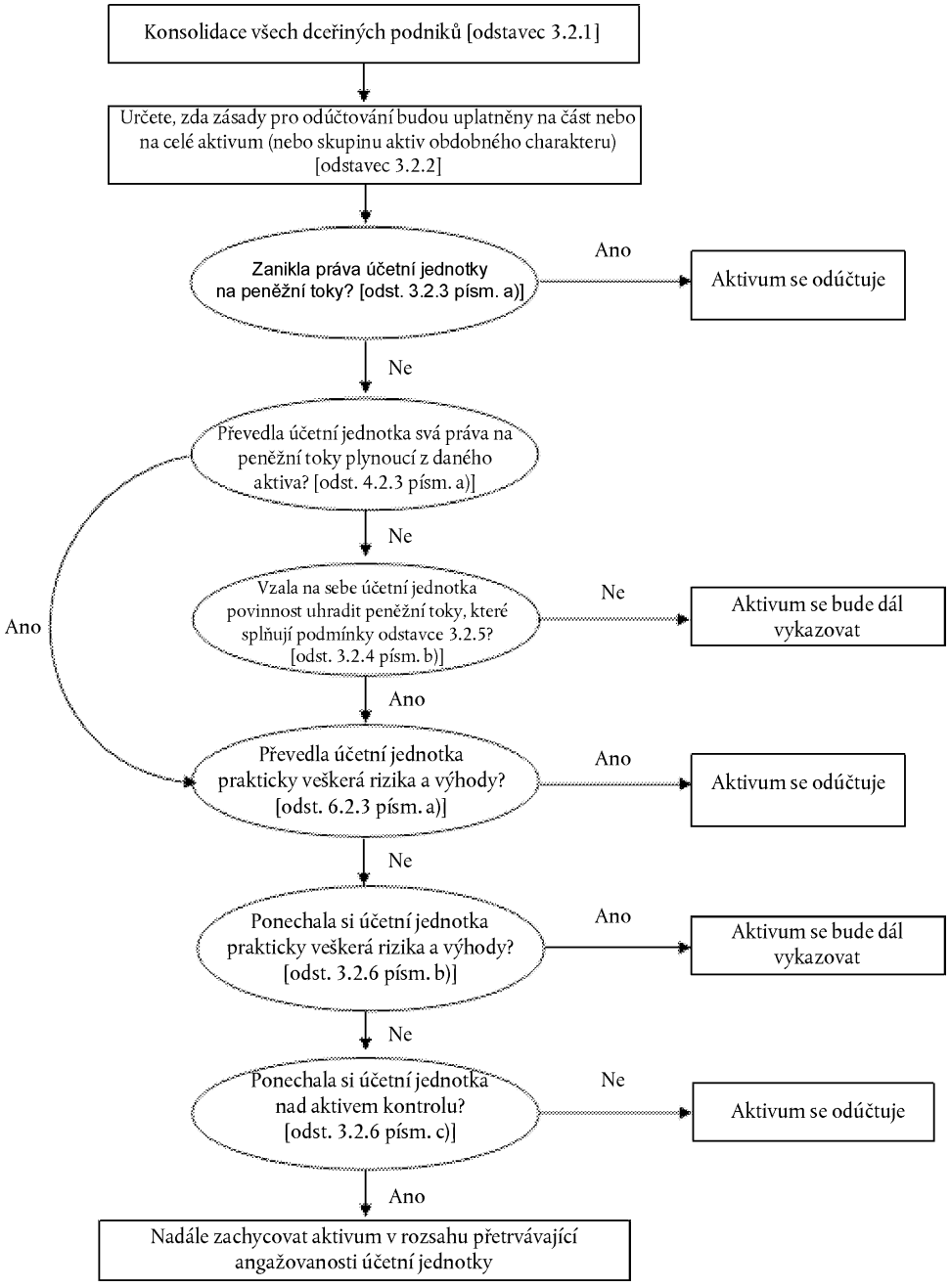
B3.1.5 Datum sjednání je datem, kdy se účetní jednotka zaváže koupit nebo prodat aktivum. Datum sjednání obchodu je datem a) zaúčtování aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu sjednání a b) odúčtování prodaného aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení a zaúčtování pohledávky za kupujícím k datu sjednání. Obecně platí, že úrok se u aktiva a souvisejícího závazku akumuluje až od data vypořádání, kdy dojde k převodu vlastnických práv.

B3.1.6 Datum vypořádání je datem, kdy je aktivum dodáno účetní jednotce resp. účetní jednotkou. Datum vypořádání obchodu je datem a) zaúčtování aktiva k datu jeho přijetí účetní jednotkou a b) odúčtování aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení k datu, kdy je účetní jednotka dodá. Účtuje-li účetní jednotka o aktivu k datu vypořádání obchodu, bude účtovat i o všech změnách reálné hodnoty aktiva mezi datem sjednání a datem vypořádání obchodu, a to stejným způsobem, jako se podle tohoto standardu účtuje o pořízeném aktivu. To znamená, že u aktiv oceněných naběhlou hodnotou se změna hodnoty nevykazuje; u finančních aktiv klasifikovaných jako finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty se změna hodnoty vykazuje do zisku nebo ztráty; u finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A a u investic do kapitálových nástrojů, o kterých se účtuje v souladu s odstavcem 5.7.5, se změna hodnoty vykazuje do ostatního úplného výsledku.

▼M53

Odúčtování finančních aktiv (oddíl 3.2)

B3.2.1 Následující vývojový diagram ukazuje, jakým způsobem se postupuje při posuzování toho, zda bude finanční aktivum odúčtováno, a pokud ano, tak v jakém rozsahu.



Ujednání, na jejichž základě má účetní jednotka smluvní právo získat peněžní toky plynoucí z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům (odst. 3.2.4 písm. b))

B3.2.2 Situace popsaná v odst. 3.2.4 písm. b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům) nastane, pokud je účetní jednotka například trustem a vydá investorům účastnický podíl na podkladových finančních aktivech, která vlastní a zajišťuje jejich obsluhu. V takovém případě, jsou-li splněny podmínky odstavců 3.2.5 a 3.2.6, splňují finanční aktiva kritéria k odúčtování.

▼**M53**

B3.2.3 Pro účely odstavce 3.2.5 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje dceřiný podnik, jenž získal finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

Posouzení převodu rizik a užitků vyplývajících z vlastnictví (odstavec 3.2.6)

B3.2.4 Příklady, kdy účetní jednotka převedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, jsou:

a) nepodmíněný prodej finančního aktiva;

b) prodej finančního aktiva spolu s opcí na zpětnou koupi finančního aktiva za jeho reálnou hodnotu v době zpětné koupě a

c) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí, která je hluboce „out of money“ (tj. opcí, která je tak daleko „mimo peníze“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „v penězích“).

B3.2.5 Příklady, kdy si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví:

a) operace prodeje a zpětné koupě, kde cena zpětné koupě je pevná cena nebo prodejní cena plus výnos z investice;

b) dohoda o zapůjčení cenných papírů;

c) prodej finančního aktiva spolu se swapem celkových výnosů, který přesouvá tržní riziko zpět na účetní jednotku;

d) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí hluboko „in money“ (tj. opcí, která je tak daleko „v penězích“, že je vysoce nepravděpodobné, že před vypršením přejde do stavu „mimo peníze“); a

e) prodej krátkodobých pohledávek, kterými účetní jednotka garantuje kompenzovat přejímajícímu úvěrové ztráty, u kterých je pravděpodobné, že nastanou.

B3.2.6 Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že v důsledku převodu převedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, pak znovu v budoucnosti nevykazuje převáděné aktivum, pokud je znovu nenabude prostřednictvím nové transakce.

Posouzení převodu kontroly

B3.2.7 Účetní jednotka si neponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud má přejímající faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Účetní jednotka si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, je-li obchodováno na aktivním trhu, protože je může znovu koupit na

▼M53

trhu, pokud je potřebuje vrátit účetní jednotce. Přejímající může například mít faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud je předmětem opce, která účetní jednotce umožňuje zpětně je koupit, ale přejímající může na trhu snadno získat převáděné aktivum, je-li uplatněna opce. Přejímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud si účetní jednotka ponechá tuto opci a přejímající nemůže snadno získat převáděné aktivum na trhu, pokud účetní jednotka uplatní svou opci.

B3.2.8 Přejímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pouze pokud může prodat toto aktivum jako celek nespřízněné třetí straně a je schopen uplatnit tuto způsobilost jednostranně a bez uvalení dodatečných omezení na převod. Zásadní otázkou zůstává, co je schopen přejímající udělat ve skutečnosti, ne jaká smluvní práva má, pokud jde o to, co může udělat s převáděným aktivem nebo jaké existují smluvní zákazy. A to zejména:

a) smluvní právo disponovat s převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud pro převáděné aktivum neexistuje trh; a

b) způsobilost disponovat převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud nemůže být tato způsobilost volně uplatněna. Z toho důvodu:

i) způsobilost přejímajícího disponovat převáděným aktivem musí být nezávislá na jednání jiných (tzn. musí to být jednostranná způsobilost) a

ii) přejímající musí být způsobilý disponovat převáděným aktivem bez toho, aby bylo potřeba připojit k převodu restriktivní podmínky (např. podmínky o tom, jak má být zacházeno s poskytnutým úvěrem nebo s opcí, která dává přejímajícímu právo zpětné koupě aktiva.

B3.2.9 To, že je nepravděpodobné, že přejímající prodá převáděné aktivum, samo o sobě neznamená, že převádějící si ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud však prodejní opce nebo záruka odrazuje přejímajícího od prodeje převáděného aktiva, pak si převádějící ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud je například prodejní opce nebo záruka dostatečně hodnotná, odrazuje přejímajícího od prodeje převáděného aktiva, protože přejímající by ve skutečnosti neprodal převáděné aktivum třetí straně bez připojení podobné opce nebo jiné restriktivní podmínky. Namísto toho přejímající bude držet převáděné aktivum, aby získal platby ze záruky nebo prodejní opce. Za těchto okolností si převádějící ponechal kontrolu nad převáděným aktivem.

Převody splňující kritéria k odúčtování

B3.2.10 Účetní jednotka si může ponechat právo na část úrokových plateb z převáděných aktiv jako úhradu za jejich obsluhu. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka zřekne po ukončení nebo převodu smlouvy o obsluze úvěrů, je alokována na obsluhující aktivum nebo obsluhující závazek. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka nezřekne, je pohledávkou plynoucí z úroků. Pokud se například účetní jednotka při ukončení nebo převodu smlouvy o obsluze úvěrů nezřekne úroku, pak je celkové úrokové rozpětí pohledávkou vyplývající pouze z úroků. Pro účely uplatnění odstavce 3.2.13 jsou reálné hodnoty obsluhujícího aktiva a úrokové pohledávky používány pro alokaci účetní hodnoty pohledávky mezi část aktiva, která je odúčtována, a tu část, která se nadále vykazuje. Pokud není poplatek za obsluhu úvěrů specifikován nebo se neočekává, že účetní jednotce dostatečně nahradí poskytovanou obsluhu, pak je obsluhující závazek účtován v reálné hodnotě.

▼M53

B3.2.11 Při oceňování reálných hodnot části, která bude nadále vykazována, a části, která je odúčtována, pro účely odstavce 3.2.13 použije účetní jednotka požadavky týkající se oceňování reálnou hodnotou definované v odstavci 3.2.14 a ve standardu IFRS 13.

Převody nesplňující kritéria k odúčtování

B3.2.12 Následující ustanovení je aplikací zásady popsané v odstavci 3.2.15. Pokud záruka poskytnutá účetní jednotkou na ztráty ze selhání dlužníka u převáděného aktiva zabrání odúčtování převáděného aktiva, protože účetní jednotka zadržela prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, pak se o převáděném aktivu nepřestává účtovat v celém jeho rozsahu a získané protiplnění je vykázáno v závazcích.

Přetrvávající angažovanost v převáděném aktivu

B3.2.13 Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 3.2.16.

Všechna aktiva

a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání dlužníka převáděného aktiva zamezí odúčtování převáděného aktiva ve výši přetrvávající angažovanosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněno nižší z těchto dvou hodnot: i) účetní hodnotou aktiva nebo ii) maximální hodnotou protiplnění získaného v rámci převodu, o jehož opětovné zaplacení může být účetní jednotka požádána (záruční hodnota). Příslušný závazek je zpočátku oceněn součtem hodnoty záruky a reálné hodnoty záruky (což je obvykle protiplnění získané za záruku). Počáteční reálná hodnota záruky je následně zaúčtována do výnosů nebo do nákladů, pokud (případně až) je tento závazek splněn (v souladu se zásadami IFRS 15) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou opravnou položku.

Aktiva oceněná naběhlou hodnotou

b) Pokud závazek prodejní opce vystavený účetní jednotkou nebo právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezují odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum naběhlou hodnotou, je příslušný závazek oceněn svou hodnotou (tzn. získaným protiplněním) upravenou o odpis všech rozdílů mezi pořizovací cenou a hrubou účetní hodnotou převáděného aktiva k datu, kdy opce vyprší. Předpokládejme například, že hrubá účetní hodnota aktiva k datu převodu je 98 MJ a získané protiplnění je 95 MJ. Hrubá účetní hodnota aktiva k datu uplatnění opce bude 100 MJ. Počáteční účetní hodnota příslušného závazku je 95 MJ a rozdíl mezi 95 MJ a 100 MJ se zaúčtuje do výnosů nebo nákladů s použitím metody efektivní úrokové míry. Pokud je opce uplatněna, jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou příslušného závazku a realizační cenou opce se účtuje do výnosů nebo nákladů.

▼M53

Aktiva oceněná reálnou hodnotou

c) Pokud právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezí odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum reálnou hodnotou, pak se oceňování aktiva reálnou hodnotou zachová. Příslušný závazek je oceněn i) rozdílem realizační ceny opce a časové hodnoty opce, je-li opce v penězích nebo na penězích, nebo v ii) reálné hodnotě převáděného aktiva snížené o časovou hodnotu opce, pokud je opce mimo peníze. Úprava ocenění příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota práva kupní opce. Pokud je například reálná hodnota podkladového aktiva 80 MJ, realizační cena opce je 95 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 75 MJ (80 MJ – 5 MJ) a účetní hodnota převáděného aktiva je 80 MJ (tzn. jeho reálná hodnota).

d) Pokud prodejní opce vystavená účetní jednotkou zamezuje odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum jeho reálnou hodnotou, je příslušný závazek oceněn realizační cenou opce, k níž je přičtena časová hodnota opce. Hodnota aktiva se bude rovnat buď jeho reálné hodnotě, nebo realizační ceně opce, podle toho, která z těchto částek je nižší, protože účetní jednotka nemá právo na zvyšování reálné hodnoty převáděného aktiva nad realizační cenu opce. To zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálnou hodnotou závazku prodejní opce. Pokud je například reálná hodnota podkladového aktiva 120 MJ, realizační cena opce je 100 MJ a časová hodnota opce je 5 MJ, je účetní hodnota příslušného závazku 105 MJ (100 MJ + 5 MJ) a účetní hodnota aktiva je 100 MJ (v tomto případě realizační cena opce).

e) Pokud collar ve formě držené kupní a vystavené prodejní opce zamezí odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje aktivum reálnou hodnotou, pokračuje v oceňování aktiva reálnou hodnotou i nadále. Příslušný závazek je oceněn v i) částce realizační ceny kupní opce a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, pokud je kupní opce v penězích nebo na penězích, nebo ii) částkou reálné hodnoty aktiva a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, je-li kupní opce mimo peníze. Úprava příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálnou hodnotou opcí držených a vystavených účetní jednotkou. Předpokládejme například, že účetní jednotka převádí finanční aktivum, které je oceněno reálnou hodnotou, zatímco ve stejném

▼M53

okamžiku kupuje opci na nákup s realizační cenou 120 MJ a vystaví prodejní opci s realizační cenou 80 MJ. Předpokládejme také, že reálná hodnota aktiva je k datu jeho převodu 100 MJ. Časové hodnoty prodejní opce, resp. kupní opce jsou 1 MJ, resp. 5 MJ. V tomto případě účetní jednotka vykazuje aktivum v hodnotě 100 MJ (reálná hodnota aktiva) a závazek v hodnotě 96 MJ [(100 MJ + 1 MJ) – 5 MJ]. Takže čistá hodnota aktiva je 4 MJ, což je reálná hodnota účetní jednotkou držených a vystavených opcí.

Veškeré převody

B3.2.14 V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria k odúčtování, převádějící o smluvních právech a povinnostech souvisejících s převodem neúčtuje zvlášť jako o derivátech, pokud by zaúčtování jak derivátu, tak i převáděného aktiva nebo závazku vzešlého z převodu mělo za následek, že stejná práva a povinnosti jsou vykázány dvakrát. Například kupní opce držená převádějícím může zamezit tomu, aby byl převod finančního aktiva zaúčtován jako prodej. V tomto případě není kupní opce vykázána zvlášť jako derivátové aktivum.

B3.2.15 V rozsahu, v němž převod finančního aktiva nesplňuje kritéria k odúčtování, přejímající převedené aktivum nevykazuje jako své aktivum. Přejímající odúčtuje hotovost nebo jiné uhrazené protiplnění a vykáže pohledávku za převádějícím. Pokud má převádějící jak práva, tak i povinnosti k opětovnému získání kontroly nad převáděným aktivem v celém jeho rozsahu za pevnou částku (např. na základě dohody o zpětném odkupu), může přejímající ocenit svou pohledávku naběhlou hodnotou, pokud splňuje kritéria uvedená v odstavci 4.1.2.

Příklady

B3.2.16 Následující příklady ilustrují uplatnění zásad odúčtování definovaných tímto standardem.

a) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů*. Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětném odkupu za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus výnos z investice, nebo pokud je zapůjčeno na základě dohody o jeho navrácení převádějícímu, pak není odúčtováno, protože převádějící si ponechal prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Pokud přejímající získá právo aktivum prodat nebo zastavit, převádějící musí aktivum ve výkazu o finanční pozici překlasifikovat, například jako půjčené aktivum nebo pohledávku se zpětným odkupem.

b) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů – aktiva, která jsou prakticky stejného charakteru*. Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětném odkupu stejného nebo prakticky stejného aktiva za pevnou cenu nebo za prodejní cenu plus výnos z investice, nebo pokud je finanční aktivum zapůjčeno na základě dohody o navrácení stejného nebo prakticky stejného aktiva převádějícímu, pak není odúčtováno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

c) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů – právo substituce*. Pokud dohoda o zpětném odkupu za pevnou cenu nebo za cenu rovnající se součtu prodejní ceny a výnosu z investice nebo podobná transakce týkající se půjčky cenných papírů dává přejímajícímu právo nahradit aktiva, která jsou v den zpětné koupě podobná a mají stejnou reálnou hodnotu jako převáděné aktivum, pak prodané nebo zapůjčené aktivum na základě zpětného odkupu nebo půjčky cenných papírů není odúčtováno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

▼**M53**

d) *Předkupní právo na zpětný odkup aktiva za reálnou hodnotu*. Pokud účetní jednotka prodá finanční aktivum a ponechá si pouze předkupní právo na zpětný odkup převáděného aktiva za reálnou hodnotu, v okamžiku, kdy je přejímající prodá, účetní jednotka odúčtuje aktivum, protože převedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

e) „*Wash sale*“ (*praní finančního aktiva*). Zpětný odkup finančního aktiva krátce po jeho prodeji je někdy nazýván „wash sale“. Takový zpětný odkup nevylučuje odúčtování za předpokladu, že původní transakce splnila podmínky pro odúčtování. Pokud však dohoda o prodeji finančního aktiva vejde v platnost ve stejnou dobu jako dohoda o zpětném odkupu tohoto aktiva za pevnou cenu nebo prodejní cenu plus výnos z investice, pak se aktivum neodúčtuje.

f) *Prodejní opce a kupní opce, které jsou hluboko v penězích*. Pokud může být převáděné finanční aktivum koupeno zpět převádějícím uplatněním kupní opce a kupní opce je hluboko v penězích, převod nesplňuje kritéria k odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Stejně tak pokud může být finanční aktivum zpětně prodáno přejímajícím uplatněním prodejní opce a prodejní opce je hluboko v penězích, převod nesplňuje kritéria k odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

g) *Prodejní opce a kupní opce, které jsou hluboko mimo peníze*. Pokud jsou jak prodejní opce na finanční aktivum, kterou drží přejímající, tak kupní opce, kterou drží převádějící, hluboko mimo peníze, finanční aktivum bude odúčtováno, protože převádějící převedl prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

h) *Běžně dostupná aktiva podléhající kupní opci, která není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze*. Pokud účetní jednotka vlastní opci na nákup aktiva, které je snadno dostupné na trhu, a opce není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze, pak aktivum je odúčtováno. Dochází k tomu proto, že účetní jednotka i) ani nezadržela, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví a ii) neponechala si kontrolu. Pokud však aktivum není snadno dostupné na trhu, odúčtování je vyloučeno do výše hodnoty aktiva podléhajícího kupní opci, protože účetní jednotka si zachovala kontrolu nad aktivem.

i) *Nesnadno dostupné aktivum podléhající prodejní opci vystavené účetní jednotkou, která není ani hluboko v penězích, ani hluboko mimo peníze*. Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, které není snadno dostupné na trhu, a vystaví prodejní opci, která není hluboko mimo peníze, účetní jednotka si neponechá ani nepřevede prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a to vzhledem k vystavené prodejní opci. Účetní jednotka si zachová kontrolu nad aktivem, pokud je prodejní opce dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva.

▼M53

V takovém případě se aktivum nepřestává vykazovat v rozsahu přetrvávající angažovanosti převádějícího (viz odstavec B3.2.9). Pokud prodejní opce není dostatečně hodnotná, aby zabránila přejímajícímu v prodeji aktiva, účetní jednotka kontrolu nad aktivem převedla. V takovém případě je aktivum odúčtováno.

j) *Aktiva s prodejní opcí nebo s* kupní *opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu*. Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum s prodejní opcí, s kupní opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu a realizační cena opce, resp. cena zpětného odkupu, se rovná reálné hodnotě finančního aktiva v době zpětného odkupu, bude takové aktivum odúčtováno, protože došlo k převodu prakticky všech rizik a užitků vyplývajících z vlastnictví.

k) Kupní *opce na nákup nebo prodejní opce vypořádaná v hotovosti*. Pokud účetní jednotka převádí finanční aktivum s prodejní opcí, kupní opcí nebo s dohodou o budoucím zpětném odkupu, které budou vypořádány čistě v hotovosti, musí posoudit, zda si ponechala, nebo zda převedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Pokud si účetní jednotka ponechala prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva, posoudí, zda si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem. To, že je prodejní opce nebo kupní opce, případně dohoda o budoucím zpětném odkupu, vypořádána čistě v hotovosti, automaticky neznamená, že účetní jednotka kontrolu převedla (viz odstavec B3.2.9 a písmena g), h) a i) výše).

l) *Práva zpětného odkupu* („*removal of accounts*“). Ustanovení „removal of accounts“ je opcí nepodmíněného zpětného odkupu, která dává účetní jednotce právo požadovat navrácení aktiv, jejichž zpětný převod podléhá určitým omezením. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, pak opce brání odúčtování pouze té části aktiva, která podléhá zpětnému odkupu (za předpokladu, že přejímající nemůže aktivum prodat). Pokud například účetní hodnota a výnosy z převodu poskytnutých úvěrů jsou 100 000 MJ, přičemž každý jednotlivý úvěr lze koupit zpět, ale souhrnná hodnota úvěrů koupených zpět nesmí přesáhnout 10 000 MJ, pak kritéria k odúčtování splňují úvěry ve výši 90 000 MJ.

m) *„Clean-up call“ opce na prodej zbytku*. Účetní jednotka, kterou může být i převádějící a jež zajišťuje obsluhu převedených aktiv, může mít „clean-up call“ opci na prodej zbytku. Tato opce jí umožňuje koupit zbývající aktiva v okamžiku, kdy množství nesplacených aktiv klesne pod určitou úroveň, tj. když jsou náklady na obsluhu aktiv vyšší než související přínos. Pokud taková opce způsobuje, že si účetní jednotka ani neponechala, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví, a pokud přejímající nemůže aktivum prodat, opce brání odúčtování pouze té části aktiva, která podléhá kupní opci.

n) *Podřízené podíly a úvěrové záruky*. Účetní jednotka může zvýšit kvalitu převedeného úvěrového aktiva tím, že podíl na tomto aktivu, který si ponechala, nebo jeho část podřídí. Dále může kvalitu úvěrového aktiva zvýšit tím, že přejímajícímu poskytne úvěrovou záruku, která může být neomezená nebo omezená určitou částkou. Pokud si účetní jednotka ponechá prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného

▼M53

aktiva, aktivum se nadále vykazuje v celém svém rozsahu. Pokud si účetní jednotka ponechá některá, ale ne prakticky všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví a ponechá si kontrolu, odúčtovat lze pouze tu částku hotovosti nebo jiných aktiv, o jejichž platbu může být účetní jednotka požádána.

o) *Swap celkových výnosů*. Účetní jednotka může prodat finanční aktivum přejímajícímu a vstoupit s ním do swapu celkových výnosů, pomocí něhož budou všechny peněžní toky úrokových plateb z podkladového aktiva postoupeny zpět účetní jednotce směnou za pevnou nebo pohyblivou platbu a všechna zvýšení nebo poklesy reálné hodnoty daného aktiva ponese účetní jednotka. V tomto případě je odúčtování celého aktiva zakázáno.

p) *Úrokové swapy*. Účetní jednotka může převést na přejímajícího finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou a vstoupit s ním do úrokového swapu za účelem získání pevné úrokové míry a za účelem platby pohyblivé úrokové míry založené na pomyslné hodnotě, která je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva. Úrokový swap nevylučuje odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny platbami z převáděného aktiva.

q) *Amortizované úrokové swapy*. Účetní jednotka může převést na přejímajícího finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou, které se v průběhu času umoří, a vstoupit s ním do amortizovaného úrokového swapu, z jehož pomyslné hodnoty bude přejímající inkasovat částky s pevnou úrokovou mírou a hradit částky s pohyblivou úrokovou mírou. Pokud se pomyslná hodnota swapu odepisuje, takže je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva nesplaceného v každém časovém okamžiku, pak swap obecně způsobí, že si účetní jednotka ponechá podstatné riziko předčasného splacení. V takovém případě účetní jednotka buď pokračuje ve vykazování celého převáděného aktiva, nebo ho vykazuje do výše své přetrvávající angažovanosti. Pokud naopak odpis pomyslné hodnoty swapu není spojen s částkou jistiny, která je nesplacenou částí převáděného aktiva, pak takový swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá riziko předčasného splacení aktiva. Proto tato skutečnost nevyloučí odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny úrokovými platbami z převáděného aktiva a swap nezpůsobí, že si účetní jednotka ponechá jiná závažná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převáděného aktiva.

r) *Odpis*. Účetní jednotka nemá žádná rozumná očekávání, že smluvní peněžní toky z finančního aktiva jako celku nebo z jeho části získá zpět.

▼**M53**

B3.2.17 Tento odstavec znázorňuje využití přístupu přetrvávající angažovanosti, má-li účetní jednotka přetrvávající angažovanost v části finančního aktiva.

Předpokládejme, že účetní jednotka má portfolio úvěrů s možností předčasného splacení, jejichž kupon a efektivní úroková míra je 10 % a jejichž jistinná a naběhlá hodnota je 10 000 MJ. Účetní jednotka uzavře transakci, v níž přejímající na oplátku za platbu ve výši 9 115 MJ získá právo na 9 000 MJ z veškerých inkas jistiny plus úrok sazbou 9,5 %. Účetní jednotka si ponechá právo na 1 000 MJ z veškerých inkas jistiny, na 10 % úrok a dále na zbytkový úrok („excess spread“) ve výši 0,5 % z jistiny ve výši 9 000 MJ. Inkasa z předčasných splátek budou úměrně rozdělena mezi účetní jednotku a přejímajícího v poměru 1:9, ale veškerá selhání dlužníka budou odečtena z podílu účetní jednotky, který činí 1 000 MJ, a to až do jeho vyčerpání. Reálná hodnota úvěrů v den transakce je 10 100 MJ a reálná hodnota zbytkového úroku ve výši 0,5 procenta je 40 MJ.

Účetní jednotka určí, že některá významná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví převedla (například významné riziko předčasného splacení), ale také že si některá významná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví ponechala (vzhledem ke svému podřízenému podílu) a že si ponechala kontrolu. Proto účetní jednotka uplatňuje přístup přetrvávající angažovanosti.

Při účtování podle tohoto standardu účetní jednotka transakci analyzuje jako a) zadržení poměrného podílu ve výši 1 000 MJ a jako b) podřízení tohoto podílu s cílem zvýšit kvalitu úvěrového aktiva.

Účetní jednotka vypočítá, že hodnota 9 090 MJ (90 % z 10 100 MJ) ze získaného protiplnění ve výši 9 115 MJ představuje protiplnění za poměrný 90 % podíl. Zbývající část získaného protiplnění (25 MJ) představuje získané protiplnění za podřízení vlastního podílu s cílem zvýšit kvalitu úvěrového aktiva. Zbytkový úrok ve výši 0,5 % představuje získané protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva. Takže celkové získané protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva je 65 MJ (25 MJ + 40 MJ).

Účetní jednotka vypočítá zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků. Pokud budeme předpokládat, že reálné hodnoty 90 % převedené části a 10 % zadržené části nejsou k datu převodu dostupné, účetní jednotka rozdělí účetní hodnotu aktiva v souladu s odstavcem 3.2.14 IFRS 9 následovně:

	Reálná hodnota	*Procentuální podíl*	*Rozdělená účetní hodnota*
Převedená část	9 090	90 %	9 000
Zadržená část	1 010	10 %	1 000
Celkem	**10 100**		**10 000**

▼M53

Účetní jednotka vypočítá svůj zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků odečtením převedené části rozdělené účetní hodnoty od získaného protiplnění, tzn. 90 MJ (9 090 MJ – 9 000 MJ). Účetní hodnota části zadržené účetní jednotkou je 1 000 MJ.

Účetní jednotka navíc vykazuje přetrvávající angažovanost, která vyplývá z podřízení zadrženého podílu. Účetní jednotka tudíž zaúčtuje aktivum v hodnotě 1 000 MJ (maximální hodnota peněžních toků, o které může v důsledku podřízení přijít) a příslušný závazek v hodnotě 1 065 MJ (což je maximální hodnota peněžních toků, o které může v důsledku podřízení přijít, tj. 1 000 MJ, plus reálná hodnota podřízení ve výši 65 MJ).

Účetní jednotka použije všechny výše uvedené informace, aby vykázala transakci následovně:

	Má dáti	*Dal*
Původní aktivum	—	9 000
Aktivum zaúčtované k podřízení nebo zbytkový podíl	1 000	—
Aktivum k přijatému protiplnění ve formě zbytkového úroku	40	—
Zisk nebo ztráta (zisk z převodu)	—	90
Závazek	—	1 065
Přijaté peněžní prostředky	9 115	—
Celkem	**10 155**	**10 155**

Okamžitě po transakci činí účetní hodnota aktiva 2 040 MJ, což je částka skládající se z 1 000 MJ, tj. rozdělená pořizovací cena zadržené části, a z 1 040 MJ, což je dodatečná přetrvávající angažovanost účetní jednotky vyplývající z podřízení zadrženého podílu za úvěrové ztráty (což zahrnuje zbytkový úrok v hodnotě 40 MJ).

V dalších účetních obdobích účetní jednotka účtuje o přijatém protiplnění za zkvalitnění úvěrového aktiva (65 MJ) na bázi časového rozlišení, akumuluje úrok ze zaúčtovaného aktiva s použitím metody efektivní úrokové míry a účtuje každou ztrátu ze znehodnocení zaúčtovaného úvěrového aktiva. Jak se o ztrátě ze znehodnocení úvěrového aktiva účtuje, si můžeme ukázat na následujícím příkladu: předpokládejme, že v následujícím roce vznikne ztráta ze znehodnocení podkladových úvěrů ve výši 300 MJ. Účetní jednotka sníží vykázané aktivum o 600 MJ (300 MJ se vztahuje k zadrženému podílu a 300 MJ k dodatečné přetrvávající angažovanosti, která vzniká z podřízení zadrženého podílu z důvodu ztrát ze znehodnocení) a zaúčtovaný závazek sníží o 300 MJ. Čistým výsledkem je zaúčtování částky 300 MJ, která představuje ztrátu ze znehodnocení, do nákladů.

▼M53

Odúčtování finančních závazků (oddíl 3.3)

B3.3.1 Finanční závazek (nebo jeho část) zaniká, pokud dlužník:

a) splní svůj závazek (nebo jeho část) tím, že věřiteli uhradí, obvykle hotovostí, jiným finančním aktivem, zbožím nebo službami, nebo

b) je právně zproštěn své povinnosti uhradit závazek, a to buď na základě výsledku soudního řízení, nebo z rozhodnutí věřitele. (Tato podmínka může být splněna i v případě, že dlužník poskytne záruku.)

B3.3.2 Pokud emitent dluhového nástroje zpětně tento nástroj koupí, dluh zaniká i přesto, že emitent provozuje trh s tímto nástrojem, nebo že jej zamýšlí v blízké budoucnosti opět prodat.

B3.3.3 Pokud dlužník není svého závazku právně zproštěn, úhrada třetí straně, včetně svěřenské správy (někdy označovaná jako „v podstatě anulování“) sama o sobě nezbavuje dlužníka jeho primárního závazku vůči věřiteli.

B3.3.4 Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a oznámí svému věřiteli, že třetí strana převzala jeho dlužný závazek, neodúčtuje dlužník tento dlužný závazek, dokud není splněna podmínka v odst. B3.3.1 písm. b). Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek, a je svého závazku právně zproštěn svým věřitelem, pak dluh zanikl. Pokud však dlužník souhlasí, že bude dluh splácet třetí straně nebo přímo původnímu věřiteli, zaúčtuje nový dluhový závazek vůči třetí straně.

B3.3.5 Přestože je dlužník svého závazku právně zproštěn, ať již na základě výsledků soudního řízení nebo z rozhodnutí věřitele, a má to za následek odúčtování závazku, může účetní jednotka zaúčtovat nový závazek, pokud nejsou splněna kritéria odúčtování převáděných finančních aktiv v odstavcích 3.2.1–3.2.23. Pokud tato kritéria nejsou splněna, převáděná aktiva nejsou odúčtována a účetní jednotka v souvislosti s nimi zaúčtuje nový závazek.

▼M75

B3.3.6 Pro účely odstavce 3.3.2 se významnou změnou podmínek rozumí případ, kdy diskontovaná současná hodnota peněžních toků za nových podmínek, včetně veškerých uhrazených poplatků snížených pomocí původní efektivní úrokové míry o veškeré přijaté poplatky, se liší minimálně o 10 % od diskontované současné hodnoty zbývajících peněžních toků plynoucích z původního finančního závazku. Při stanovení těchto uhrazených poplatků snížených o veškeré přijaté poplatky zahrnuje dlužník pouze poplatky, které byly zaplaceny nebo přijaty mezi dlužníkem a věřitelem, včetně poplatků uhrazených nebo přijatých dlužníkem nebo věřitelem jménem druhé strany.

B3.3.6 A Jestliže se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek účtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce v této souvislosti vzniknou, se zaúčtují k datu zániku do výnosů nebo nákladů. Jestliže se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek neúčtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které účetní jednotce vzniknou, budou mít vliv na účetní hodnotu závazku a budou se odpisovat po zbývající dobu trvání modifikovaného závazku.

▼M53

B3.3.7 V některých případech může věřitel zprostit dlužníka jeho současných platebních závazků s tím, že dlužník na sebe vezme záruční závazek zaplatit v případě, že tak neučiní strana, která na sebe převzala primární zodpovědnost za uhrazení tohoto závazku. V tomto případě dlužník:

a) zaúčtuje nový finanční závazek rovnající se reálné hodnotě závazku dlužníka vyplývajícího ze záruky a

b) zaúčtuje zisk nebo ztrátu, a to na základě rozdílu mezi i) veškerými přijatými platbami a ii) účetní hodnotou původního finančního závazku sníženou o reálnou hodnotu nového finančního závazku.

KLASIFIKACE (KAPITOLA 4)

Klasifikace finančních aktiv (oddíl 4.1)

Obchodní model účetní jednotky pro řízení finančních aktiv

B4.1.1 Odst. 4.1.1 písm. a) vyžaduje, aby účetní jednotka klasifikovala finanční aktiva na základě obchodního modelu účetní jednotky pro řízení finančních aktiv, neuplatní-li se odstavec 4.1.5. Účetní jednotka posoudí, zda její finanční aktiva splňují podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku v odst. 4.1.2 A písm. a) na základě obchodního modelu stanoveného klíčovým vedením účetní jednotky (jak je definuje IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*).

B4.1.2 Obchodní model účetní jednotky je stanoven na úrovni, která odráží způsob společného řízení skupin finančních aktiv za účelem dosažení určitého obchodního cíle. Obchodní model účetní jednotky nezávisí na záměrech vedení s jednotlivým nástrojem. Tato podmínka tudíž nepředstavuje přístup ke klasifikaci podle nástrojů jednotlivě a měla by být stanovena na vyšší úrovni agregace. Jedna účetní jednotka však může při řízení svých finančních nástrojů používat více než jeden obchodní model. Klasifikace proto nemusí být stanovena na úrovni vykazující účetní jednotky. Účetní jednotka může například vlastnit portfolio investic, které řídí za účelem inkasa smluvních peněžních toků, a další portfolio investic, které řídí za účelem obchodování s cílem realizovat změny reálné hodnoty. V některých případech může být rovněž vhodné rozdělit portfolio finančních aktiv do subportfolií s cílem zohlednit úroveň, na které daná účetní jednotka tato finanční aktiva řídí. Může tomu tak být například v případě, že účetní jednotka vytvoří nebo koupí portfolio hypotečních úvěrů a některé z těchto úvěrů řídí za účelem inkasa smluvních peněžních toků, zatímco zbývající úvěry řídí za účelem jejich prodeje.

B4.1.2 A Obchodní model účetní jednotky se vztahuje k tomu, jak účetní jednotka řídí svá finanční aktiva s cílem vytvářet peněžní toky. To znamená, že obchodní model účetní jednotky určuje, zda peněžní toky vyplývají z inkasa smluvních peněžních toků, prodeje finančních aktiv nebo z obojího. Proto se toto posuzování neprovádí na základě scénářů, u nichž účetní jednotka rozumně neočekává, že nastanou, jako například tzv. „nejhorší scénář“ nebo „zátěžový scénář“. Pokud

▼**M53**

například účetní jednotka očekává, že prodá určité portfolio finančních aktiv pouze v případě, že nastane zátěžový scénář, neovlivní tento scénář způsob, jakým bude tato účetní jednotka posuzovat obchodní model pro daná aktiva, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že tento scénář nenastane. Jestliže jsou peněžní toky realizovány způsobem, který se liší od očekávání účetní jednotky ke dni, kdy daný obchodní model posuzovala (například pokud účetní jednotka prodá více nebo méně finančních aktiv, než při klasifikaci těchto aktiv očekávala), nevzniká v důsledku této skutečnosti v účetní závěrce účetní jednotky chyba z předchozího období (viz IAS 8), ani se nemění klasifikace zbývajících finančních aktiv držených v tomto obchodním modelu, tj. ta aktiva, která účetní jednotka vykázala v předchozích obdobích a stále je drží), pokud účetní jednotka vzala v úvahu všechny relevantní informace, které byly k dispozici v okamžiku, kdy prováděla posouzení obchodního modelu. Nicméně když účetní jednotka posuzuje obchodní model pro nově vzniklá nebo nově nakoupená finanční aktiva, musí vzít v úvahu informace o tom, jak byly peněžní toky realizovány v minulosti spolu se všemi dalšími relevantními informacemi.

B4.1.2B Obchodní model účetní jednotky pro řízení finančních aktiv je skutečností, a nikoli pouze tvrzením. To je obvykle pozorovatelné prostřednictvím činností, které účetní jednotka provozuje za účelem dosažení cíle tohoto obchodního modelu. Bude nezbytné, aby účetní jednotka při posuzování svého obchodního modelu pro řízení finančních aktiv používala úsudek, a pro toto posuzování není určující jen jediný faktor nebo činnost. Účetní jednotka namísto toho musí vzít v úvahu všechny relevantní důkazy, které jsou k dispozici k datu posuzování. Tyto relevantní důkazy zahrnují mimo jiné následující údaje:

a) jak je hodnocena výkonnost obchodního modelu a finančních aktiv držených v rámci tohoto obchodního modelu a jak jsou předkládány klíčovému vedení účetní jednotky;

b) rizika, která ovlivňují výkonnost obchodního modelu (a finančních aktiv držených v rámci tohoto obchodního modelu), a zejména způsob, jakým jsou tato rizika řízena; a

c) jak jsou odměňováni manažeři podniku (například zda jsou odměny založeny na reálné hodnotě řízených aktiv nebo na inkasovaných smluvních peněžních tocích).

▼**M53**

Obchodní model, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků

B4.1.2C Finanční aktiva držená v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků jsou řízena za účelem realizace peněžních toků prostřednictvím inkasa smluvních plateb po celou dobu životnosti daného nástroje. To znamená, že účetní jednotka řídí aktiva držená v rámci portfolia s cílem inkasovat tyto konkrétní smluvní peněžní toky (nikoli řídit celkové výnosy z portfolia na základě držení a prodeje aktiv). Při určování toho, zda budou peněžní toky realizovány prostřednictvím inkasa smluvních peněžních toků z finančních aktiv, je nutné zohlednit četnost, hodnotu a načasování prodejů v předchozích obdobích, důvody pro tyto prodeje a očekávání týkající se budoucí prodejní činnosti. Prodej sám o sobě však obchodní model neurčuje, a proto ho nelze posuzovat izolovaně. Naopak informace o prodejích v minulosti a očekávání ohledně prodejů budoucích představují důkazy týkající se způsobu, jakým účetní jednotka dosahuje stanoveného cíle řízení finančních aktiv, a zejména způsobu realizace peněžních toků. Účetní jednotka musí vzít v úvahu informace o prodejích v minulosti v kontextu důvodů pro tyto prodeje a podmínek, které existovaly v dané době, v porovnání s podmínkami současnými.

B4.1.3 Přestože cílem obchodního modelu účetní jednotky může být držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, není nutné, aby účetní jednotka držela všechny tyto nástroje až do splatnosti. Držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků tedy může být obchodním modelem účetní jednotky i v případě, že v budoucnosti dojde k prodeji finančních aktiv nebo se očekává, že k němu dojde.

B4.1.3 A Držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků může být obchodním modelem i v případě, že účetní jednotka finanční aktiva prodá, dojde-li ke zvýšení jejich úvěrového rizika. Aby určila, zda došlo ke zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv, vezme účetní jednotka v úvahu přiměřené a doložitelné informace včetně informací o vyhlídkách do budoucna. Bez ohledu na jejich četnost a hodnotu nejsou prodeje v důsledku zvýšení úvěrového rizika v rozporu s obchodním modelem, jehož cílem je držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků vzhledem k tomu, že úvěrová kvalita finančních aktiv je relevantní z hlediska schopnosti účetní jednotky inkasovat smluvní peněžní toky. Nedílnou součástí takového obchodního modelu jsou činnosti v oblasti řízení úvěrového rizika, které jsou zaměřeny na minimalizaci potenciálních úvěrových ztrát v důsledku zhoršení bonity úvěru. Příkladem prodeje, k němuž došlo v důsledku zvýšení úvěrového rizika, je prodej finančního aktiva z toho důvodu, že již nesplňuje úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. Pokud však taková politika neexistuje, účetní jednotka může prokázat, že k prodeji došlo v důsledku zvýšení úvěrového rizika, i jinými způsoby.

▼**M53**

B4.1.3B Prodeje, k nimž dochází z jiných důvodů, jako například prodeje provedené za účelem řízení koncentrace úvěrového rizika (aniž by došlo ke zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv), mohou být rovněž v souladu s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Takové prodeje mohou být v souladu zejména s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, pokud nejsou příliš časté (i když jejich hodnota je významná), případně pokud jejich hodnota je nevýznamná jak samostatně, tak souhrnně (i když jsou časté). Jestliže je počet prodejů z daného portfolia vyšší než nepříliš častý a hodnota těchto prodejů je vyšší než nevýznamná (jak samostatně, tak souhrnně), je nutné, aby účetní jednotka posoudila, zda a jak jsou tyto prodeje v souladu s cílem inkasovat smluvní peněžní toky. Pro toto posuzování není relevantní, zda je požadavek na prodej finančních aktiv uložený třetí stranou či zda účetní jednotka tuto činnost provádí dle vlastního uvážení. Zvýšení četnosti nebo hodnoty prodejů v určitém období nemusí být nutně v rozporu s cílem držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, jestliže je účetní jednotka schopna vysvětlit důvody těchto prodejů a doložit, proč tyto prodeje neodrážejí změnu obchodního modelu účetní jednotky. Prodeje mohou být navíc v souladu s cílem držení finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, jestliže jsou provedeny blízko data splatnosti těchto finančních aktiv a výnosy z těchto prodejů se blíží inkasu zbývajících smluvních peněžních toků.

B4.1.4 V následujících bodech jsou uvedeny příklady toho, kdy může být cílem obchodního modelu účetní jednotky držení finančních aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Tento seznam příkladů není vyčerpávající. Cílem těchto příkladů rovněž není zabývat se všemi faktory, které mohou být případně relevantní pro hodnocení obchodního modelu účetní jednotky, ani určit relativní význam těchto faktorů.

Příklad	Analýza
Příklad 1 Účetní jednotka drží investice za účelem inkasa jejich smluvních peněžních toků. Potřeby financování účetní jednotky jsou předvídatelné a splatnost jejích finančních aktiv je přiřazena odhadovaným potřebám financování účetní jednotky. Účetní jednotka provádí činnosti v oblasti řízení úvěrového rizika s cílem minimalizovat úvěrové ztráty. V minulosti k prodejům obvykle docházelo v případě, kdy se úvěrové riziko finančních aktiv zvýšilo natolik, že daná aktiva již nesplňovala úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. Navíc došlo k nepříliš častým prodejům v důsledku neočekávaných finančních potřeb.	Ačkoliv účetní jednotka bere v úvahu kromě jiných informací i reálné hodnoty finančních aktiv z hlediska likvidity (tj. částku peněžních prostředků, která by byla realizována, pokud by účetní jednotka potřebovala aktiva prodat), jejím cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Prodeje by nebyly s tímto cílem v rozporu, pokud by k nim došlo v reakci na zvýšení úvěrového rizika těchto aktiv, například v případě, že by tato aktiva již nesplňovala úvěrová kritéria uvedená v dokumentovaných investičních pravidlech účetní jednotky. V rozporu s tímto cílem by nebyly ani nepříliš časté prodeje vyplývající z nepředvídaných potřeb financování (např. při zátěžovém scénáři), ani kdyby hodnota těchto prodejů byla významná.

▼M53

Příklad	Analýza
Zprávy klíčovému vedení se zaměřují na úvěrovou kvalitu finančních aktiv a na smluvní návratnost. Účetní jednotka rovněž kromě jiných informací sleduje reálné hodnoty finančních aktiv.	
Příklad 2 Obchodním modelem účetní jednotky je nákup portfolií finančních aktiv, například úvěrů. Tato portfolia mohou nebo nemusí zahrnovat finanční aktiva, která jsou úvěrově znehodnocena. Pokud tyto úvěry nejsou spláceny včas, účetní jednotka se pokusí realizovat smluvní peněžní toky různými prostředky, například kontaktuje dlužníka dopisem, telefonicky nebo jinými metodami. Cílem účetní jednotky je inkaso smluvních peněžních toků a účetní jednotka neřídí žádné úvěry v tomto portfoliu s cílem realizovat peněžní toky jejich prodejem. V některých případech účetní jednotka uzavírá úrokové swapy s cílem změnit úrokovou míru určitých finančních aktiv v portfoliu z pohyblivé úrokové míry na pevnou úrokovou míru.	Cílem obchodního modelu účetní jednotky je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Stejná analýza by se uplatnila i v případě, že účetní jednotka nepředpokládá, že obdrží všechny smluvní peněžní toky (např. některá finanční aktiva jsou při prvotním zaúčtování úvěrově znehodnocena). Kromě toho skutečnost, že účetní jednotka uzavírá transakce s deriváty s cílem změnit peněžní toky v rámci portfolia, sama o sobě nemění obchodní model účetní jednotky.
Příklad 3 Cílem obchodního modelu účetní jednotky je poskytovat úvěry zákazníkům a následně prodávat tyto úvěry sekuritizačním subjektům. Sekuritizační subjekt vydává nástroje investorům. Poskytující účetní jednotka ovládá sekuritizační subjekt, a proto jej konsoliduje. Sekuritizační subjekt inkasuje smluvní peněžní toky z úvěrů a předává je svým investorům. Pro účely tohoto příkladu se předpokládá, že tyto úvěry se i nadále zachycují v konsolidovaném výkazu o finanční pozici, protože je sekuritizační subjekt neodúčtovává.	Konsolidovaná skupina poskytla úvěry s cílem držet je za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Cílem poskytující účetní jednotky však je realizace peněžních toků z úvěrového portfolia prodejem úvěrů sekuritizačnímu subjektu, takže pro účely její individuální účetní závěrky by se nejednalo o řízení tohoto portfolia za účelem inkasa smluvních peněžních toků.
Příklad 4 Finanční instituce drží finanční aktiva za účelem plnění potřeby likvidních prostředků při „zátěžovém scénáři“ (např. „útoku“ klientů na bankovní vklady). Účetní jednotka nepředpokládá prodej těchto aktiv s výjimkou uvedených scénářů. Účetní jednotka sleduje úvěrovou kvalitu těchto finančních aktiv a jejím cílem při jejich řízení je inkaso smluvních peněžních toků. Účetní jednotka hodnotí výkonnost těchto aktiv na základě získaných úrokových výnosů a realizovaných úvěrových ztrát.	Cílem obchodního modelu účetní jednotky je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Tato analýza by se nezměnila ani v případě, že by účetní jednotka během předchozího zátěžového scénáře provedla prodeje s významnou hodnotou s cílem uspokojit své potřeby likvidních prostředků. Obdobně platí, že opakované prodejní činnosti, jejichž hodnota není významná, nejsou v rozporu s držením finančních aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků.

▼M53

Příklad	Analýza
Účetní jednotka však rovněž sleduje reálnou hodnotu těchto finančních aktiv z hlediska likvidity s cílem zajistit, aby výše peněžních prostředků, která by byla realizována, pokud by účetní jednotka potřebovala aktiva prodat v důsledku zátěžového scénáře, byla dostačující pro uspokojení potřeb likvidity účetní jednotky. Účetní jednotka pravidelně realizuje prodeje, jejichž hodnota je nevýznamná, s cílem prokázat likviditu.	Jestliže však účetní jednotka drží finanční aktiva za účelem splnění svých každodenních potřeb likvidních prostředků a splnění tohoto cíle zahrnuje časté prodeje, jejichž hodnota je významná, není cílem obchodního modelu účetní jednotky držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Obdobně platí, že pokud příslušný regulátor vyžaduje, aby účetní jednotka běžně prodávala finanční aktiva s cílem prokázat, že tato aktiva jsou likvidní, a hodnota prodaných aktiv je významná, není cílem obchodního modelu účetní jednotky držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Pro tuto analýzu není relevantní, zda je prodej finančních aktiv požadavkem uloženým třetí stranou, či zda ho účetní jednotka provede dle vlastního uvážení.

Obchodní model, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv

B4.1.4 A Účetní jednotka může držet finanční aktiva v obchodním modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. V tomto typu obchodního modelu učinilo klíčové vedení účetní jednotky rozhodnutí, že nedílnou součástí dosažení cíle obchodního modelu je jak inkaso smluvních peněžních toků, tak i prodej finančních aktiv. Existuje řada cílů, které mohou být s tímto typem obchodního modelu v souladu. Cílem obchodního modelu může být například řízení každodenních potřeb likvidních prostředků, zachování určitého profilu úrokového výnosu nebo přiřazení durace finančních aktiv k duraci závazků, jejichž financování tato aktiva slouží. Pro dosažení takového cíle bude účetní jednotka jak inkasovat smluvní peněžní toky, tak prodávat finanční aktiva.

B4.1.4B V porovnání s obchodním modelem, jehož cílem je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, bude tento obchodní model obvykle zahrnovat vyšší četnost a hodnotu prodejů. Je tomu tak proto, že prodej finančních aktiv je nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu, nikoli pouze jeho vedlejší součástí. Není však stanoven žádný limit četnosti ani hodnoty prodejů, kterého musí být v daném obchodním modelu dosaženo, protože jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou nedílnou součástí dosahování jeho cíle.

B4.1.4C V následujících bodech jsou uvedeny příklady, kdy cíle obchodního modelu účetní jednotky lze dosáhnout jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Tento seznam příkladů není vyčerpávající. Cílem těchto příkladů rovněž není popsat veškeré faktory, které mohou být relevantní pro hodnocení obchodního modelu účetní jednotky, ani stanovit relativní význam těchto faktorů.

▼M53

Příklad	Analýza
Příklad 5 Účetní jednotka předpokládá, že jí za několik let vzniknou výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva. Tato účetní jednotka investuje své přebytečné peněžní prostředky do krátkodobých a dlouhodobých finančních aktiv, aby mohla v případě potřeby financovat příslušné výdaje. Řada těchto finančních aktiv má smluvně sjednanou dobu splatnosti, která překračuje předpokládané investiční období účetní jednotky. Účetní jednotka bude držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků, a když nastane příležitost, prodá finanční aktiva s cílem reinvestovat peněžní prostředky do finančních aktiv s vyšším výnosem. Manažeři odpovědní za portfolio jsou odměňováni na základě celkových výnosů vytvořených daným portfoliem.	Cíle tohoto obchodního modelu je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Účetní jednotka bude průběžně rozhodovat o tom, zda inkaso smluvních peněžních toků nebo prodej finančních aktiv povede k maximalizaci výnosu z portfolia, dokud nenastane potřeba investovaných peněžních prostředků. Naproti tomu si představme účetní jednotku, která předpokládá peněžní odtok v horizontu pěti let s cílem financovat výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva a investuje přebytečné peněžní prostředky do krátkodobých finančních aktiv. Když nastane splatnost těchto investic, účetní jednotka reinvestuje dané peněžní prostředky do nových krátkodobých finančních aktiv. Účetní jednotka zachovává tuto strategii, dokud nenastane potřeba finančních prostředků, a pak použije výnosy ze splatných finančních aktiv k financování výdajů na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva. Před splatností dochází pouze k prodejům, jejichž hodnota není významná (pokud nedojde ke zvýšení úvěrového rizika). Cílem tohoto kontrastního obchodního modelu účetní jednotky je držet finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků.
Příklad 6 Finanční instituce drží finanční aktiva s cílem pokrýt své každodenní potřeby likvidních prostředků. Účetní jednotka se snaží minimalizovat náklady na řízení těchto potřeb likvidních prostředků, a proto aktivně řídí výnosy z portfolia. Tyto výnosy se skládají jak z inkasa smluvních plateb, tak ze zisků a ztrát z prodeje finančních aktiv. Výsledkem je, že účetní jednotka drží finanční aktiva za účelem inkasa smluvních peněžních toků a prodává finanční aktiva za účelem reinvestic do finančních aktiv s vyšším výnosem nebo lepšího přiřazení trvání svých závazků. V minulosti docházelo v důsledku této strategie k častým prodejním činnostem a hodnota těchto prodejů byla významná. Předpokládá se, že tato činnost bude v budoucnosti pokračovat.	Cílem tohoto obchodního modelu je maximalizovat výnos z portfolia za účelem pokrytí každodenních potřeb likvidních prostředků a účetní jednotka tohoto cíle dosahuje jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Jinými slovy, jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu.
Příklad 7 Pojistitel drží finanční aktiva s cílem financovat závazky z pojistných smluv. Pojistitel používá výnosy ze smluvních peněžních toků z finančních aktiv k vypořádání svých splatných závazků z pojistných smluv. Aby zajistil, že smluvní peněžní toky z finančních aktiv jsou pro vypořádání těchto závazků dostatečné, pojistitel pravidelně provozuje významnou nákupní a prodejní činnost s cílem nově vyvážit své portfolio aktiv a naplňovat vznikající potřeby peněžních toků.	Cílem tohoto obchodního modelu je financovat závazky z pojistných smluv. Pro dosažení tohoto cíle účetní jednotka inkasuje splatné smluvní peněžní toky a prodává finanční aktiva s cílem zachovat žádoucí profil portfolia aktiv. Jak inkaso smluvních peněžních toků, tak prodej finančních aktiv jsou proto nedílnou součástí dosahování cíle tohoto obchodního modelu.

▼M53

Jiné obchodní modely

B4.1.5 Finanční aktiva jsou oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, jestliže nejsou držena v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, nebo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv (ale viz také odstavec 5.7.5). Jedním z obchodních modelů, u nichž je prováděno oceňování reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, je model, v němž účetní jednotka řídí finanční aktiva s cílem realizovat peněžní toky prostřednictvím prodeje těchto aktiv. Účetní jednotka provádí rozhodnutí na základě reálné hodnoty aktiv a tato aktiva řídí s cílem tuto reálnou hodnotu realizovat. V takovém případě bude účetní jednotka při sledování svého cíle obvykle aktivně nakupovat a prodávat. I přesto, že účetní jednotka bude inkasovat smluvní peněžní toky a zároveň držet finanční aktiva, nejedná se o obchodní model, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Je tomu tak proto, že inkaso smluvních peněžních toků není nedílnou součástí dosahování cíle obchodního modelu; z jeho hlediska je naopak vedlejší.

B4.1.6 Portfolio finančních aktiv, které je řízeno a jehož výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty (jak je uvedeno v odst. 4.2.2 písm. b)), není drženo ani za účelem inkasa smluvních peněžních toků, ani za účelem prodeje finančních aktiv. Účetní jednotka je zaměřena primárně na informace o reálné hodnotě a používá tyto informace pro posouzení výkonnosti aktiv a za účelem rozhodování. Navíc portfolio finančních aktiv, která splňují definici aktiv určených k obchodování, není drženo ani za účelem inkasa smluvních peněžních toků, ani jak za účelem inkasa smluvních peněžních toků, tak prodeje finančních aktiv. U takových portfolií je inkaso smluvních peněžních toků z hlediska dosahování cíle obchodního modelu pouze vedlejší. V důsledku toho musí být taková portfolia finančních aktiv oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

Smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny

B4.1.7 Odst. 4.1.1 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka klasifikovala finanční aktivum na základě typických znaků jeho smluvních peněžních toků, je-li toto finanční aktivum drženo v rámci obchodního modelu, jehož cílem je držení aktiv za účelem inkasa smluvních peněžních toků, nebo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosahováno jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv, pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5. Za tímto účelem podmínka v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka stanovila, zda smluvní peněžní toky z daného aktiva jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

▼**M53**

B4.1.7 A Smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jsou v souladu se základním ujednáním o úvěrech. V základním ujednání o úvěrech jsou obvykle nejvýznamnějšími prvky úroků protiplnění za časovou hodnotu peněz (viz odstavce B4.1.9 A–B4.1.9E) a úvěrové riziko. V rámci tohoto ujednání však může úrok zahrnovat i protiplnění za jiná základní úvěrová rizika (například riziko likvidity) a náklady (například administrativní náklady) spojené s držením finančního aktiva po určitou dobu. Úrok navíc může obsahovat ziskovou marži, která je v souladu se základním ujednáním o úvěrech. Za mimořádných ekonomických podmínek může být úrok záporný, jestliže například držitel finančního aktiva buď explicitně, nebo implicitně platí za uložení svých peněz na určitou dobu (a tento poplatek je vyšší než protiplnění, které držitel obdrží za časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko a další základní úvěrová rizika a náklady. Smluvní podmínky, které zavádějí do smluvních peněžních toků rizika nebo volatilitu nesouvisející se základním ujednání o úvěrech, jako je například riziko změny cen vlastního kapitálu nebo komodit, nevedou ke vzniku smluvních peněžních toků, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Vzniklé nebo nakoupené finanční aktivum může představovat základní ujednání o úvěrech bez ohledu na to, zda se jedná o úvěr v příslušné právní formě.

B4.1.7B V souladu s odstavcem 4.1.3 písm. a) představuje jistina reálnou hodnotu finančního aktiva při prvotním zaúčtování. Částka jistiny se však může za dobu trvání finančního aktiva měnit (například pokud dochází ke splácení jistiny).

B4.1.8 Účetní jednotka posoudí, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny v měně, v níž je finanční aktivum vyjádřeno.

B4.1.9 Typickým znakem peněžních toků některých finančních aktiv je pákový efekt. Pákový efekt zvyšuje variabilitu smluvních peněžních toků s tím výsledkem, že nemají ekonomické znaky úroku. Příkladem finančních aktiv, která zahrnují takový pákový efekt, jsou samostatné opční, forwardové a swapové smlouvy. Takové smlouvy proto nesplňují podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b) a nemohou být následně oceněny naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku.

Protiplnění za časovou hodnotu peněz

B4.1.9 A Časová hodnota peněz je prvkem úroku, který poskytuje protiplnění za prosté plynutí času. To znamená, že prvek časové hodnoty peněz neposkytuje protiplnění za jiná rizika nebo výdaje související s držením daného finančního aktiva. Aby bylo možno posoudit, zda tento prvek poskytuje protiplnění za prosté plynutí času, uplatní účetní jednotka svůj úsudek a vezme v úvahu relevantní faktory, jako je například měna, v níž je dané finanční aktivum vyjádřeno, a období, na které je stanovena úroková míra.

▼**M53**

B4.1.9B V některých případech však může být prvek časové hodnoty peněz upraven (tj. je nedokonalý). Bylo by tomu tak například v případě, že je úroková míra finančního aktiva pravidelně upravována, ale četnost těchto úprav neodpovídá době platnosti této úrokové míry (úroková míra je například upravována každý měsíc dle roční sazby), nebo jestliže je úroková míra finančního aktiva pravidelně upravována dle průměru určitých krátkodobých a dlouhodobých úrokových měr. V takových případech musí účetní jednotka tuto modifikaci posoudit s cílem určit, zda smluvní peněžní toky představují pouze splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Účetní jednotka může být za určitých okolností schopna provést toto určení tím, že provede kvalitativní hodnocení prvku časové hodnoty peněz, zatímco v jiných případech může být nezbytné provést hodnocení kvantitativní.

B4.1.9C Při posuzování modifikovaného prvku časové hodnoty peněz je cílem stanovit, do jaké míry by mohly být smluvní (nediskontované) peněžní toky odlišné od (nediskontovaných) peněžních toků, které by vznikly v případě, že by prvek časové hodnoty peněz modifikován nebyl (referenční peněžní toky). Například jestliže posuzované finanční aktivum obsahuje pohyblivou úrokovou míru, která je každý měsíc upravována dle roční úrokové míry, porovnala by účetní jednotka toto finanční aktivum s finančním nástrojem s identickými smluvními podmínkami a identickým úvěrovým rizikem, jen s tou výjimkou, že by jeho pohyblivá úroková míra byla upravována měsíčně dle měsíční úrokové míry. Pokud by modifikovaný prvek časové hodnoty peněz mohl vést ke vzniku smluvních (nediskontovaných) peněžních toků, které by se významně lišily od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, finanční aktivum nesplňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b). Aby bylo možno provést toto určení, musí účetní jednotka vzít v úvahu dopad modifikovaného prvku časové hodnoty peněz v každém vykazovaném období i kumulativně po celou dobu trvání daného finančního nástroje. Z hlediska této analýzy není relevantní, z jakého důvodu je úroková míra nastavena tímto způsobem. Pokud je na první pohled patrné, zda smluvní (nediskontované) peněžní toky z hodnoceného finančního aktiva mohly (případně nemohly) být významně odlišné od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, nemusí účetní jednotka provádět podrobné posouzení.

B4.1.9D Při posuzování modifikovaného prvku časové hodnoty peněz musí účetní jednotka vzít v úvahu faktory, které by mohly ovlivnit budoucí smluvní peněžní toky. Pokud například účetní jednotka posuzuje dluhopis s pětiletou splatností a pohyblivá úroková míra je každých šest měsíců upravována dle pětileté úrokové míry, nemůže účetní jednotka dospět k závěru, že smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jen z toho důvodu, že v době posuzování je křivka úrokové míry taková, že neexistuje významný rozdíl mezi pětiletou úrokovou mírou a šestiměsíční úrokovou mírou. Namísto toho musí účetní jednotka rovněž vzít

▼M53

v úvahu, zda by se vztah mezi pětiletou úrokovou mírou a šestiměsíční úrokovou mírou mohl za dobu trvání daného nástroje změnit tak, že by se smluvní (nediskontované) peněžní toky za dobu trvání nástroje mohly významně lišit od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků. Účetní jednotka však musí vzít v úvahu pouze scénáře, které je možné očekávat s rozumnou pravděpodobností, a nikoli všechny potenciální scénáře. Jestliže účetní jednotka dospěje k závěru, že smluvní (nediskontované) peněžní toky by se mohly významně lišit od (nediskontovaných) referenčních peněžních toků, dané finanční aktivum nesplňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b), a proto nemůže být oceněno naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku.

B4.1.9E V některých jurisdikcích stanovuje úrokové míry vláda a/nebo regulační orgán. Taková vládní regulace úrokových měr může být například součástí širší makroekonomické politiky nebo může být zavedena proto, aby motivovala účetní jednotky k investicím do určitého odvětví hospodářství. V některých takových případech není cílem prvku časové hodnoty peněz poskytovat protiplnění za prosté plynutí času. Bez ohledu na odstavce B4.1.9 A–B4.1.9D však bude regulovaná úroková míra považována za aproximaci prvku časové hodnoty peněz za účelem uplatnění podmínky uvedené v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b) jestliže tato regulovaná úroková míra poskytuje protiplnění, které je zhruba v souladu s plynutím času a nepředstavuje vystavení rizikům nebo volatilitě smluvních peněžních toků, které jsou v rozporu se základním ujednáním o úvěrech.

Smluvní podmínky, které mění časový rozvrh nebo výši smluvních peněžních toků

B4.1.10 Jestliže finanční aktivum obsahuje smluvní podmínku, která by mohla změnit časový rozvrh nebo výši smluvních peněžních toků (například pokud může být aktivum předčasně splaceno před datem splatnosti nebo jestliže lze jeho splatnost prodloužit), musí účetní jednotka určit, zda smluvní peněžní toky, které by v důsledku této smluvní podmínky mohly vzniknout v době trvání daného nástroje, jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Aby mohla provést toto určení, musí účetní jednotka posoudit smluvní peněžní toky, které by mohly vzniknout jak před touto změnou smluvních peněžních toků, tak po ní. Může být rovněž nutné, aby účetní jednotka posoudila povahu veškerých podmíněných událostí (tj. spouštěcích událostí), které by vedly ke změně časového rozvrhu nebo výše smluvních peněžních toků. Povaha podmíněné události jako takové sice není rozhodujícím faktorem při posuzování, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků, může však sloužit jako určitý ukazatel. Srovnejme například finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru, jestliže dlužník neuhradí určitý počet splátek, a finanční nástroj s úrokovou mírou, která je upravena na vyšší míru v případě, že určitý kapitálový index dosáhne určité úrovně. V prvním z uvedených případů je vzhledem ke vztahu mezi zmeškanými platbami a zvýšením úvěrového rizika pravděpodobnější, že smluvní peněžní toky po celou dobu trvání nástroje budou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (viz též odstavec B4.1.18)

▼M62

B4.1.11 V následujících bodech jsou uvedeny příklady smluvních podmínek, jejichž výsledkem jsou smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny:

a) pohyblivá úroková míra, která zahrnuje protiplnění za časovou hodnotu peněz, úvěrové riziko spojené s nesplacenou částkou jistiny za konkrétní časové období (protiplnění za úvěrové riziko může být stanoveno pouze při prvotním zaúčtování a může být proto pevné) a další základní rizika a náklady poskytování úvěrů, jakož i ziskovou marži;

▼**M62**

b) smluvní podmínka, která umožňuje emitentovi (tj. dlužníkovi) předčasně splatit dluhový nástroj nebo umožňuje držiteli (tj. věřiteli) prodat dluhový nástroj emitentovi zpět před splatností a předčasně splacená částka v podstatě představuje nesplacené částky jistiny a úroky z nesplacené částky jistiny, které mohou obsahovat přiměřenou kompenzaci za dřívější ukončení smlouvy; a

c) smluvní podmínka, která umožňuje emitentovi nebo držiteli prodloužit smluvní splatnost dluhového nástroje (tj. opce na prodloužení), a podmínky opce na prodloužení mají za následek, že smluvní peněžní toky v období prodloužení jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, které mohou obsahovat přiměřenou dodatečnou kompenzaci za prodloužení smlouvy.

B4.1.12 Bez ohledu na odstavec B4.1.10 je finanční aktivum, které by jinak splňovalo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b), avšak nesplňuje ji pouze v důsledku smluvní podmínky, která umožňuje (nebo vyžaduje), aby emitent předčasně splatil určitý dluhový nástroj, případně umožňuje (nebo vyžaduje), aby držitel prodal dluhový nástroj emitentovi zpět před splatností, způsobilé k tomu, aby bylo oceněno naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku (za předpokladu, že splňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 A písm. a)), jestliže:

a) účetní jednotka pořídí nebo vydá finanční aktivum s prémií nebo diskontem oproti smluvní jmenovité hodnotě;

b) výše předčasné splátky představuje v podstatě částku smluvní jmenovité hodnoty a časově rozlišený (ale neuhrazený) smluvní úrok, který může obsahovat přiměřenou kompenzaci za dřívější ukončení smlouvy; a

c) v době, kdy účetní jednotka provede prvotní zaúčtování finančního aktiva, není reálná hodnota prvku předčasného splacení významná.

B4.1.12A Pro účely odst. B4.1.11 písm. b) a odst. B4.1.12 písm. b) bez ohledu na událost nebo okolnost, která způsobuje předčasné ukončení smlouvy, může strana za předčasné ukončení vyplatit **nebo** obdržet přiměřenou kompenzaci. Strana může přiměřenou kompenzaci vyplatit nebo obdržet, například jestliže se rozhodne smlouvu předčasně ukončit (nebo jinak zapříčiní její předčasné ukončení).

▼**M53**

B4.1.13 Následující příklady ilustrují smluvní peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Tento seznam příkladů není vyčerpávající.

▼M53

Nástroj	Analýza
Nástroj A Nástroj A je a dluhopis s uvedeným datem splatnosti. Splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny jsou vázány na index inflace měny, ve které je daný nástroj vydán. Vazba na inflaci nemá pákový efekt a jistina je chráněna.	Tyto smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Vazba splátek jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny na index inflace, který nevyužívá pákový efekt, upravuje časovou hodnotu peněz na současnou úroveň. Jinými slovy úroková míra daného nástroje odráží „skutečný“ úrok. Výše úroku tak představuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny. Jestliže však byly úrokové platby indexovány k jiné proměnné jako třeba k výkonnosti dlužníka (např. čistý zisk dlužníka) nebo ke kapitálovému indexu, nejsou smluvní peněžní toky splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (s výjimkou případů, kdy je výsledkem indexování k výkonnosti dlužníka úprava, která pouze kompenzuje držiteli změny úvěrového rizika daného nástroje, takže smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků). Je tomu tak proto, že smluvní peněžní toky odrážejí výnos, který je v rozporu se základním ujednáním o úvěrech (viz bod B4.1.7 A).
Nástroj B Nástroj B je nástrojem s pohyblivou úrokovou mírou s uvedeným datem splatnosti, které umožňuje dlužníkovi průběžně si volit tržní úrokovou míru. Dlužník si například může ke každému datu úpravy úrokové míry zvolit, že bude hradit tříměsíční LIBOR po dobu tří měsíců nebo jednoměsíční LIBOR po dobu jednoho měsíce.	Smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud úrok placený po celou dobu trvání nástroje odráží protiplnění za časovou hodnotu peněz, za úvěrové riziko spojené s daným nástrojem a za další základní rizika a náklady poskytování úvěrů, jakož i ziskovou marži (viz odstavec B4.1.7 A). Skutečnost, že úroková míra LIBOR je upravována v průběhu doby trvání nástroje, sama o sobě tento nástroj nevylučuje. Jestliže si však dlužník může zvolit, že bude hradit jednoměsíční úrokovou míru, která je upravována každé tři měsíce, je tato úroková míra upravována s takovou četností, která neodpovídá době její platnosti. V důsledku toho dochází k modifikaci prvku časové hodnoty peněz. Obdobně v případě, že má nástroj smluvní úrokovou míru založenou na splatnosti, která může překročit zbývající dobu trvání daného nástroje (například jestliže nástroj s pětiletou splatností má pohyblivou míru, která je pravidelně upravována, ale vždy odráží pětiletou splatnost), dochází k modifikaci prvku časové hodnoty peněz. Je tomu tak proto, že úrok splatný v jednotlivých obdobích je oddělen od úrokového období. V takových případech musí účetní jednotka kvalitativně nebo kvantitativně porovnat smluvní peněžní toky s nástrojem, který je identický ve všech ohledech s výjimkou toho, že doba platnosti úrokové míry odpovídá úrokovému období, aby se stanovilo, zda jsou peněžní toky pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. (Avšak viz bod B4.1.9E, který poskytuje vodítko ohledně úrokových měr.)

▼M53

Nástroj	Analýza
	Například při posuzování dluhopisu s pětiletou splatností a s pohyblivou úrokovou mírou, která je upravována každých šest měsíců, ale která vždy odráží pětiletou splatnost, účetní jednotka vezme v úvahu smluvní peněžní toky z nástroje, který je upravován každých šest měsíců na šestiměsíční úrokovou míru, avšak ve zbývajících ohledech je totožný. Stejná analýza by se uplatnila, pokud by měl dlužník možnost volit mezi různými publikovanými úrokovými mírami věřitele (např. dlužník má možnost volit mezi publikovanou jednoměsíční pohyblivou úrokovou mírou a publikovanou tříměsíční pohyblivou úrokovou mírou věřitele).
Nástroj C Nástroj C je dluhopis s uvedeným datem splatnosti a s pohyblivou tržní úrokovou mírou. Tato pohyblivá úroková míra je zastropována.	Smluvní peněžní toky: a) nástroje s pevnou úrokovou mírou i a) nástroje s pohyblivou úrokovou mírou, jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud úrok odráží protiplnění za časovou hodnotu peněz, za časovou hodnotu peněz, za úvěrové riziko spojené s daným nástrojem po dobu trvání tohoto nástroje a za další základní rizika a náklady poskytování úvěrů, jakož i ziskovou marži. (viz odstavec B4.1.7 A) V důsledku toho může mít nástroj, který je kombinací a) a b) (např. dluhopis se zastropovanou úrokovou mírou) peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Taková smluvní podmínka může snížit pohyblivost peněžních toků nastavením limitu pohyblivé úrokové míry (např. horního nebo dolního limitu úrokové míry) nebo zvýšit pohyblivost peněžních toků v důsledku změny pevné míry v pohyblivou.
Nástroj D Nástroj D je úvěr s právem plného postihu a je zajištěn kolaterálem.	Skutečnost, že úvěr s právem plného postihu je zajištěn kolaterálem, sama o sobě nemá vliv na analýzu toho, zda smluvní peněžní toky jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.
Nástroj E Nástroj E vydává regulovaná banka a má uvedené datum splatnosti. Tento nástroj má pevnou úrokovou míru a všechny smluvní peněžní toky jsou nevolitelné.	Držitel by provedl analýzu **smluvních podmínek** finančního nástroje s cílem určit, zda dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, a jsou proto v souladu se základním ujednáním o úvěrech.

▼M53

Nástroj	Analýza
Emitent však podléhá právním předpisům, které umožňují nebo vyžadují, aby vnitrostátní orgány příslušné k řešení za určitých okolností nařídily držitelům určitých nástrojů akceptovat snížení jejich hodnoty, včetně nástroje E. Vnitrostátní orgán příslušný k řešení má například pravomoc snížit jmenovitou hodnotu nástroje E nebo jej přeměnit na pevný počet kmenových akcií emitenta, pokud konstatuje, že emitent čelí vážným finančním obtížím, nastala u něj potřeba dodatečného regulatorního kapitálu nebo je „v selhání.“	Tato analýza by nebrala v úvahu platby vzniklé pouze v důsledku pravomoci vnitrostátního orgánu příslušného k řešení nařídit ztráty držitelům nástroje E. Je tomu tak proto, že tato pravomoc a výsledné platby nejsou **smluvními podmínkami** finančního nástroje. Naproti tomu smluvní peněžní toky by nebyly pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže **smluvní podmínky** finančního nástroje umožňují nebo vyžadují, aby ztráty držiteli nařídil emitent nebo jiná účetní jednotka (např. snížením jmenovité hodnoty nebo přeměnou daného nástroje na pevný počet kmenových akcií), pokud jsou tyto smluvní podmínky genuinní, i v případě, že pravděpodobnost, že dojde k nařízení takové ztráty, je nízká.

B4.1.14 Následující příklady ilustrují smluvní peněžní toky, které nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Tento seznam příkladů není vyčerpávající.

Nástroj	Analýza
Nástroj F Nástroj F je dluhopis, který je konvertibilní na pevný počet kapitálových nástrojů emitenta.	Držitel by provedl analýzu konvertibilního dluhopisu v plném rozsahu. Smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, protože odrážejí výnosy, které jsou v rozporu se základním ujednáním o úvěrech (viz bod B4.1.7 A); tj. výnosy jsou vázány na hodnotu vlastního kapitálu emitenta.
Nástroj G Nástroj G je úvěr s inverzní pohyblivou úrokovou mírou (tj. tato úroková míra má inverzní vztah k tržním úrokovým mírám).	Tyto smluvní peněžní toky nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Výše úroku nepředstavuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny.
Nástroj H Nástroj H je perpetuita, ale emitent může tento nástroj kdykoli odkoupit a uhradit držiteli jeho jmenovitou hodnotu zvýšenou o dlužný úrok. Nástroj H má tržní úrokovou míru, ale platbu úroků nelze provést, pokud emitent není bezprostředně poté schopen dostát svým závazkům. Z odloženého úroku se nepočítá další naběhlý úrok.	Tyto smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Je tomu tak proto, že může být nutné, aby emitent odložil úrokové platby, a z částky těchto odložených úroků se již neakumulují další úroky. V důsledku této skutečnosti výše úroku nepředstavuje protiplnění za časovou hodnotu peněz nesplacené částky jistiny. Pokud u odložených částek došlo k jejich nárůstu o naběhlý úrok, mohly by být smluvní peněžní toky splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

▼M53

Nástroj	Analýza
	Skutečnost, že nástroj H je perpetuita, sama o sobě neznamená, že smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Perpetuita má v podstatě kontinuální (vícenásobné) opce na prodloužení. V důsledku takových opcí mohou vzniknout smluvní peněžní toky, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže jsou úrokové platby povinné a musí být placeny po neomezenou dobu. Rovněž skutečnost, že nástroj H je možné předčasně splatit, neznamená, že smluvní peněžní toky nejsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pokud není svolatelný za částku, která podstatně neodráží splátku nesplacené jistiny a úroků z této nesplacené částky jistiny. I v případě, že svolatelná částka zahrnuje částku, která představuje přiměřenou náhradu držiteli za dřívější ukončení nástroje, by smluvní peněžní toky mohly být splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (viz též odstavec B4.1.12.).

B4.1.15 V některých případech mohou z finančního aktiva plynout smluvní peněžní toky, které jsou popsány jako jistina a úrok, tyto peněžní toky však nepředstavují platbu jistiny a úroku z nesplacené částky jistiny podle odst. 4.1.2 písm. b), odst. 4.1.2 A písm. b) a odstavce 4.1.3 tohoto standardu.

B4.1.16 O tento případ se může jednat, pokud dané finanční aktivum představuje investici do určitých aktiv nebo peněžních toků, a smluvní peněžní toky proto nejsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Pokud například smluvní podmínky stanoví, že ke zvýšení peněžních toků daného finančního aktiva dojde v případě, že určitou zpoplatněnou komunikaci bude využívat více automobilů, jsou tyto smluvní peněžní toky v rozporu se základním ujednáním o úvěrech. V důsledku této skutečnosti by tento nástroj nesplňoval podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b). To by mohlo nastat v případě, že by byl nárok věřitele omezen na určitá aktiva dlužníka nebo peněžní toky z určitých aktiv (například z finančního aktiva „bez postihu“).

B4.1.17 Nicméně skutečnost, že finanční aktivum je bez postihu, nemusí sama o sobě nutně znamenat, že dané finanční aktivum nemůže splňovat podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b). V takové situaci se vyžaduje, aby věřitel posoudil („přezkoumal“) určitá podkladová aktiva nebo peněžní toky s cílem stanovit, zda smluvní peněžní toky finančního aktiva, které je klasifikováno, jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Jestliže podmínky daného finančního aktiva dávají vzniknout jakýmkoli jiným peněžním tokům nebo omezují peněžní toky způsobem, který je v rozporu s úhradami představujícími jistinu a úrok, nesplňuje toto finanční aktivum podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. b) a v odst. 4.1.2 A písm. b). Toto hodnocení samo o sobě není ovlivněno tím, zda jsou podkladová aktiva finančními aktivy nebo nefinančními aktivy.

▼M53

B4.1.18 Typické znaky smluvních peněžních toků neovlivní klasifikaci finančního aktiva, pokud by mohly mít na smluvní peněžní toky tohoto finančního aktiva pouze nevýznamný vliv, tj. *de minimis*. Aby bylo možno provést toto určení, musí účetní jednotka zvážit možný dopad těchto znaků smluvního peněžního toku v každém vykazovaném období i kumulativně po celou dobu trvání finančního nástroje. Kromě toho jestliže by typické znaky smluvních peněžních toků mohly mít na smluvní peněžní toky dopad vyšší než dopad de minimis (buď v jednom vykazovaném období, nebo kumulativně), ale zároveň tyto znaky nejsou genuinní, klasifikaci finančního aktiva neovlivní. Typicky znak peněžního toku není genuinní, jestliže ovlivňuje smluvní peněžní toky daného nástroje pouze v případě, že nastane událost, která je krajně vzácná, významně se vymykající normálu a velmi málo pravděpodobná.

B4.1.19 U téměř každé transakce týkající se půjčky je nástroj věřitele zařazen s ohledem na nástroje jiných věřitelů téhož dlužníka. Nástroj, který je podřízen jiným nástrojům, může mít smluvní peněžní toky, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, jestliže nesplácení dlužníka představuje porušení smlouvy a držitel má smluvní právo na nesplacené částky jistiny a úroku z nesplacené částky jistiny i v případě konkursu dlužníka. Například pohledávka z obchodního styku, která řadí svého věřitele jako přednostního věřitele, by splňovala kritéria pohledávky, která má splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny. Bylo by tomu tak i v případě, že by dlužník vystavil zajištěné úvěry, což by v případě konkursu upřednostnilo držitele daného úvěru před nároky přednostních věřitelů ve vztahu ke kolaterálu, ale nemělo by to vliv na smluvní právo přednostního věřitele na nesplacenou jistinu a další dlužné částky.

Smluvně propojené nástroje

B4.1.20 U některých typů transakcí může emitent upřednostnit platby držitelům finančních aktiv využívajícím několik smluvně propojených nástrojů, které vytvářejí koncentrace úvěrového rizika (tranše). Každá tranše má stanoveno pořadí podřízenosti, které určuje, v jakém pořadí budou peněžní toky, které emitent případně vytvoří, přidělovány do dané tranše. V takových situacích mají držitelé tranší právo na splátky jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny pouze v případě, že emitent vytváří dostatečné peněžní toky, aby uspokojily nadřazené tranše.

B4.1.21 Při takových transakcích má tranše znaky peněžního toku, které jsou splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, pouze v případě, že:

a) smluvní podmínky tranše posuzované za účelem klasifikace (bez přezkumu podkladového portfolia finančních nástrojů) dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (např. úroková míra tranše není vázána na komoditní index);

b) podkladové portfolio finančních nástrojů má znaky peněžních toků uvedenou v odstavcích B4.1.23 a B4.1.24 a

▼M53

c) míra vystavení úvěrovému riziku u podkladového portfolia finančních nástrojů obsažených v dané tranši je stejná nebo nižší než míra vystavení úvěrovému riziku u podkladového portfolia finančních nástrojů (například úvěrový rating tranše, která je posuzována pro účely klasifikace, je stejný nebo vyšší než úvěrový rating, který by se uplatnil na jedinou tranši financující celé podkladové portfolio finančních nástrojů).

B4.1.22 Účetní jednotka musí provádět přezkum až do úrovně, kdy je schopna identifikovat podkladové portfolio nástrojů, které vytvářejí (nikoli jimiž pouze procházejí) tyto peněžní toky. To je podkladovým portfoliem finančních nástrojů.

B4.1.23 Podkladové portfolio musí obsahovat jeden nebo více nástrojů se smluvními peněžními toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

B4.1.24 Podkladové portfolio nástrojů může rovněž zahrnovat nástroje, které:

a) snižují volatilitu peněžních toků u nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23 a ve spojení s nástroji uvedenými v odstavci B4.1.23 jsou jejich výsledkem peněžní toky, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (např. horní nebo dolní limit úrokové míry nebo smlouva, která snižuje úvěrové riziko některých nebo všech nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23); nebo

b) vyrovnávají peněžní toky tranší s peněžními toky portfolia podkladových nástrojů uvedených v odstavci B4.1.23 s cílem řešit rozdíly pouze v následujících aspektech:

i) zda je úroková míra pevná nebo pohyblivá;

ii) měna, ve které jsou peněžní toky vyjádřeny, včetně inflace této měny; nebo

iii) časování peněžních toků.

B4.1.25 Jestliže kterýkoli nástroj v portfoliu nesplňuje podmínky uvedené buď v odstavci B4.1.23 nebo v odstavci B4.1.24, není splněna podmínka uvedená v odstavci B4.1.21 písm. b). Při provádění tohoto posuzování nemusí být nezbytné provádět podrobnou analýzu portfolia podle nástrojů jednotlivě. Účetní jednotka však musí využít svůj úsudek a provést dostatečnou analýzu umožňující určit, zda nástroje v portfoliu splňují podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24. (Viz také bod B4.1.18, který poskytuje vodítko ohledně znaků smluvních peněžních toků, které mají pouze dopad *de minimis*.)

B4.1.26 Jestliže držitel nemůže posoudit podmínky uvedené v odstavci B4.1.21 při prvotním zaúčtování, musí být tranše oceněna reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Jestliže se podkladové portfolio nástrojů může po prvotním zaúčtování změnit takovým způsobem, že může dojít k tomu, že nebude splňovat podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24, nesplňuje daná tranše podmínky uvedené v odstavci B4.1.21 a musí být oceněna reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Jestliže však podkladové portfolio zahrnuje nástroje zajištěné aktivy, která nesplňují podmínky uvedené v odstavcích B4.1.23–B4.1.24, nepřihlíží se pro účely uplatnění tohoto odstavce ke schopnosti nabytí držby takových aktiv, pokud účetní jednotka danou tranši nezískala se záměrem ovládnout daný kolaterál.

▼M53

Možnost určit finanční aktivum nebo finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty (oddíly 4.1 a 4.2)

B4.1.27 Za podmínek stanovených v odstavcích 4.1.5 a 4.2.2 umožňuje tento standard účetním jednotkám určit finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finančních aktiv, finančních závazků nebo obojí) jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty za předpokladu, že takové ocenění povede k spolehlivějšímu informování.

B4.1.28 Rozhodnutí účetní jednotky určit finanční aktivum nebo finanční závazek jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty je obdobné jako výběr účetních pravidel (ačkoli na rozdíl od výběru účetních pravidel není nezbytné je použít konzistentně pro všechny obdobné transakce). Když má účetní jednotka takovou možnost volby, odst. 14 písm. b) IAS 8 požaduje, aby vybrané zásady poskytovaly důvěryhodné informace s větší vypovídací schopností o dopadech operací, jiných událostí a okolností na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. Například v případě určení finančního závazku jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty stanoví odstavec 4.2.2 dvě okolnosti, za nichž bude požadavek větší vypovídací schopnosti splněn. V souladu s tím musí účetní jednotka, která chce zvolit takové zařazení podle odstavce 4.2.2, prokázat, že splňuje jednu nebo obě tyto podmínky.

Zařazení vylučuje nebo výrazně omezuje účetní nesoulad

B4.1.29 Oceňování finančních aktiv nebo finančních závazků a klasifikace zaúčtovaných změn jejich reálné hodnoty jsou určeny klasifikací položky a tím, zda je položka součástí označeného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou vést k oceňovacímu nebo účetnímu nesouladu (někdy označované jako „účetní neshoda“), pokud by například finanční aktivum namísto určení jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty bylo klasifikováno jako nástroj následně oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty a závazek, který by účetní jednotka považovala za související, by byl oceněn naběhlou hodnotou (kdy změny reálné hodnoty nejsou vykazovány). Za těchto okolností může účetní jednotka dospět k závěru, že by její účetní závěrka poskytovala mnohem spolehlivější údaje, pokud by jak aktivum, tak závazek byly oceněny reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

B4.1.30 Následující příklady ukazují, za jakých okolností by tato podmínka mohla být splněna. Ve všech případech může účetní jednotka použít tuto okolnost k určení finančních aktiv nebo finančních závazků jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pouze pokud splňuje princip uvedený v odstavcích 4.1.5 nebo v odst. 4.2.2 písm. a):

▼M53

a) účetní jednotka má závazky plynoucí z pojistných smluv, jejichž ocenění odráží aktuální informace (jak to umožňuje odstavec 24 IFRS 4), a finanční aktiva, která považuje za související a jež by jinak byla oceněna buď reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, nebo naběhlou hodnotou;

b) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například úrokové riziko, z nějž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem kompenzují. Ale jen některé z těchto nástrojů by byly oceňovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty (například ty, které jsou deriváty nebo jsou klasifikovány jako určené k obchodování). Může se také stát, že požadavky zajišťovacího účetnictví nejsou splněny, například proto, že nejsou splněny požadavky na efektivnost zajištění v odstavci 6.4.1;

c) účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo obojí, které sdílejí stejný druh rizika, jako například úrokové riziko, z nějž plynou opačné změny reálné hodnoty, které se obvykle navzájem kompenzují, a žádné z těchto finančních aktiv nebo finančních závazků nesplňuje požadavky pro označení jako zajišťovací nástroj, protože nejsou zaúčtovány v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Navíc v důsledku toho, že není použito zajišťovací účetnictví, dochází k významnému nesouladu při uznání zisků a ztrát. Účetní jednotka například financovala specifickou skupinu úvěrů vydáním obchodovatelných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se obvykle navzájem kompenzují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně nakupuje a prodává dluhopisy, ale zřídka nebo vůbec neobchoduje s úvěry, vykázání jak úvěrů, tak dluhopisů reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty odstraní nesoulad, který by jinak vznikl, pokud by byly obě položky oceněny naběhlou hodnotou a při každém dalším nákupu dluhopisu by byl zaúčtován zisk nebo ztráta.

B4.1.31 V případech podobných těm, které jsou popsány v předchozím odstavci, může určení finančních aktiv a finančních závazků, které by v opačném případě takto oceněny nebyly, při prvotním zaúčtování jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty vyloučit nebo výrazně omezit oceňovací nebo účetní nesoulad a poskytnout informace s větší vypovídací schopností. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka zaúčtovat všechna tato aktiva nebo závazky, které mohou způsobit oceňovací nebo účetní nesoulad, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že každá transakce je při prvotním zaúčtování určena jako nástroj oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty a zároveň se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím.

B4.1.32 Bylo by nepřijatelné určit pouze některé z finančních aktiv a finančních závazků jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud by takový postup nevyloučil nebo výrazně neomezil nesoulad, a nevedl tak k relevantnějším informacím. Bylo by však přijatelné určit pouze některá z mnoha podobných finančních aktiv nebo podobných závazků, pokud to povede k významnému omezení (a případně většímu omezení než jiný způsob označení) nesouladu. Například předpokládejme, že účetní jednotka má několik podobných finančních závazků v celkové hodnotě 100 MJ a několik podobných

▼M53

finančních aktiv v celkové hodnotě 50 MJ, ale jsou oceněny na jiném základě. Účetní jednotka může významným způsobem omezit oceňovací nesoulad určením všech aktiv, ale jen některých závazků (například jednotlivých závazků s celkovou hodnou 45 MJ), při prvotním zaúčtování jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Protože ale určení jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty může být použito pouze pro finanční nástroj jako celek, účetní jednotka v tomto příkladu musí takto určit jeden nebo více závazků v celém rozsahu. Nemůže tak určit buď jen nějakou složku závazku (např. změnu hodnoty vztahující se pouze k jednomu riziku, jako je změna referenční úrokové míry), nebo jeho poměrnou část (tj. procentuální podíl).

Skupina finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty

B4.1.33 Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních závazků nebo finančních aktiv a finančních závazků takovým způsobem, že ocenění této skupiny reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty povede k relevantnějším informacím. V tomto případě je kladen důraz na způsob, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, spíše než na charakter finančních nástrojů.

B4.1.34 Účetní jednotka může například tuto okolnost použít k určení finančních závazků jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pouze pokud splňuje princip v odst. 4.2.2 písm. b) a účetní jednotka má finanční aktiva a finanční závazky, které sdílejí stejný druh rizika nebo více rizik a tato rizika jsou řízena a hodnocena na základě reálné hodnoty v souladu se zdokumentovanými postupy pro řízení aktiv a závazků. Příkladem by mohla být účetní jednotka, která vydala „strukturované produkty“ obsahující několik vložených derivátů a která řídí vyplývající rizika na základě reálné hodnoty za použití kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů.

B4.1.35 Jak je výše uvedeno, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost příslušné skupiny finančních nástrojů. V souladu s tím (s výjimkou požadavku na označení při prvotním zaúčtování) určí účetní jednotka, která určuje na základě této podmínky finanční závazky jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, tímto způsobem všechny finanční závazky, které jsou řízeny a hodnoceny společně a u nichž je možnost volby.

B4.1.36 Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale měla by dostatečně prokazovat soulad s odst. 4.2.2 písm. b). Taková dokumentace není požadována pro každou jednotlivou položku, ale může být zpracována pro jednotlivá portfolia. Pokud například systém řízení výkonnosti organizační jednotky podniku (schválený klíčovým vedením účetní jednotky) jasně prokazuje, že jeho výkonnost je hodnocena na tomto základě, není potřebná žádná další dokumentace, která by prokazovala soulad s odst. 4.2.2 písm. b).

▼M53

Vložené deriváty (oddíl 4.3)

B4.3.1 Pokud účetní jednotka přistoupí k hybridní smlouvě obsahující hostitelskou smlouvu, která není aktivem spadajícím do působnosti tohoto standardu, je podle odstavce 4.3.3 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit deriváty reálnou hodnotou jak při prvotním zaúčtování, tak následně reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

B4.3.2 Pokud hostitelská smlouva nemá stanovenou splatnost a představuje zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, pak bude mít stejné ekonomické znaky a rizika jako kapitálový nástroj a vložený derivát by musel mít znaky kapitálového nástroje téže účetní jednotky, aby mohl být posouzen jako úzce související s hostitelskou smlouvou. Pokud hostitelská smlouva není kapitálovým nástrojem a splňuje definici finančního nástroje, pak její ekonomické znaky a rizika jsou stejné jako ekonomické znaky a rizika dluhového nástroje.

B4.3.3 Vložený neopční derivát (jako např. vložený forward nebo swap) se od hostitelské smlouvy odděluje na základě stanovených nebo implikovaných významných podmínek tak, aby jeho reálná hodnota při prvotním zaúčtování byla nulová. Vložený derivát na bázi opce (jako např. vložená opce kupní, prodejní, horní limit, dolní limit nebo swapce) je oddělený od své hostitelské smlouvy na základě stanovených podmínek opční komponenty. Počáteční účetní hodnota hostitelského nástroje je zbytkovou hodnotou po oddělení vloženého derivátu.

B4.3.4 Několik vložených derivátů do jedné hybridní smlouvy se obecně považuje za jeden složený vložený derivát. Vložené deriváty, které jsou však klasifikovány jako vlastní kapitál (viz IAS 32), jsou vykazovány zvlášť od těch, které jsou klasifikovány jako aktiva a závazky. Má-li navíc hybridní smlouva více než jeden vložený derivát a tyto deriváty se vztahují k různým mírám rizikové angažovanosti a jsou snadno oddělitelné a vzájemně nezávislé, jsou tyto deriváty vykazovány odděleně.

B4.3.5 Níže uvádíme příklady, kdy ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy ani s riziky s ní spojenými (odst. 4.3.3 písm. a)). Za předpokladu, že jsou splněny i podmínky definované v odst. 4.3.3 písm. b) a c), bude v souladu s tímto standardem účetní jednotka v těchto případech o vloženém derivátu účtovat odděleně od hostitelské smlouvy:

a) prodejní opce vložená do nástroje, která umožňuje držiteli požadovat po emitentovi, aby nástroj koupil zpět za peněžní částku nebo jiná aktiva, a jejíž hodnota se mění v závislosti na změně ceny akcií nebo komodity nebo v závislosti na kapitálovém nebo komoditním indexu, úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem;

▼M53

b) opce nebo automatické ustanovení týkající se prodloužení splatnosti dluhového nástroje úzce nesouvisí s hostitelskou úvěrovou smlouvou, pokud souběžně s prodloužením splatnosti nedochází k úpravě tržní úrokové míry. Pokud účetní jednotka vydá dluhový nástroj a držitel tohoto dluhového nástroje k němu prodá kupní opci určenou třetí straně, pak emitent považuje kupní opci za faktor, který prodlužuje splatnost dluhového nástroje za předpokladu, že emitent může být v důsledku uplatnění kupní opce požádán, aby se podílel na opětovném uvedení dluhového nástroje na trh (nebo tomuto uvedení napomohl);

c) úroky nebo splátky jistiny vázané na kapitálový index a vložené do hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy – jimiž se výše úroku nebo jistiny přepočítává podle indexu kapitálového nástroje – úzce nesouvisejí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá;

d) úroky nebo splátky jistiny přepočítané vázané na komoditní index a vložené do hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy – jimiž se výše úroku nebo jistiny přepočítává podle indexu příslušné komodity (např. zlata) – úzce nesouvisejí s hostitelským nástrojem, protože rizika vlastní hostitelskému nástroji a vloženému derivátu jsou různá;

e) kupní opce, prodejní opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo do hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud:

i) se realizační cena opce ke každému datu uplatnění opce přibližně nerovná naběhlé hodnotě hostitelského dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy; nebo

ii) realizační cena opce předčasného splacení neuhrazuje věřiteli částku až do výše přibližné současné hodnoty ušlého úroku za zbývající dobu trvání hostitelského nástroje. Ušlý úrok je součinem předčasně splacené jistiny a diferenciálu úrokové míry. Diferenciál úrokové míry představuje přebytek efektivní úrokové míry hostitelského nástroje nad efektivní úrokovou mírou, kterou by účetní jednotka získala ke dni předčasného splacení za předpokladu, že by znovu investovala předplacenou jistinu do podobného nástroje po zbývající dobu trvání hostitelské smlouvy.

Nejprve se zhodnotí, zda kupní opce nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, a poté se oddělí složka vlastního kapitálu konvertibilního dluhového nástroje podle standardu IAS 32.

f) úvěrové deriváty, které jsou vloženy do hostitelského dluhového nástroje a které jedné ze stran („příjemci“) umožňují převést úvěrové riziko související s daným referenčním aktivem, ať už je tato strana ve skutečnosti vlastní, či nikoliv, na jinou stranu (na „ručitele“), úzce nesouvisejí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tyto úvěrové deriváty umožňují ručiteli, aby na sebe převzal úvěrové riziko související s daným aktivem bez jeho koupě.

▼M53

B4.3.6 Příkladem hybridní smlouvy je finanční nástroj, který dává držiteli právo odprodat finanční nástroj zpět emitentovi směnou za peněžní částku nebo za jiná finanční aktiva, jejichž hodnota bude záviset na změně kapitálového nebo komoditního indexu, který může vzrůst anebo poklesnout (nástroj nesoucí právo na odprodej emitentovi). Pokud emitent neurčí při prvotním zaúčtování nástroj nesoucí právo na odprodej emitentovi jako finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, musí vložený derivát (tzn. indexované jistinné platby) podle odstavce 4.3.3 oddělit, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce B4.3.2 a indexovaná jistinná platba podle odst. B4.3.5 písm. a) úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Protože jistinná platba může vzrůst nebo poklesnout, je vložený derivát derivátem neopčního charakteru, jehož hodnota je indexovaná k podkladové proměnné.

B4.3.7 V případě nástroje nesoucího právo na odprodej emitentovi, který může být kdykoli prodán zpět za peněžní ekvivalent poměrného podílu na čisté hodnotě aktiv účetní jednotky (příkladem mohou být podíly v otevřeném investičním fondu nebo investiční produkty, u nichž je výše plnění vázána na hodnotu podílové jednotky), je důsledkem oddělení vloženého derivátu a účtování o každé komponentě to, že se hybridní smlouva ocení částkou, která je splatná ke konci vykazovaného období v případě, že držitel uplatní své právo prodat nástroj zpět emitentovi.

▼M54

B4.3.8 Ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými v níže uvedených případech. V těchto případech neúčtuje účetní jednotka o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy:

▼M53

a) vložený derivát, v němž podstatnou roli hraje úroková míra nebo index úrokové míry, který může změnit výši úroku, jenž by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje, nebo pojistná smlouva úzce souvisí s hostitelským nástrojem, vyjma případů, kdy hybridní smlouva nemůže být vyrovnána tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou vykázanou investici, nebo vložený derivát může alespoň zdvojnásobit držitelovu počáteční míru návratnosti z hostitelské smlouvy a může mít za následek míru návratnosti, která je přinejmenším dvojnásobná ve srovnání s tržní mírou, která by byla dosažena u smlouvy se stejnými podmínkami, jako má hostitelská smlouva;

b) vložený horní nebo dolní limit úrokové míry dluhového nástroje úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, pokud horní limit úrokové míry je stejný nebo vyšší než tržní úroková míra a dolní limit úrokové míry je stejný nebo nižší než tržní úroková míra při emisi nástroje a pokud se u vývoje horního nebo dolního limitu úrokové míry neuplatňuje pákový efekt. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která určují horní nebo dolní limit ceny, jež bude zaplacena nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak horní, tak dolní limit ceny byly od počátku„mimo peníze“ a neuplatňuje se u nich pákový efekt;

▼M53

c) vložený měnový derivát, který poskytuje platbu jistiny nebo úroku v cizí měně a je vložený do hostitelského dluhového nástroje (například do duální měnové obligace), úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tento derivát se neodděluje od hostitelského nástroje, protože podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* je třeba účtovat kurzové zisky a ztráty z celé peněžní položky do zisku nebo ztráty.

d) vložený měnový derivát v hostitelské smlouvě, která je pojistnou smlouvou nebo není finančním nástrojem (jako např. smlouva o koupi nebo prodeji nefinanční položky v cizí měně), úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že se u něj neuplatňuje pákový efekt, neobsahuje opční komponentu a vyžaduje platby vyjádřené v jedné z těchto měn:

i) ve funkční měně kterékoliv významné smluvní strany,

ii) v měně, v níž je cena daného zboží nebo služby, které jsou pořízeny nebo doručeny, obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě (např. v US dolarech za transakce s ropou), nebo

iii) v měně, která je běžně používána ve smlouvách o koupi nebo prodeji nefinančních položek v ekonomickém prostředí, ve kterém se transakce odehrává (např. relativně stabilní a likvidní měna, která se běžně používá při místních obchodních transakcích nebo v zahraničním obchodě),

e) vložená opce předčasného splacení, která je vložena do stripu úroků nebo stripu jistiny, úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že hostitelská smlouva i) původně vznikla v důsledku oddělení práva na peněžní toky plynoucí z finančního nástroje, jenž neobsahoval vložený derivát, a ii) neobsahuje žádné podmínky, které nebyly zakotveny již v původním hostitelském dluhovém nástroji;

▼M54

f) vložený derivát u leasingových smluv úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud jsou jím i) index odrážející inflaci, např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou a že index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí; ii) variabilní splátky pronájmu na základě souvisejících tržeb nebo iii) variabilní splátky pronájmu na základě měnící se úrokové míry;

▼M53

g) prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky („unit-linking feature“) a který je vložen do hostitelského nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud jsou platby vázané na podílovou jednotku oceněny její současnou hodnotou, která odráží reálnou hodnotu aktiv fondu. „Unit-linking feature“ je smluvní podmínka, která výši plnění váže na hodnotu podílových jednotek interního nebo externího investičního fondu;

▼M53

h) derivát vložený do pojistné smlouvy s touto hostitelskou smlouvou úzce souvisí, pokud vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva jsou na sobě vzájemně natolik závislé, že účetní jednotka nemůže vložený derivát ocenit samostatně (tj. odděleně od hostitelské smlouvy).

Nástroje obsahující vložené deriváty

B4.3.9 Jak je uvedeno v odstavci B4.3.1, pokud účetní jednotka přistoupí k hybridní smlouvě obsahující hostitelskou smlouvu, která není aktivem spadající do působnosti tohoto standardu a která obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, je podle odstavce 4.3.3 povinna identifikovat takový vložený derivát, ověřit, zda je nutné jej oddělit od hostitelské smlouvy, a u těch, které je třeba oddělit, ocenit derivát v reálné hodnotě jak při prvotním zaúčtování, tak následně. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou přinášet méně spolehlivé ocenění, než kdyby byl celý nástroj oceněn reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Z tohoto důvodu umožňuje tento standard, aby byla celá hybridní smlouva označena jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

B4.3.10 Takové označení může být použito, ať už odstavec 4.3.3 požaduje oddělení vloženého derivátu od hostitelské smlouvy nebo takové oddělení zakazuje. Odstavec 4.3.5 by však nebyl dostatečným důvodem k označení hybridní smlouvy jako nástroje oceňovaného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v případech uvedených v odst. 4.3.5 písm. a) a b), protože by takový postup nevedl ke snížení složitosti ani zvýšení spolehlivosti.

Přehodnocení vložených derivátů

B4.3.11 Účetní jednotka v souladu s odstavcem 4.3.3 posoudí, zda musí oddělit vložený derivát od hostitelské smlouvy a účtovat jej jako derivát, když se poprvé stane stranou smluvního vztahu. Následné přehodnocování se zakazuje, pokud nedošlo ke změně smluvních podmínek, která významně mění peněžní toky, jež by jinak smlouva vyžadovala, v kterémžto případě je přehodnocení povinné. Účetní jednotka určí, zda je změna peněžních toků významná, tím, že zváží, do jaké míry se změnily očekávané budoucí peněžní toky spojené s vloženým derivátem, hostitelská smlouva nebo obojí a zda je změna významná ve srovnání s dříve očekávanými peněžními toky vyplývajícími ze smlouvy.

B4.3.12 Odstavec B4.3.11 neupravuje akvizici smluv s vloženými deriváty v rámci:

a) podnikové kombinace (jak ji definuje IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

b) podnikových kombinací mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou tak, jak je popisují odstavce B1–B4 IFRS 3; nebo

c) založení společného podniku, na který se vztahuje standard IFRS 11 *Společná ujednání*,

nebo jejich možné přehodnocení k datu akvizice ([1]).

([1]) IFRS 3 upravuje akvizici smluv s vloženými deriváty v rámci podnikových kombinací.

▼M53

Reklasifikace finančních aktiv (oddíl 4.4)

Reklasifikace finančních aktiv

B4.4.1 Odstavec 4.4.1 vyžaduje, aby účetní jednotka reklasifikovala finanční aktiva, jestliže mění svůj obchodní model řízení těchto finančních aktiv. Předpokládá se, že takové změny budou velmi málo časté. Takové změny určuje vrcholové vedení účetní jednotky v důsledku vnějších či vnitřních změn a musí být významné pro činnosti účetní jednotky a prokazatelné vůči vnějším stranám. V souladu s touto skutečností dojde ke změně obchodního modelu účetní jednotky jen tehdy, když účetní jednotka buď začne, nebo přestane provádět aktivitu, která je významná pro její činnost; například když účetní jednotka nabude, pozbude nebo ukončí linii podnikání. Ke změnám obchodního modelu patří i následující příklady:

a) Účetní jednotka má portfolio komerčních půjček, které drží za účelem prodeje v krátkodobém horizontu. Účetní jednotka koupí společnost, která řídí komerční půjčky a její obchodní model spočívá v držení těchto půjček za účelem inkasa smluvních peněžních toků. Dané portfolio komerčních půjček již není na prodej a je nyní řízeno společně se získanými komerčními půjčkami, přičemž všechny jsou drženy za účelem inkasa smluvních peněžních toků.

b) Firma poskytující finanční služby se rozhodne ukončit svou činnost na retailovém hypotečním trhu. Tento podnik již nepřijímá nové zakázky a firma poskytující finanční služby aktivně nabízí své portfolio hypotečních úvěrů k prodeji.

B4.4.2 Změna cíle obchodního modelu účetní jednotky se musí uskutečnit přede dnem reklasifikace. Jestliže se například firma poskytující finanční služby 15. února rozhodne, že ukončí svou činnost na retailovém hypotečním trhu, a proto musí reklasifikovat všechna dotčená finanční aktiva ke dni 1. dubna, tj. k prvnímu dni příštího vykazovaného období účetní jednotky), nesmí již po 15. únoru přijímat nové zakázky v oblasti retailových hypoték ani se jinak zapojovat do činností podle svého dřívějšího obchodního modelu.

B4.4.3 Změnami v obchodním modelu nejsou:

a) změna záměru týkající se určitých finančních aktiv (i za předpokladu významných změn tržních podmínek);

b) dočasný zánik určitého trhu finančních aktiv;

c) převod finančních aktiv mezi jednotlivými částmi účetní jednotky s odlišnými obchodními modely.

OCEŇOVÁNÍ (KAPITOLA 5)

Prvotní ocenění (oddíl 3.1)

B5.1.1 Reálnou hodnotou finančního nástroje při prvotním zaúčtování je obvykle transakční cena (tj. reálná hodnota přijatého nebo poskytnutého protiplnění, viz také odstavec B5.1.2 A a IFRS 13). Pokud je však část poskytnutého nebo přijatého protiplnění za něco jiného než za finanční nástroj, účetní jednotka ocení reálnou hodnotu finančního

▼M53

nástroje. Například reálná hodnota dlouhodobého úvěru nebo pohledávky, která nenese úrok, může být oceněna jako současná hodnota všech budoucích peněžních tržeb diskontovaných podle převažující tržní úrokové sazby (sazeb) používané u obdobného nástroje (tj. obdobného z hlediska příslušné měny, podmínek, úrokové sazby či jiných faktorů) s obdobným úvěrovým ratingem. Každá dodatečná půjčená částka je nákladem nebo snížením výnosu, pokud nesplňuje kritéria k vykázání jako nějaký jiný typ aktiva.

B5.1.2 Pokud účetní jednotka poskytne úvěr s netržní úrokovou sazbou (např. 5 %, zatímco tržní sazba u podobných úvěrů je 8 %) a obdrží poplatek jako kompenzaci, pak účetní jednotka zaúčtuje úvěr v reálné hodnotě, tzn. po odečtení obdrženého poplatku.

B5.1.2 A Nejlepším důkazem reálné hodnoty finančního nástroje při prvotním zaúčtování je obvykle transakční cena, (tj. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění, viz také IFRS 13). Pokud účetní jednotka zjistí, že se reálná hodnota při prvotním zaúčtování liší od transakční ceny uvedené v odstavci 5.1.1 A, vykáže tento nástroj k tomuto datu následovně:

a) při oceňování požadovaném podle odstavce 5.1.1 v případě, že je reálná hodnota doložena kótovanou cenou pro stejné aktivum nebo závazek na aktivním trhu (tj. vstupem na úrovni 1) nebo založena na technice ocenění, která používá pouze údaje z pozorovatelných trhů. Účetní jednotka vykáže rozdíl mezi reálnou hodnotou při prvotním zaúčtování a transakční cenou jako zisk nebo ztrátu.

b) ve všech ostatních případech při oceňování požadovaném podle odstavce 5.1.1 bude tento údaj upraven o odloženou výši rozdílu mezi reálnou hodnotou při prvotním zaúčtování a transakční cenou. Po prvotním zaúčtování účetní jednotka vykáže tento odložený rozdíl jako zisk nebo ztrátu pouze tehdy, pokud vyplývá ze změny určitých faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny aktiva nebo závazku.

Následné oceňování (oddíly 5.2 a 5.3)

B5.2.1 Pokud je finanční nástroj, který byl původně zaúčtován jako finanční aktivum, oceněn reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty a jeho reálná hodnota je nižší než nula, pak je finančním závazkem v souladu s odstavcem 4.2.1. Hybridní hostitelské smlouvy, které jsou aktivy v rozsahu působnosti tohoto standardu, jsou vždy oceňovány v souladu s odstavcem 4.3.2.

B5.2.2 Následující příklad ilustruje účtování o transakčních nákladech při prvotním a následném ocenění finančního aktiva oceňovaného reálnou hodnotou se změnami vykázanými do ostatního úplného výsledku v souladu buď s odstavcem 5.7.5, nebo s odstavcem 4.1.2 A. Účetní jednotka pořídí finanční aktivum za 100 MJ plus kupní provizi ve výši 2 MJ. Účetní jednotka tedy aktivum nejprve vykáže v hodnotě 102 MJ. Vykazované období končí o den později, kdy kótovaná tržní cena aktiva je 100 MJ. Pokud by aktivum bylo prodáno, byla by zaplacena provize ve výši 3 MJ. K tomuto dni účetní jednotka ocení toto aktivum ve výši 100 MJ (bez ohledu na možnou provizi z prodeje) a do ostatního úplného výsledku vykáže ztrátu ve výši 2 MJ. Jestliže je toto finanční aktivum oceněno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A, transakční náklady jsou odepsány do zisku nebo ztráty pomocí metody efektivní úrokové míry.

▼**M53**

B5.2.2 A Následné ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a následné uznání zisků a ztrát uvedených v odstavci B5.1.2 A musí být v souladu s požadavky tohoto standardu.

Investice do kapitálových nástrojů a do smluv týkajících se těchto investic

B5.2.3 Všechny investice do kapitálových nástrojů a smluv týkajících se těchto nástrojů musí být oceňovány reálnou hodnotou. V omezených případech však může být vhodným odhadem reálné hodnoty pořizovací cena. Tato situace může nastat v případě, že ke stanovení reálné hodnoty není k dispozici dostatek aktuálnějších informací nebo pokud existuje široká škála možných ocenění reálnou hodnotou a pořizovací cena představuje nejlepší odhad reálné hodnoty v této škále ocenění.

B5.2.4 Mezi ukazatele nasvědčující tomu, že pořizovací cena nemusí odrážet reálnou hodnotu, patří:

a) významná změna výkonnosti jednotky, do které se investovalo, v porovnání s rozpočty, plány nebo mezníky;

b) změny očekávání z hlediska dosažení milníků technických výrobků jednotky, do které se investovalo;

c) významná změna na trhu z hlediska vlastního kapitálu, výrobků nebo potenciálních výrobků jednotky, do které se investovalo;

d) významnou změnu světového hospodářství nebo ekonomického prostředí, ve kterém jednotka, do které se investovalo, působí;

e) významná změna výkonnosti srovnatelných účetních jednotek, nebo ocenění vyplývajících z celkového trhu;

f) vnitřní záležitosti jednotky, do které se investovalo, jako například podvody, obchodní spory, soudní spory či změny řízení nebo strategie;

g) důkazy z externích transakcí v rámci vlastního kapitálu jednotky, do které se investovalo, buď od jednotky, do které se investovalo (například nedávná emise vlastního kapitálu), nebo na základě převodů kapitálových nástrojů mezi třetími stranami.

B5.2.5 Seznam v odstavci B5.2.4 není vyčerpávající. Účetní jednotka použije všechny informace o výkonnosti a činnostech jednotky, do které se investovalo, získané po datu prvotního zaúčtování. Pokud takové relevantní faktory existují, mohou naznačovat, že pořizovací cena nemusí vyjadřovat reálnou hodnotu. V těchto případech účetní jednotka musí stanovit reálnou hodnotu.

B5.2.6 Pořizovací cena nepředstavuje nikdy nejlepší odhad reálné hodnoty u investic do kótovaných kapitálových nástrojů (nebo smluv o kótovaných kapitálových nástrojích).

▼M53

Oceňování naběhlou hodnotou (oddíl 5.4)

Metoda efektivní úrokové míry

B5.4.1 Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka identifikuje poplatky, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje. Popis poplatků za finanční služby nemusí svědčit o povaze a podstatě poskytovaných služeb. K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, se přistupuje jako k úpravě efektivní úrokové míry, pokud není daný finanční nástroj oceněn reálnou hodnotou, přičemž změna reálné hodnoty je vykazována do zisku nebo ztráty. V těchto případech se tyto poplatky vykazují jako výnosy nebo náklady při prvotním zaúčtování daného nástroje.

B5.4.2 K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, patří:

a) počáteční poplatky přijaté účetní jednotkou, které se týkají vzniku nebo akvizice finančního aktiva. Takové poplatky mohou zahrnovat kompenzaci za činnosti, jako je například posouzení finanční situace dlužníka, posouzení a vykazování záruk, kolaterálu a jiných bezpečnostních opatření, vyjednávání podmínek nástroje, přípravu a zpracování dokumentů a uzavření transakce. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti ve vztahu k výslednému finančnímu nástroji.

b) poplatky přijaté účetní jednotkou za úvěrový příslib v případě, že tento úvěrový příslib není oceněn v souladu s odst. 4.2.1 písm. a) a je pravděpodobné, že účetní jednotka uzavře konkrétní úvěrovou smlouvu. Tyto poplatky jsou považovány za kompenzaci stávající angažovanosti při akvizici finančního nástroje. Jestliže tento příslib vyprší, aniž by účetní jednotka poskytla daný úvěr, zaúčtuje se tento poplatek jako výnos při uplynutí platnosti;

c) počáteční poplatky hrazené při vydání finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti ve vztahu k výslednému finančnímu závazku. Účetní jednotka rozlišuje mezi poplatky a náklady, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního závazku, a počátečními poplatky a transakčními náklady souvisejícími s právem poskytovat služby, jako jsou například služby správy investic.

B5.4.3 K poplatkům, které nejsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje a jsou účtovány v souladu s IFRS 15, patří:

a) poplatky účtované za správu úvěru;

b) poplatky za úvěrové přísliby v případě, že úvěrový příslib není oceněn v souladu s odst. 4.2.1 písm. a) a není pravděpodobné, že bude uzavřeno určité úvěrové ujednání;

c) poplatky za syndikaci úvěru přijaté účetní jednotkou, která úvěr zprostředkuje, ale neponechá si pro sebe žádnou část úvěrového balíku (případně si ponechá část se stejnou efektivní úrokovou mírou a srovnatelným rizikem jako jiní účastníci).

▼**M53**

B5.4.4 Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka obyčejně amortizuje veškeré poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty obsažené v kalkulaci efektivní úrokové míry v průběhu očekávané doby trvání finančního nástroje. Pokud je však období, ke kterému se vztahují poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady, prémie a diskonty, kratší, pak se použije toto období. To nastane v případě, že proměnná, ke které se vztahují poplatky, placené nebo přijaté úroky, transakční náklady, prémie nebo diskonty, je fixována podle aktuální tržní úrokové míry před ukončením očekávané doby trvání tohoto finančního nástroje. V takovém případě je dobou amortizace doba do data příští takové fixace. Pokud například prémie nebo diskont finančního nástroje s pohyblivou úrokovou mírou zohledňují úrok, který se ve finančním nástroji akumuluje od doby poslední platby, nebo pokud zohledňují změny v tržních mírách od doby, kdy se pohyblivá úroková míra upravila na tržní úroveň, budou amortizovány do data příští úpravy pohyblivého úroku na tržní úroveň. Je to proto, že prémie nebo diskont se vztahuje k období do příštího data úpravy úroku, protože k tomuto datu je proměnná, ke které se vztahuje prémie nebo diskont (tzn. úroková míra), upravena na tržní úroveň. Pokud je však prémie nebo diskont důsledkem změny úvěrové marže oproti pohyblivé úrokové míře u daného finančního nástroje nebo důsledkem jiných proměnných, které nejsou upraveny na tržní úroveň, pak je amortizován po dobu předpokládaného trvání finančního nástroje.

B5.4.5 U finančních aktiv a finančních závazků s pohyblivou úrokovou mírou mění efektivní úrokovou míru periodické přepočty peněžních toků s cílem zohlednit pohyby tržních úrokových měr. Pokud jsou finanční aktiva nebo finanční závazky s pohyblivou úrokovou mírou zpočátku vykázány v částce rovnající se nominální hodnotě pohledávky nebo závazku při splatnosti, nemá obyčejně přepočet budoucích úrokových plateb na účetní hodnotu aktiva nebo závazku výrazný účinek.

B5.4.6 Pokud účetní jednotka zreviduje své odhady plateb nebo příjmů (s výjimkou modifikací v souladu s odstavcem 5.4.3 a změn odhadů očekávaných úvěrových ztrát), musí upravit hrubou účetní hodnotu finančního aktiva nebo naběhlou hodnotu finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů) tak, aby zohlednila skutečné a revidované odhadované smluvní peněžní toky. Účetní jednotka vypočítá novou hrubou účetní hodnotu finančního aktiva nebo naběhlou hodnotu finančního závazku jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích smluvních peněžních toků, které jsou diskontovány původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního nástroje (nebo efektivní úrokovou mírou upravenou o úvěrové riziko pro nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva), případně tam, kde je to vhodné, revidovanou efektivní úrokovou mírou vypočtenou v souladu s odstavcem 6.5.10. Úprava se vykazuje do zisku nebo ztráty jako náklad nebo výnos.

B5.4.7 V některých případech je finanční aktivum považováno za úvěrově znehodnocené při prvotním zaúčtování, protože úvěrové riziko je velmi vysoké, a v případě nákupu je získáno s výraznou slevou. Účetní jednotka má povinnost zahrnout počáteční očekávané úvěrové ztráty do odhadovaných peněžních toků při výpočtu efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko pro finanční aktiva, která jsou považována za nakoupená nebo vzniklá úvěrově znehodnocená finanční aktiva při prvotním zaúčtování. To však neznamená, že by efektivní úroková míra upravená o úvěrové riziko měla být uplatněna pouze proto, že dané finanční aktivum má při prvotním zaúčtování vysoké úvěrové riziko.

▼M53

Transakční náklady

B5.4.8 Transakční náklady zahrnují poplatky a provizi obchodním zástupcům včetně zaměstnanců, kteří působí jako obchodní zástupci), poradcům, makléřům a prodejcům, dále odvody regulačním orgánům a burzám a daně a cla. Transakční náklady naopak nezahrnují prémie nebo diskonty, náklady na financování, interní správní náklady nebo náklady na držbu.

Odpis

B5.4.9 Odpis se může vztahovat k finančnímu aktivu jako celku nebo k jeho části. Účetní jednotka například plánuje uplatnit kolaterál na finanční aktivum a očekává, že z kolaterálu získá zpět maximálně 30 procent tohoto finančního aktiva. Jestliže účetní jednotka nemá přiměřené vyhlídky, že získá z finančního aktiva zpět jakékoli další peněžní toky, měla by zbývajících 70 procent finančního aktiva odepsat.

Znehodnocení (oddíl 5.5)

Portfoliový a individuální základ pro posuzování

B5.5.1 Pro splnění cíle zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání u významných zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování může být nezbytné provést posouzení významných zvýšení úvěrového rizika na portfoliovém základě zohledněním informací, které naznačují významné zvýšení úvěrového rizika například u skupiny nebo podskupiny finančních nástrojů. Cílem tohoto postupu je zajistit, aby účetní jednotka splňovala cíl zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v případě, že dojde k významným zvýšením úvěrového rizika, a to i tehdy, když důkazy o takových významných zvýšeních úvěrového rizika na úrovni jednotlivých nástrojů dosud nejsou k dispozici.

B5.5.2 Obecně se předpokládá, že očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání budou zaúčtovány dříve, než bude daný finanční nástroj po splatnosti. Úvěrové riziko se obvykle výrazně zvýší před uplynutím splatnosti finančního nástroje nebo dříve, než jsou pozorovány jiné zpožďující se ukazatele specifické pro dlužníka (například modifikace nebo restrukturalizace). V důsledku toho platí, že pokud jsou bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí dostupné přiměřené a doložitelné informace, které by vypovídaly o vyhlídkách do budoucna více než informace o dnech po splatnosti, musí být pro posouzení změny úvěrového rizika použity.

B5.5.3 Avšak v závislosti na povaze finančních nástrojů a informací o úvěrovém riziku dostupných pro určité skupiny finančních nástrojů nemusí být účetní jednotka schopna identifikovat významné změny úvěrového rizika pro jednotlivé finanční nástroje dříve, než po splatnosti daného finančního nástroje. Může tomu tak být u finančních nástrojů, jako jsou například retailové úvěry, u kterých je k dispozici jen málo aktualizovaných informací o úvěrovém riziku nebo žádné takové informace, které jsou u jednotlivých nástrojů běžně získávány a sledovány, dokud zákazník neporuší smluvní podmínky. Kdyby nebyly změny úvěrového rizika u jednotlivých finančních nástrojů zaúčtovány dříve, než bude daný nástroj po splatnosti, opravná položka založená pouze na informacích o úvěrovém riziku na úrovni jednotlivého finančního nástroje by věrně nezobrazovala změny úvěrového rizika od prvotního zaúčtování.

▼**M53**

B5.5.4 Účetní jednotka nemá za určitých okolností k dispozici přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které by jí umožnily vypočítat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání na úrovni jednotlivých nástrojů. V takovém případě musí být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání zaúčtovány na portfoliovém základě, který zohledňuje komplexní informace o úvěrovém riziku. Tyto komplexní informace o úvěrovém riziku musí zahrnovat nejen informace o dnech po splatnosti, ale rovněž všechny relevantní informace o úvěrech včetně výhledových makroekonomických informací s cílem přiblížit se výsledku zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání v případě, že došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování na úrovni jednotlivých nástrojů.

B5.5.5 Za účelem určení významných zvýšení úvěrového rizika a zaúčtování opravné položky na portfoliovém základě může účetní jednotka rozdělit finanční nástroje do skupin na základě sdílených znaků úvěrového rizika s cílem usnadnit analýzu, která je určena k tomu, aby umožnila včasnou identifikaci významných zvýšení úvěrového rizika. Účetní jednotka by neměla tyto informace zastírat tím, že bude rozdělovat do skupin finanční nástroje s odlišnými znaky rizika. Mezi sdílené znaky úvěrového rizika patří například:

a) typ nástroje;

b) ratingy úvěrového rizika;

c) typ kolaterálu;

d) datum prvotního zaúčtování;

e) zbývající doba do splatnosti;

f) průmyslové odvětví;

g) zeměpisné umístění dlužníka a

h) hodnota kolaterálu vztahujícího se k danému finančnímu aktivu, pokud má vliv na pravděpodobnost selhání (například úvěry bez postihu v některých jurisdikcích nebo poměry úvěru k hodnotě).

B5.5.6 Odstavec 5.5.4 vyžaduje, aby byly očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání zaúčtovány u všech finančních nástrojů, u kterých od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika. Aby splnila tento cíl, měla by účetní jednotka, pokud není schopna rozdělit finanční nástroje do skupin, u kterých se má za to, že se jejich úvěrové riziko od prvotního zaúčtování významně zvýšilo, na základě sdílených znaků úvěrového rizika, zaúčtovat očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání u části finančních aktiv, u kterých se má za to, že došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika. Agregace finančních nástrojů umožňující posoudit, zda došlo ke změnám úvěrového rizika na portfoliovém základě, se může v průběhu času měnit, pokud jsou získány nové informace o skupinách finančních nástrojů nebo o jednotlivých finančních nástrojích.

▼M53

Okamžik zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání

B5.5.7 Posuzování toho, zda by měly být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání zaúčtovány, je založeno na významném zvýšení pravděpodobnosti nebo rizika selhání od prvotního zaúčtování (bez ohledu na to, zda byl finanční nástroj refixován, aby odrážel zvýšení úvěrového rizika), a nikoli na důkazech o tom, že finanční aktivum bylo úvěrově znehodnoceno k datu vykázání nebo v okamžiku, kdy skutečně došlo k selhání. Obvykle platí, že k významnému zvýšení úvěrového rizika dojde před úvěrovým znehodnocením finančního aktiva nebo před skutečným selháním.

B5.5.8 V případě úvěrových příslibů účetní jednotka zváží změny rizika selhání úvěru, k němuž se úvěrový příslib vztahuje. V případě smluv o finanční záruce účetní jednotka zváží změny rizika selhání určitého dlužníka ve vztahu k dané smlouvě.

B5.5.9 Význam změny úvěrového rizika od prvotního zaúčtování závisí na riziku selhání při prvotním zaúčtování. Proto bude daná změna v absolutních hodnotách v případě rizika selhání významnější pro finanční nástroj s nižším počátečním rizikem selhání v porovnání s finančním nástrojem s vyšším počátečním rizikem selhání.

B5.5.10 Riziko selhání u finančních nástrojů se srovnatelným úvěrovým rizikem je tím vyšší, čím je delší očekávaná doba trvání tohoto nástroje; například riziko selhání u dluhopisu s ratingem AAA s očekávanou dobou trvání 10 let je vyšší než u dluhopisu s ratingem AAA s očekávanou dobou trvání pět let.

B5.5.11 Vzhledem ke vztahu mezi očekávanou dobou trvání a rizikem selhání nelze změnu úvěrového rizika posoudit pouze na základě porovnání změny absolutního rizika selhání v průběhu času. Jestliže je například riziko selhání u finančního nástroje s očekávanou dobou trvání 10 let při prvotním zaúčtování stejné jako riziko selhání u tohoto finančního nástroje, pokud jeho očekávaná doba trvání v následujícím období činí pouze pět let, může to naznačovat zvýšení úvěrového rizika. Je tomu tak proto, že riziko selhání v průběhu očekávané doby trvání se zpravidla s postupem času snižuje, pokud se úvěrové riziko nemění a finanční nástroj je blíže datu splatnosti. U finančních nástrojů, které mají pouze významné platební závazky blízko datu splatnosti finančního nástroje, se však riziko selhání nemusí v průběhu času nutně snižovat. V takovém případě by účetní jednotka měla vzít v úvahu i jiné kvalitativní faktory, které by dokládaly, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování.

B5.5.12 Účetní jednotka může při posuzování, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního zaúčtování nebo při vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát uplatňovat různé přístupy. Účetní jednotka může uplatňovat odlišné přístupy pro odlišné finanční nástroje. Přístup, který nezahrnuje explicitní pravděpodobnost selhání jako vstup sám o sobě, jako je například přístup míry úvěrové ztráty, může být v souladu s požadavky tohoto standardu za předpokladu, že účetní jednotka je schopna oddělit změny rizika selhání od změn jiných faktorů určujících očekávané úvěrové ztráty, jako je například kolaterál, a při tomto hodnocení zohlední následující skutečnosti:

▼M53

a) změnu rizika selhání od prvotního zaúčtování;

b) očekávanou dobu trvání finančního nástroje a

c) přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které mohou ovlivnit úvěrové riziko.

B5.5.13 Metody užívané ke stanovení, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního zaúčtování, by měly vzít v úvahu znaky finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) a výskyty selhání v minulosti u srovnatelných finančních nástrojů. Bez ohledu na požadavek uvedený v odstavci 5.5.9 platí, že u finančních nástrojů, u nichž nejsou výskyty selhání soustředěny do určitého bodu v průběhu očekávané doby trvání finančního nástroje, mohou změny rizika selhání v období následujících 12 měsíců představovat přiměřenou aproximaci změny rizika selhání v době trvání daného nástroje. V takových případech může účetní jednotka využít změn rizika selhání v období následujících 12 měsíců pro stanovení, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, pokud okolnosti nenaznačují, že je nutné provést posouzení za celou dobu trvání daného nástroje.

B5.5.14 U některých finančních nástrojů nebo za určitých okolností však nemusí být vhodné použít za účelem stanovení, zda by očekávané úvěrové ztráty měly být zaúčtovány za dobu trvání nástroje, změny rizika selhání v období následujících 12 měsíců. Například změna rizika selhání v následujících 12 měsících nemusí být vhodným základem pro určování toho, zda došlo ke zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje se splatností delší než 12 měsíců, jestliže:

a) daný finanční nástroj má významné platební závazky pouze v období přesahujícím následujících 12 měsíců;

b) dojde ke změnám relevantních makroekonomických nebo jiných faktorů vztahujících se k úvěru, které nejsou dostatečně zohledněny v riziku selhání v následujících 12 měsících; nebo

c) změny faktorů vztahujících se k úvěru mají dopad na úvěrové riziko finančního nástroje (nebo mají zřetelnější účinek) pouze v období přesahujícím následujících 12 měsíců.

Určování, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování

B5.5.15 Při určování, zda je nezbytné zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání, účetní jednotka zváží přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které mohou ovlivnit úvěrové riziko finančního nástroje v souladu s odst. 5.5.17 písm. c). Při určování, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, nemusí účetní jednotka provést vyčerpávající vyhledávání informací.

▼**M53**

B5.5.16 Analýza úvěrového rizika je multifaktorová, ucelená analýza; zda je určitý faktor relevantní a jakou má váhu v porovnání s jinými faktory bude záviset na typu produktu, znacích finančních nástrojů a na dlužníkovi, jakož i na zeměpisné oblasti. Účetní jednotka zváží přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které jsou relevantní pro konkrétní posuzovaný finanční nástroj. Některé faktory nebo ukazatele však nemusí být na úrovni jednotlivých finančních nástrojů identifikovatelné. V takovém případě by měly být tyto faktory nebo ukazatele posuzovány pro příslušná portfolia, skupiny portfolií nebo části portfolia finančních nástrojů s cílem určit, zda byl splněn požadavek v odstavci 5.5.3 týkající se zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.

B5.5.17 Při posuzování změn úvěrového rizika by mohl být relevantní následující neúplný seznam informací:

a) významné změny vnitřních cenových ukazatelů úvěrového rizika v důsledku změny úvěrového rizika od okamžiku zahájení včetně, ale nikoli výhradně, úvěrové marže, která by vznikla, pokud by určitý finanční nástroj nebo podobný finanční nástroj se stejnými podmínkami a stejnou protistranou nově vznikl nebo byl vydán k datu vykázání;

b) jiné změny měr nebo podmínek stávajícího finančního nástroje, které by byly významně odlišné v případě, že by nástroj nově vznikl nebo byl vydán k datu vykázání (jako například přísnější dohody, zvýšené částky kolaterálu nebo záruk nebo vyšší ochrana příjmů) v důsledku změn úvěrového rizika finančního nástroje od prvotního zaúčtování;

c) významné změny externích tržních ukazatelů úvěrového rizika určitého finančního nástroje nebo podobných finančních nástrojů se stejnou očekávanou dobou trvání. Změny tržních ukazatelů úvěrového rizika zahrnují mimo jiné:

   i) úvěrovou marži;

   ii) ceny swapů úvěrového selhání pro dlužníka;

   iii) délku období nebo rozsah, v němž je reálná hodnota finančního aktiva nižší než jeho naběhlá hodnota, a

   iv) jiné tržní informace týkající se dlužníka, jako například změny cen dluhových a kapitálových nástrojů dlužníka;

d) skutečná nebo očekávaná významná změna externího úvěrového ratingu daného finančního nástroje;

e) skutečné nebo očekávané snížení interního úvěrového ratingu dlužníka nebo snížení behaviorálního scoringu užívaného při interním posuzování úvěrového rizika. Interní úvěrové ratingy a interní behaviorální scoring jsou spolehlivější, jsou-li vázány na externí ratingy nebo podporovány studiemi selhání;

▼**M53**

f) stávající nebo očekávané nepříznivé změny finančních nebo ekonomických podmínek podniku, u nichž se očekává, že způsobí významnou změnu schopnosti dlužníka dostát svým dlužným závazkům, jako je například skutečné nebo očekávané zvýšení úrokových měr či skutečné nebo očekávané významné zvýšení míry nezaměstnanosti;

g) skutečná nebo očekávaná významná změna provozních výsledků dlužníka. Jedná se například o skutečný nebo očekávaný pokles výnosů nebo marží, zvyšování provozních rizik, schodky pracovního kapitálu, snižující se kvalitu aktiv, zvýšený pákový efekt rozvahy, likviditu, problémy v oblasti vedení společnosti nebo změny rozsahu působnosti nebo organizační struktury podniku (například ukončení činnosti určitého segmentu podniku), jejichž výsledkem je významná změna schopnosti dlužníka dostát jeho dlužným závazkům;

h) významná zvýšení úvěrového rizika jiných finančních nástrojů téhož dlužníka;

i) skutečná nebo očekávaná významná nepříznivá změna regulatorního, ekonomického nebo technologického prostředí dlužníka, jejímž výsledkem je významná změna schopnosti dlužníka dostát jeho dlužným závazkům, jako je například pokles poptávky po produktu, který dlužník prodává v důsledku technologického posunu;

j) významné změny hodnoty kolaterálu zajišťujícího daný závazek nebo kvality záruk třetích stran nebo úvěrových posílení, u nichž se předpokládá, že sníží ekonomickou motivaci dlužníka provádět plánované smluvní platby nebo budou mít jiný dopad na pravděpodobnost selhání. Jestliže například poklesne hodnota kolaterálu v důsledku poklesu cen domů, znamená to pro dlužníky v některých jurisdikcích větší motivaci k tomu, aby neplnili závazky ze svých hypoték;

k) významná změna kvality záruky poskytnuté akcionářem (nebo mateřským podnikem jednotlivce), jestliže tento akcionář nebo mateřské podniky mají motivaci a finanční schopnost předejít neplnění závazků vložením kapitálu nebo peněžních prostředků;

l) významné změny, jakými jsou například snížení finanční podpory mateřského podniku nebo jiného přidruženého podniku, či skutečná nebo očekávaná významná změna zvýšení kvality úvěrového aktiva, u nichž se očekává, že sníží ekonomickou motivaci dlužníka provádět plánované smluvní platby. Zvýšení nebo podpora kvality úvěrového aktiva zahrnuje zohlednění finanční situace ručitele a/nebo u podílů vydaných v rámci sekuritizace toho, zda se předpokládá, že podřízený podíl bude schopen absorbovat očekávané úvěrové ztráty (například z úvěrů, které slouží jako podklad daného cenného papíru);

m) očekávané změny úvěrové dokumentace včetně očekávaného porušení smlouvy, které mohou vést ke vzdání se práv vyplývajících z ujednání nebo k jejich úpravě, k úrokovým prázdninám, ke zvýšení úrokové míry, které vyžaduje dodatečný kolaterál nebo záruky, případně k jiným změnám smluvního rámce daného nástroje;

▼M53

n) významné změny očekávané výkonnosti a chování dlužníka včetně změn v platební situaci dlužníků ve skupině (např. zvýšený očekávaný objem opožděných smluvních plateb nebo významné zvýšení očekávaného objemu dlužníků z kreditních karet, u kterých se předpokládá, že dosáhli svého úvěrového limitu nebo jej překročili nebo že splácejí minimální měsíční částku);

o) změny přístupu účetní jednotky ke správě úvěrů ve vztahu k danému finančnímu nástroji; tj. na základě vznikajících ukazatelů změn úvěrového rizika finančního nástroje se předpokládá, že účetní jednotka použije aktivnější praktiky řízení úvěrového rizika, nebo že se zaměří na řízení daného nástroje včetně důkladnějšího dohledu nebo kontroly daného nástroje, případně provede konkrétní intervenci ve vztahu k dlužníkovi.

p) informace o úvěrech po splatnosti včetně vyvratitelného předpokladu uvedeného v odstavci 5.5.11.

B5.5.18 V některých případech mohou být dostupné kvalitativní a nestatistické kvantitativní informace dostačující pro stanovení, že daný finanční nástroj splnil kritérium pro zaúčtování opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. To znamená, že pro to, aby bylo možné stanovit, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje, nemusí tato informace projít statistickým modelem nebo procesem úvěrových ratingů. V jiných případech může být nutné, aby účetní jednotka zvážila jiné informace včetně informací ze svých statistických modelů nebo procesů úvěrových ratingů. Alternativně může účetní jednotka založit hodnocení na obou typech informací, tj. na kvalitativních faktorech, které nejsou zaúčtovány prostřednictvím procesu interních ratingů, a na konkrétní kategorii interního ratingu k datu vykázání, přičemž zohlední znaky úvěrového rizika při prvotním zaúčtování, jestliže jsou oba typy informací relevantní.

Vyvratitelný předpoklad více než 30 dnů po splatnosti

B5.5.19 Vyvratitelný předpoklad v odstavci 5.5.11 není absolutním ukazatelem toho, že by měly být zaúčtovány očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání, ale má se za to, že se jedná o nejzazší bod, k němuž by měly být očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání zaúčtovány dokonce i v případě použití informací o vyhlídkách do budoucna (včetně makroekonomických faktorů na úrovni portfolia).

B5.5.20 Účetní jednotka může tento předpoklad vyvrátit. Může tak ale učinit pouze v případě, že má k dispozici přiměřené a doložitelné informace, které prokazují, že i když jsou smluvní platby více než 30 dnů po splatnosti, nepředstavuje to významné zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje. Je tomu tak například v případě, že k nesplácení došlo v důsledku administrativního opomenutí, a nikoli v důsledku finančních potíží dlužníka, případně pokud má účetní jednotka přístup k historickým údajům prokazujícím, že neexistuje korelace mezi významnými zvýšeními rizika selhání a finančními aktivy, jejichž platby jsou více než 30 dnů po splatnosti, přičemž však tyto údaje takovou korelaci identifikují, pokud jsou platby více než 60 dnů po splatnosti.

▼M53

B5.5.21 Účetní jednotka nesmí vyrovnat načasování významných zvýšení úvěrového rizika a zaúčtování očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání s okamžikem, kdy je finanční aktivum považováno za úvěrově znehodnocené nebo splňuje interní definici selhání, které používá daná účetní jednotka.

Finanční nástroje, které mají k datu vykázání nízké úvěrové riziko

B5.5.22 Úvěrové riziko finančního nástroje se pro účely odstavce 5.5.10 považuje za nízké, jestliže má daný finanční nástroj nízké riziko selhání, dlužník má silnou schopnost plnit své závazky v oblasti smluvních peněžních toků v blízké budoucnosti a nepříznivé změny ekonomických a hospodářských podmínek v dlouhodobém horizontu mohou, ale nutně nemusí snížit schopnost dlužníka dostát jeho závazkům v oblasti smluvních peněžních toků. Finanční nástroje nejsou považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem, pokud je u nich nízké riziko ztráty považováno pouze za důsledek hodnoty kolaterálu a bez tohoto kolaterálu by daný finanční nástroj nebyl považován za finanční nástroj s nízkým úvěrovým rizikem. Finanční nástroje rovněž nejsou považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem pouze z toho důvodu, že mají nižší riziko selhání než jiné finanční nástroje dané účetní jednotky, případně ve vztahu k úvěrovému riziku jurisdikce, ve které tato účetní jednotka působí.

B5.5.23 Aby mohla účetní jednotka stanovit, zda má finanční nástroj nízké úvěrové riziko, může použít své interní ratingy úvěrového rizika nebo jiné metodiky, které jsou v souladu s celosvětově chápanou definicí nízkého úvěrového rizika a které zohledňují rizika a typ posuzovaných finančních nástrojů. Příkladem, kdy lze finanční nástroj považovat za nástroj s nízkým úvěrovým rizikem, je externí rating „investičního stupně“. Pro to, aby mohly být finanční nástroje považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem, však není nutné, aby byly podrobeny externímu ratingu. Měly by však být považovány za finanční nástroje s nízkým úvěrovým rizikem z hlediska účastníka trhu při zohlednění všech podmínek daného finančního nástroje.

B5.5.24 Očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání finančního nástroje se nevykazují jen z toho důvodu, že byl považován za finanční nástroj s nízkým úvěrovým rizikem v předchozím účetním období, ale není za něj považován k datu vykázání. V takovém případě účetní jednotka určí, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, a zda je tedy nutné, aby byly očekávané úvěrové ztráty za dobu trvání vykázány v souladu s odstavcem 5.5.3.

Modifikace

B5.5.25 Za určitých okolností může nové sjednání nebo modifikace smluvních peněžních toků finančního aktiva v souladu s tímto standardem vést k odúčtování stávajícího finančního aktiva. Když má modifikace finančního aktiva za následek odúčtování stávajícího finančního aktiva a následné zaúčtování modifikovaného finančního aktiva, považuje se modifikované aktivum pro účely tohoto standardu za „nové“ finanční aktivum.

▼**M53**

B5.5.26 V souladu s tím se při uplatňování požadavků týkajících se znehodnocení u daného modifikovaného finančního aktiva přistupuje k datu modifikace jako k datu prvotního zaúčtování tohoto finančního aktiva. To obvykle znamená vyčíslení opravné položky v částce rovnající se dvanáctiměsíčním očekávaným úvěrovým ztrátám, dokud nejsou splněny požadavky pro zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání uvedené v odstavci 5.5.3. Avšak za určitých neobvyklých okolností následujících po modifikaci, v jejímž důsledku dojde k odúčtování původního finančního aktiva, může existovat důkaz, že toto modifikované finanční aktivum je úvěrově znehodnoceno při prvotním zaúčtování, a proto by toto finanční aktivum mělo být zaúčtováno jako vzniklé úvěrově znehodnocené finanční aktivum. K tomu by mohlo dojít například v situaci, kdy byla provedena podstatná modifikace klasifikovaného aktiva, jejímž výsledkem bylo odúčtování původního finančního aktiva. V takovém případě se může stát, že na základě modifikace vznikne nové finanční aktivum, které je úvěrově znehodnoceno při prvotním zaúčtování.

B5.5.27 Jestliže byly smluvní peněžní toky z finančního aktiva nově sjednány nebo jinak modifikovány, ale finanční aktivum není odúčtováno, není toto finanční aktivum automaticky považováno za finanční aktivum s nižším úvěrovým rizikem. Účetní jednotka posoudí, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika od prvotního zaúčtování, na základě všech přiměřených a doložitelných informací, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Ty zahrnují historické informace, informace o vyhlídkách do budoucna a hodnocení úvěrového rizika v průběhu očekávané doby trvání finančního aktiva včetně informací o okolnostech, které k modifikaci vedly. Důkaz toho, že kritéria pro zaúčtování očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání již nejsou splňována, může zahrnovat historii aktuální a včasné výkonnosti v oblasti plateb v porovnání s modifikovanými smluvními podmínkami. Zákazník by obvykle musel prokázat konzistentně dobrou platební disciplínu v průběhu období předcházejícího okamžiku, kdy se má za to, že došlo ke snížení úvěrového rizika. Například historie zmeškaných nebo neúplných plateb obvykle nebude smazána pouhým provedením jedné platby v době následující po změně smluvních podmínek.

Vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát

Očekávané úvěrové ztráty

B5.5.28 Očekávané úvěrové ztráty představují pravděpodobnostně vážený odhad úvěrových ztrát (tj. současnou hodnotu všech hotovostních schodků) v průběhu předpokládané doby trvání finančního nástroje. Hotovostní schodky představují rozdíl mezi peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává. Vzhledem k tomu, že očekávané úvěrové ztráty zohledňují částku a načasování plateb, úvěrová ztráta vzniká, i když účetní jednotka očekává, že platba bude uhrazena v plné výši, ale později než ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.

B5.5.29 U finančních aktiv představuje úvěrová ztráta současnou hodnotu rozdílu mezi:

a) smluvními peněžními toky splatnými účetní jednotce podle smlouvy a

b) peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává.

▼M53

B5.5.30 U nevyčerpaných úvěrových příslibů představuje úvěrová ztráta současnou hodnotu rozdílu mezi:

a) smluvními peněžními toky, které jsou splatné účetní jednotce, jestliže držitel úvěrového příslibu čerpá úvěr; a

b) peněžními toky, jejichž inkaso účetní jednotka očekává v případě čerpání úvěru.

B5.5.31 Odhad účetní jednotky ohledně očekávaných úvěrových ztrát z úvěrových příslibů musí být v souladu s jejím očekáváním čerpání daného úvěrového příslibu, tj. musí zohlednit část úvěrového příslibu, která bude dle očekávání čerpána do 12 měsíců od data vykázání při odhadu dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát, a část úvěrového příslibu, která bude dle očekávání čerpána v průběhu předpokládané doby trvání úvěrového příslibu při odhadu očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání.

B5.5.32 U smlouvy o finanční záruce má účetní jednotka povinnost provádět platby pouze v případě neplnění závazků dlužníkem v souladu s podmínkami nástroje, který je zaručen. V souladu s tím jsou hotovostní schodky očekávanými platbami za účelem odškodnění držitele za úvěrovou ztrátu, která mu vznikne, po odečtení veškerých částek, jejichž inkaso účetní jednotka očekává od držitele, dlužníka nebo jakékoli jiné strany. Jestliže je aktivum plně zaručeno, byl by odhad hotovostních schodků u smlouvy o finanční záruce v souladu s odhady hotovostních schodků u aktiva, na které se záruka vztahuje.

B5.5.33 U finančního aktiva, které je k datu vykázání úvěrově znehodnoceno, ale není nakoupeným nebo vzniklým úvěrově znehodnoceným finančním aktivem, vyčíslí účetní jednotka očekávané úvěrové ztráty jako rozdíl mezi hrubou účetní hodnotou daného aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků diskontovaných původní efektivní úrokovou mírou tohoto finančního aktiva. Úprava se vykáže do zisku nebo ztráty jako zisk nebo ztráta ze znehodnocení.

▼M54

B5.5.34 Při vyčíslení opravné položky u pohledávky vyplývající z leasingu mají peněžní toky použité k určení očekávaných úvěrových ztrát být v souladu s peněžními toky použitými k ocenění této pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16 *Leasingy*.

▼M53

B5.5.35 Účetní jednotka může uplatnit ři vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát praktická zjednodušení, jestliže jsou v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 5.5.17. Příkladem praktického zjednodušení je výpočet očekávaných úvěrových ztrát u pohledávek z obchodního styku s využitím matice opravných položek. Účetní jednotka by na pohledávky z obchodního styku uplatnila historické zkušenosti s úvěrovými ztrátami (příslušně upravené v souladu s odstavci B5.5.51–B5.5.52) za účelem odhadu dvanáctiměsíčních očekávaných úvěrových ztrát nebo očekávaných úvěrových ztrát z finančních aktiv

▼M53

za dobu trvání podle toho, který z těchto způsobů by byl relevantní. Matice opravných položek by mohla například určit pevnou míru opravných položek v závislosti na počtu dnů, kdy je pohledávka z obchodního styku po splatnosti (například 1 procento, jestliže není po splatnosti, 2 procenta, jestliže je po splatnosti méně než 30 dnů, 3 procenta, jestliže je po splatnosti více než 30 dnů, ale méně než 90 dnů, 20 procent, jestliže je po splatnosti 90–180 dnů atd.). V závislosti na rozmanitosti své zákaznické základny by účetní jednotka použila vhodné klasifikace v případě, že by její historická zkušenost s úvěrovou ztrátou ukazovala na významně odlišné modely ztrát pro různé segmenty zákazníků. Příklady kritérií, která by mohla být použita pro klasifikaci aktiv, zahrnují zeměpisnou oblast, typ produktu, rating zákazníka, kolaterál nebo pojištění obchodního úvěru a typ zákazníka (například velkoobchod nebo a maloobchod).

Definice selhání

B5.5.36 Odstavec 5.5.9 vyžaduje, aby účetní jednotka při určování, zda došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika finančního nástroje, zohlednila změnu rizika selhání od prvotního zaúčtování.

B5.5.37 Pro definici selhání pro účely stanovení rizika selhání použije účetní jednotka definici selhání, která je v souladu s definicí používanou pro účely řízení interního úvěrového rizika relevantního finančního nástroje, a pokud je to vhodné, zohlední kvalitativní ukazatele (například finanční ujednání). Existuje však vyvratitelný předpoklad, že k selhání nedojde později, než když je finanční aktivum 90 dnů po splatnosti, pokud účetní jednotka nemá k dispozici přiměřené a doložitelné informace prokazující, že je vhodnější nastavit pozdější kritérium selhání. Definici selhání užívanou pro tyto účely je nutno aplikovat konzistentně na všechny finanční nástroje, pokud nejsou získány informace prokazující, že pro určitý finanční nástroj je vhodnější jiná definice selhání.

Období, během kterého se odhadují očekávané úvěrové ztráty

B5.5.38 V souladu s odstavcem 5.5.19 se maximální období, během kterého jsou vyčíslovány očekávané úvěrové ztráty, rovná maximální smluvní době, po kterou je účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku. U úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce se jedná o maximální smluvní dobu, po kterou má účetní jednotka současný smluvní závazek poskytnout úvěr.

B5.5.39 V souladu s odstavcem 5.5.20 však některé finanční nástroje zahrnují jednak úvěr, jednak složku nevyčerpaného příslibu a smluvně zakotvená schopnost účetní jednotky požadovat splacení a zrušit nevyčerpaný příslib neomezuje expozici účetní jednotky vůči riziku úvěrových ztrát na smluvní výpovědní dobu. Například revolvingové úvěrové produkty jako kreditní karty a kontokorenty může věřitel smluvně zrušit s výpovědní lhůtou pouze jeden den. V praxi však věřitelé poskytují úvěr i nadále po delší období a mohou jej zrušit pouze po zvýšení úvěrového rizika dlužníka, což by mohlo být příliš pozdě na to, aby zabránili některým nebo všem očekávaným úvěrovým ztrátám. Tyto finanční nástroje mají obvykle následující znaky v důsledku povahy daného finančního nástroje, způsobu řízení finančních nástrojů a povahy dostupných informací o významných zvýšeních úvěrového rizika:

a) finanční nástroje nemají pevnou splatnost nebo strukturu splácení a obvykle mají ve smlouvě stanovenu krátkou lhůtu pro zrušení (například jeden den);

b) smluvně stanovená možnost zrušení smlouvy není v běžném každodenním řízení finančního nástroje uplatňována a smlouvu lze zrušit jen tehdy, pokud účetní jednotka zjistí zvýšení úvěrového rizika na úrovni daného produktu, a

c) finanční nástroje jsou řízeny na portfoliovém základě.

▼M53

B5.5.40 Při určování období, během kterého se předpokládá, že účetní jednotka bude vystavena úvěrovému riziku, ale u kterého očekávané úvěrové ztráty nebudou zmírněny běžnou činností řízení úvěrového rizika účetní jednotky, by účetní jednotka měla zohlednit faktory, jako jsou například historické informace a zkušenosti týkající se:

a) období, během kterého byla účetní jednotka vystavena úvěrovému riziku z podobných finančních nástrojů;

b) za jak dlouho nastala související selhání u podobných finančních nástrojů po významném zvýšení úvěrového rizika a

c) činnosti řízení úvěrového rizika, které účetní jednotka předpokládá provést po zvýšení úvěrového rizika z finančního nástroje, jako je například snížení nebo odstranění nevyčerpaných limitů.

Pravděpodobnostně vážený výsledek

B5.5.41 Účelem odhadu očekávaných úvěrových ztrát není odhadnout ani nejhorší scénář, ani nejlepší možný scénář. Odhad očekávaných úvěrových ztrát musí vždy naopak odrážet možnost, že úvěrová ztráta nastane, i když nejpravděpodobnějším výsledkem je, že k úvěrové ztrátě nedojde.

B5.5.42 Odstavec 5.5.17 písm. a) vyžaduje, aby odhad očekávaných úvěrových ztrát odrážel nezkreslující a pravděpodobnostně váženou částku, která se určí vyhodnocením rozsahu možných výsledků. V praxi se nemusí jednat o komplexní analýzu. V některých případech může být dostačující relativně jednoduché modelování, aniž by bylo zapotřebí velké množství podrobných simulací scénářů. Přiměřený odhad pravděpodobnostně vážené částky mohou představovat například průměrné úvěrové ztráty velké skupiny finančních nástrojů, které sdílejí společné znaky rizika. V jiných situacích bude pravděpodobně zapotřebí identifikovat scénáře, které stanoví částku a načasování peněžních toků pro určité výsledky a odhad pravděpodobnosti těchto výsledků. V těchto situacích budou očekávané úvěrové ztráty odrážet nejméně dva výsledky v souladu s odstavcem 5.5.18.

B5.5.43 U očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání účetní jednotka odhadne riziko selhání u finančního nástroje během jeho očekávané doby trvání. Dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty jsou částí očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání a představují hotovostní schodky za dobu trvání, které vzniknou, jestliže selhání nastane během 12 měsíců od data vykázání (nebo za kratší období, pokud očekávaná doba trvání finančního nástroje je kratší než 12 měsíců), a jsou váženy pravděpodobností, že dojde k selhání. Dvanáctiměsíční očekávané úvěrové ztráty proto nejsou ani očekávanými úvěrovými ztrátami za dobu trvání, které účetní jednotce vzniknou u finančních nástrojů, u kterých předpokládá selhání v následujících 12 měsících, ani hotovostními schodky, které jsou očekávány v období následujících 12 měsíců.

Časová hodnota peněz

B5.5.44 Očekávané úvěrové ztráty se diskontují k datu vykázání, a nikoli k datu očekávaného neplnění závazků ani k jinému datu, s využitím efektivní úrokové míry stanovené při prvotním zaúčtování nebo její aproximace. Jestliže má finanční nástroj proměnlivou úrokovou míru, očekávané úvěrové ztráty se diskontují pomocí stávající efektivní úrokové míry stanovené v souladu s odstavcem B5.4.5.

▼M53

B5.5.45 U nakoupených nebo vzniklých úvěrově znehodnocených finančních aktiv se očekávané úvěrové ztráty diskontují pomocí efektivní úrokové míry upravené o úvěrové riziko stanovené při prvotním zaúčtování.

▼M54

B5.5.46 Očekávané úvěrové ztráty z pohledávek vyplývajících z leasingu se diskontují pomocí stejné diskontní sazby, která byla použita při ocenění dané pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16.

▼M53

B5.5.47 Očekávané úvěrové ztráty z úvěrového příslibu se diskontují pomocí efektivní úrokové míry nebo její aproximace, která se uplatní při zaúčtování finančního aktiva vzniklého na základě úvěrového příslibu. Je tomu tak proto, že za účelem uplatnění požadavků týkajících se znehodnocení se k finančnímu aktivu zaúčtovanému po čerpání úvěrového příslibu přistupuje jako k pokračování daného příslibu, a nikoli jako k novému finančnímu nástroji. Očekávané úvěrové ztráty z finančního aktiva proto musí být vyčísleny se zohledněním počátečního úvěrového rizika úvěrového příslibu ode dne, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného příslibu.

B5.5.48 Očekávané úvěrové ztráty ze smluv o finanční záruce nebo z úvěrových příslibů, pro které nelze určit efektivní úrokovou míru, musí být diskontovány s uplatněním diskontní sazby, která odráží současné tržní stanovení časové hodnoty peněz a specifická rizika peněžních toků, ale pouze tehdy a jen do té míry, jsou-li tato rizika zohledněna úpravou diskontní sazby a nikoli úpravou hotovostních schodků, které jsou diskontovány.

Přiměřené a doložitelné informace

B5.5.49 Pro účely tohoto standardu se přiměřenými a doložitelnými informacemi rozumí takové informace, které jsou dostupné k datu vykazování bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, včetně informací o minulých událostech, současných podmínkách a předpovědí budoucích ekonomických podmínek. Informace, které jsou dostupné pro účely finančního výkaznictví, jsou považovány za informace dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí.

B5.5.50 Účetní jednotka není povinna začlenit předpovědi budoucích podmínek na celou očekávanou dobu trvání finančního nástroje. Míra úsudku nezbytná k odhadu očekávaných úvěrových ztrát závisí na dostupnosti podrobných informací. Se zvyšujícím se horizontem prognózy se dostupnost podrobných informací snižuje a míra úsudku nutná pro odhad očekávaných úvěrových ztrát se zvyšuje. Odhad očekávaných úvěrových ztrát nevyžaduje podrobný odhad na období, která jsou značně vzdálená – pro taková období může účetní jednotka extrapolovat projekce z dostupných podrobných informací.

B5.5.51 Účetní jednotka nemusí provést vyčerpávající vyhledávání informací, ale musí posoudit všechny přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí a které jsou relevantní pro odhad očekávaných úvěrových ztrát včetně

▼M53

dopadu očekávaných plateb předem. Užité informace musí zahrnovat faktory, které jsou specifické pro daného dlužníka, celkové hospodářské podmínky a hodnocení stávajících i očekávaných směrů vývoje podmínek k datu vykázání. Účetní jednotka může využívat různé zdroje údajů, které mohou být jak interní (specifické pro danou účetní jednotku), tak externí. Mezi možné zdroje údajů patří interní historické zkušenosti s úvěrovými ztrátami, interní ratingy, zkušenosti jiných účetních jednotek s úvěrovými ztrátami a externí ratingy, zprávy a statistiky. Účetní jednotky, které nemají zdroje údajů specifických pro tyto účetní jednotky, nebo mají nedostatečné zdroje, mohou využít pro srovnatelný finanční nástroj (nebo skupinu finančních nástrojů) zkušenosti rovnocenné skupiny.

B5.5.52 Historické informace jsou významným východiskem nebo základem vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát. Účetní jednotka však musí přizpůsobit historická data, jako například zkušenost s úvěrovou ztrátou, na základě běžných dostupných údajů za účelem zohlednění účinků současných podmínek a jejich předpovědí do budoucna, které neovlivnily období, ke kterému jsou tato historická data vztažena, a za účelem odstranění účinků podmínek historického období, které nejsou relevantní pro budoucí smluvní peněžní toky. V některých případech by mohly být nejlepšími přiměřenými a doložitelnými informacemi neupravené historické informace v závislosti na povaze těchto historických informací a době, kdy byly vypočteny, v porovnání s okolnostmi k datu vykázání a znaky posuzovaného finančního nástroje. Odhady změn očekávaných úvěrových ztrát by měly odrážet změny v souvisejících pozorovatelných údajích za různá období (jako jsou např. změny v míře nezaměstnanosti, v cenách nemovitostí a komodit, v platební situaci nebo jiných faktorech, které svědčí o vzniklých úvěrových ztrátách u daného finančního nástroje nebo u skupiny finančních nástrojů a ve skupině a o velikosti těchto změn) a mít s těmito změnami konzistentní směr. Účetní jednotka musí pravidelně přezkoumávat metodiku a předpoklady použité pro odhad očekávaných úvěrových ztrát s cílem zmenšit rozdíly mezi odhady úvěrových ztrát a skutečnými úvěrovými ztrátami.

B5.5.53 Když se při odhadování očekávaných úvěrových ztrát používají historické míry ztrátovosti, je důležité, aby informace o těchto mírách byla aplikována na skupiny, které jsou definovány způsobem konzistentním se skupinami, u kterých byly historické míry ztrátovosti pozorovány. Použitá metoda má proto každé skupině finančních aktiv umožnit propojení informací o bývalých zkušenostech s úvěrovou ztrátou ve skupinách aktiv s podobnými znaky úvěrových rizik a s relevantními pozorovatelnými informacemi, které zohledňují současné podmínky.

B5.5.54 Očekávané úvěrové ztráty odrážejí vlastní očekávání úvěrových ztrát účetní jednotky. Po zvážení všech přiměřených a doložitelných informací, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, při odhadu očekávaných úvěrových ztrát, by však účetní jednotka měla zvážit rovněž pozorovatelné tržní informace o úvěrovém riziku určitého finančního nástroje nebo podobných finančních nástrojů.

▼M53

Kolaterál

B5.5.55 Pro účely vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát musí odhad očekávaných hotovostních schodků odrážet peněžní toky očekávané z kolaterálu a jiných úvěrových posílení, která jsou součástí smluvních podmínek, a účetní jednotka je nezaúčtuje odděleně. Odhad očekávaných hotovostních schodků u zajištěného finančního nástroje odráží částku a načasování peněžních toků, které mohou dle očekávání plynout ze zabavení kolaterálu, snížené o náklady na získání a prodej kolaterálu bez ohledu na to, zda je toto zabavení pravděpodobné (tj. odhad očekávaných peněžních toků zohlední pravděpodobnost zabavení kolaterálu a peněžní toky, které by z něho vyplynuly). V důsledku toho by do této analýzy měly být zahrnuty všechny peněžní toky očekávané z realizace kolaterálu v období delším než smluvně sjednaná splatnost smlouvy. Jakýkoli kolaterál získaný v důsledku zabavení se nezaúčtuje jako aktivum, které je odděleno od zajištěného finančního nástroje, pokud nesplňuje relevantní kritéria vykázání aktiva v tomto nebo v jiném standardu.

Reklasifikace finančních aktiv (oddíl 5.6)

B5.6.1 Jestliže účetní jednotka reklasifikuje finanční aktiva v souladu s odstavcem 4.4.1, odstavec 5.6.1 vyžaduje, aby uplatnila reklasifikaci prospektivně ode dne reklasifikace. Jak kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, tak kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku vyžadují, aby byla efektivní úroková míra stanovena při prvotním zaúčtování. Obě tyto kategorie ocenění rovněž vyžadují, aby byly požadavky týkající se znehodnocení uplatňovány stejným způsobem. Proto pokud účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum mezi kategorií nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou a kategorií nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, platí, že:

a) zaúčtování úrokových výnosů se nezmění a účetní jednotka proto i nadále užívá stejnou efektivní úrokovou míru;

b) vyčíslení očekávaných úvěrových ztrát se nezmění, protože obě kategorie oceňování uplatňují stejný přístup ke znehodnocení. Při reklasifikaci finančního aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku do kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, by však opravná položka byla zaúčtována jako úprava hrubé účetní hodnoty finančního aktiva ode dne reklasifikace. Při reklasifikaci finančního aktiva z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, by opravná položka byla odúčtována (a proto by již nebyla zaúčtována jako úprava hrubé účetní hodnoty) a místo toho by byla zaúčtována jako částka akumulovaného znehodnocení (nebo stejná částka) do ostatního úplného výsledku a byla by zveřejněna ode dne reklasifikace.

B5.6.2 Účetní jednotka však nemusí zaúčtovat odděleně výnosy z úroků nebo zisky nebo ztráty ze znehodnocení u finančního aktiva oceněného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Proto když účetní jednotka reklasifikuje finanční aktivum z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, efektivní úroková míra se stanoví na základě reálné hodnoty ke dni reklasifikace. Navíc se pro účely uplatnění oddílu 5.5 na finanční aktivum ode dne reklasifikace přistupuje ke dni reklasifikace jako ke dni prvotního zaúčtování.

▼M53

Zisky a ztráty (oddíl 5.7)

B5.7.1 Odstavec 5.7.5 umožňuje, aby se účetní jednotka při prvotním zaúčtování neodvolatelně rozhodla, zda bude změny v reálné hodnotě investice do kapitálového nástroje, který není určený k obchodování, vykazovat v ostatním úplném výsledku. Toto rozhodnutí učiní jednotlivě za každý nástroj (tj. jednotlivě za každou akcii) Částky vykázané v ostatním úplném výsledku nebudou následně převedeny do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka však může převést akumulovaný zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu. Dividendy z takových investic jsou zaúčtovány do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 5.7.6 s výjimkou případů, kdy tyto dividendy jednoznačně představují zpětné získání části pořizovacích nákladů této investice.

B5.7.1 A Pokud neplatí požadavky odstavce 4.1.5, odstavec 4.1.2 A vyžaduje, že finanční aktivum musí být oceňováno reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, jestliže smluvní podmínky finančního aktiva vedou k určitému datu ke vzniku peněžních toků, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny, a dané aktivum je drženo v rámci obchodního modelu, jehož cíle je dosaženo jak inkasem smluvních peněžních toků, tak prodejem finančních aktiv. Tato kategorie ocenění vykazuje informace do zisku nebo ztráty, jako by dané finanční aktivum bylo oceněno naběhlou hodnotou, zatímco ve výkazu o finanční pozici je finanční aktivum oceněno reálnou hodnotou. Zisky nebo ztráty s výjimkou těch, které jsou vykazovány do zisku nebo ztráty v souladu s odstavci 5.7.10–5.7.11, se zaúčtují do ostatního úplného výsledku. Když jsou tato finanční aktiva odúčtována, akumulovaný zisk nebo ztráta dříve vykázané do ostatního úplného výsledku se reklasifikují do zisku nebo ztráty. To odráží zisk nebo ztrátu, které by byly vykázány do zisku nebo ztráty při odúčtování, pokud by finanční aktivum bylo oceněno naběhlou hodnotou.

B5.7.2 Účetní jednotka aplikuje IAS 21 na finanční aktiva a finanční závazky, které jsou peněžními položkami v souladu s tímto standardem a jsou vyjádřené v cizí měně. IAS 21 vyžaduje, aby se veškeré kurzové zisky a ztráty z peněžních aktiv a peněžních závazků vykazovaly do zisku nebo ztráty. Výjimkou je peněžní položka, která slouží jako zajišťovací nástroj při zajištění peněžních toků (viz odstavec 6.5.11), při zajištění čistých investic (viz odstavec 6.5.13) nebo při zajištění reálné hodnoty kapitálového nástroje, u nějž se účetní jednotka rozhodla vykazovat změny v reálné hodnotě do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 (viz odstavec 6.5.8).

B5.7.2 A Pro účely zaúčtování kurzových zisků a ztrát podle IAS 21 se k finančnímu aktivu oceněnému reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A přistupuje jako k peněžní položce. V souladu s tím se k takovému finančnímu aktivu přistupuje jako k aktivu oceněnému naběhlou hodnotou v cizí měně. Kurzové rozdíly u naběhlé hodnoty jsou zaúčtovány do zisku nebo ztráty a jiné změny účetní hodnoty jsou zaúčtovány v souladu s odstavcem 5.7.10.

B5.7.3 Odstavec 5.7.5 umožňuje, aby se účetní jednotka neodvolatelně rozhodla, zda bude následné změny v reálné hodnotě určité investice do kapitálového nástroje vykazovat v ostatním úplném výsledku. Taková investice není peněžní položkou. V souladu s tím zisk nebo ztráta, která je vykázána v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5, zahrnuje veškeré komponenty související s měnovými kurzy.

▼M53

B5.7.4 Pokud je mezi nederivátovým peněžním aktivem a nederivátovým peněžním závazkem zajišťovací vztah, jsou kurzové změny těchto finančních nástrojů vykazovány do zisku nebo ztráty.

Závazky zařazené do kategorie oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

B5.7.5 Když účetní jednotka zařadí finanční závazek do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, musí stanovit, zda by vykázání dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku nevedlo ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody v zisku nebo ztrátě. Ke vzniku nebo zvětšení účetní neshody by došlo, pokud by vykázání dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku vedlo k větší účetní neshodě v zisku nebo ztrátě, než kdyby tyto částky byly vykazovány do zisku nebo ztráty.

B5.7.6 Aby mohla provést toto určení, musí účetní jednotka posoudit, zda očekává, že se dopady změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem v zisku nebo ztrátě vzájemně kompenzují změnou v reálné hodnotě jiného finančního nástroje oceněného reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Takové očekávání musí být založeno na ekonomické souvislosti mezi znaky závazku a znaky jiného finančního nástroje.

B5.7.7 Toto určení se provede při prvotním zaúčtování a nepřehodnocuje se. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka zaúčtovat všechna tato aktiva nebo závazky, které mohou způsobit účetní neshodu, ve stejném okamžiku. Přiměřená prodleva je přípustná za předpokladu, že se očekává, že dojde ke všem zbývajícím transakcím. Účetní jednotka musí jednotně uplatňovat svou metodiku s cílem určit, zda vykazování dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem v ostatním úplném výsledku povede ke vzniku nebo rozšíření účetní neshody v zisku nebo ztrátě. Účetní jednotka však může použít různé metodiky v případě, že existují odlišné ekonomické souvislosti mezi znaky závazků označených jako nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty a znaky jiných finančních nástrojů. IFRS 7 vyžaduje, aby účetní jednotka za účelem tohoto určení prováděla v komentáři k účetní závěrce zveřejňování kvalitativních informací o své metodice.

B5.7.8 Jestliže by došlo ke vzniku nebo zvětšení takové neshody, je účetní jednotka povinna vykazovat všechny změny v reálné hodnotě (včetně dopadů změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem) do zisku nebo ztráty). Jestliže by nedošlo ke vzniku nebo zvětšení takové neshody, je účetní jednotka povinna vykazovat dopady změn úvěrového rizika souvisejícího s daným závazkem do ostatního úplného výsledku.

B5.7.9 Částky vykázané do ostatního úplného výsledku nesmí být následně převedeny do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka však může převádět akumulovaný zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu.

B5.7.10 Následující příklad popisuje situaci, v níž by došlo ke vzniku účetní neshody v zisku nebo ztrátě, pokud by byly dopady změn úvěrového rizika daného závazku vykazovány do ostatního úplného výsledku. Hypoteční banka poskytuje svým zákazníkům úvěry a financuje je prodejem dluhopisů s odpovídajícími znaky (například nesplacené částky, profil splácení, splatnost a měna) na trhu. Smluvní podmínky úvěru umožňují hypotečnímu zákazníkovi, aby svůj úvěr předčasně splatil (tj. splnil svůj závazek vůči bance) nákupem odpovídajícího dluhopisu v reálné hodnotě na trhu a jeho doručením hypoteční bance.

▼**M53**

V důsledku tohoto smluvního práva na předčasné splacení dochází k tomu, že pokud se úvěrová kvalita dluhopisu zhorší (a tudíž se sníží i reálná hodnota závazku hypoteční banky), snižuje se i reálná hodnota úvěru poskytnutého hypoteční bankou. Změna v reálné hodnotě tohoto aktiva odráží smluvní právo hypotečního zákazníka předčasně splatit hypoteční úvěr nákupem podkladového dluhopisu v reálné hodnotě (která se v tomto případě snížila) a doručením tohoto dluhopisu hypoteční bance. V důsledku toho se dopady změn úvěrového rizika daného závazku (dluhopisu) započtou do zisku nebo ztráty proti odpovídající změně reálné hodnoty finančního aktiva (úvěru). Pokud by byly dopady změny úvěrového rizika daného závazku vykázány do ostatního úplného výsledku, došlo by k účetní neshodě v zisku nebo ztrátě. Je proto nutné, aby hypoteční banka vykazovala všechny změny v reálné hodnotě daného závazku (včetně dopadů změn úvěrového rizika daného závazku) do zisku nebo ztráty.

B5.7.11 V příkladu uvedeném v odstavci B5.7.10 existuje smluvní vazba mezi dopady změn úvěrového rizika daného závazku a změnami v reálné hodnotě finančního aktiva (tj. v důsledku smluvního práva hypotečního zákazníka předčasně splatit úvěr nákupem dluhopisu v reálné hodnotě a doručením tohoto dluhopisu hypoteční bance). K účetní neshodě však může dojít také v případě neexistence smluvní vazby.

B5.7.12 Pro účely uplatnění požadavků uvedených v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8 není účetní neshoda způsobena pouze metodou oceňování, kterou účetní jednotka používá ke stanovení dopadů změn úvěrového rizika daného závazku. Účetní neshoda v zisku nebo ztrátě by vznikla pouze v případě, kdy by se očekávalo, že se dopady změn úvěrového rizika daného závazku (jak je definuje IFRS 7) kompenzují změnami v reálné hodnotě jiného finančního nástroje. Neshoda, která vznikne pouze v důsledku metody oceňování (tj. protože účetní jednotka neodděluje změny úvěrového rizika daného závazku od některých jiných změn jeho reálné hodnoty), neovlivní určení vyžadované v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8. Může například docházet k tomu, že účetní jednotka neodděluje změny úvěrového rizika daného závazku od změn rizika likvidity. Jestliže účetní jednotka vykazuje do ostatního úplného výsledku kombinovaný dopad obou těchto faktorů, může dojít k neshodě, protože změny rizika likvidity mohou být zahrnuty do ocenění finančních aktiv účetní jednotky reálnou hodnotou a celá změna reálné hodnoty těchto aktiv se vykazuje do zisku nebo ztráty. Taková neshoda je však způsobena nepřesností oceňování, nikoli vztahem započtení popsaným v odstavci B5.7.6, a proto neovlivní určení vyžadované v odstavcích 5.7.7 a 5.7.8.

Význam pojmu „úvěrové riziko“' (odstavce 5.7.7 a 5.7.8)

B5.7.13 IFRS 7 definuje úvěrové riziko jako „riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním svého závazku.“ Požadavek v odst. 5.7.7 písm. a) se vztahuje k riziku, že emitent nesplní daný konkrétní závazek. Nemusí se nutně vztahovat k bonitě emitenta. Jestliže například účetní jednotka vydá zajištěný závazek a nezajištěný závazek, které jsou jinak identické, bude úvěrové riziko těchto dvou závazků odlišné, přestože je vydala stejná účetní jednotka. Úvěrové riziko zajištěného závazku bude nižší než úvěrové riziko závazku nezajištěného. Úvěrové riziko zajištěného závazku se může blížit nule.

▼**M53**

B5.7.14 Pro účely uplatnění požadavku uvedeného v odst. 5.7.7 písm. a) se úvěrové riziko liší od rizik výkonnosti specifických pro určitá aktiva. Riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva se netýká rizika, že účetní jednotka nevyrovná určitý závazek, ale rizika, že jednotlivé aktivum nebo skupina aktiv bude mít špatnou (nebo žádnou) výkonnost.

B5.7.15 Níže jsou uvedené příklady rizik výkonnosti specifických pro určitá aktiva:

a) závazek obsahující prvek, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature), kdy je částka splatná investorům smluvně stanovena na základě výkonnosti určitých aktiv. Dopad tohoto prvku, který výši plnění váže na hodnotu podílové jednotky (unit-linking feature) na reálnou hodnotu závazku představuje riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva, nikoli úvěrové riziko;

b) závazek vydaný strukturovanou účetní jednotkou s následujícími znaky. Účetní jednotka je právně izolovaná, tudíž aktiva v této jednotce jsou účelově vázaná pouze ve prospěch svých investorů, i v případě bankrotu. Účetní jednotka neuzavírá žádné další transakce a aktiva této jednotky nemohou být zastavena. Částky náleží investorům účetní jednotky, pouze pokud účelově vázaná aktiva generují peněžní toky. Změny v reálné hodnotě závazku tudíž odrážejí především změny v reálné hodnotě aktiva. Dopad výkonnosti aktiva na reálnou hodnotu závazku představuje riziko výkonnosti specifické pro určitá aktiva, nikoli úvěrové riziko.

Určování dopadů změn úvěrového rizika

B5.7.16 Pro účely uplatnění požadavku uvedeného v odst. 5.7.7 písm. a) určí účetní jednotka výši změn v reálné hodnotě finančního závazku, která nastala v důsledku změn úvěrového rizika tohoto závazku, buď

a) jako výši změny v reálné hodnotě, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, které způsobují vznik tržního rizika (viz odstavce B5.7.17 a B5.7.18), nebo

b) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny v reálné hodnotě daného závazku v důsledku změn úvěrového rizika, které je s ním spojeno.

B5.7.17 Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik tržního rizika, zahrnují změny referenční úrokové sazby, ceny jiného finančního nástroje účetní jednotky, ceny komodit, měnového kurzu, cenového nebo úrokového indexu.

B5.7.18 Pokud jedinou významnou změnu tržních podmínek určitého závazku představují změny pozorované (referenční) úrokové sazby, lze částku v odst. B5.7.16 písm. a) odhadnout takto:

a) nejprve účetní jednotka vypočítá vnitřní výnosovou míru závazku na počátku období pomocí zjištěné reálné hodnoty závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od této vnitřní výnosové míry odečte pozorovanou (referenční) úrokovou míru na počátku období a dostane složku vnitřní výnosové míry příslušející určitému nástroji;

▼M53

b) účetní jednotka dále vypočítá současnou hodnotu peněžních toků spojených se závazkem s pomocí smluvních peněžních toků závazku na konci období a diskontní sazby rovnající se součtu i) pozorované (referenční) úrokové míry na konci období a ii) složky vnitřní výnosové míry, která přísluší danému nástroji a která byla určena podle písmene a);

c) rozdíl mezi reálnou hodnotou závazku na konci období a částkou určenou podle písmene b) představuje změnu reálné hodnoty, která nevyplývá ze změn pozorované (referenční) tržní úrokové míry. To je částka, kterou je třeba vykázat do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.7 písm. a).

B5.7.19 Příklad v odstavci B5.7.18 předpokládá, že změny v reálné hodnotě vyplývající z jiných faktorů, než jsou změny úvěrového rizika nástroje nebo změny pozorovaných (referenčních) úrokových měr, nejsou významné. Tato metoda by nebyla vhodná v případě, že by změny v reálné hodnotě vznikající na základě jiných faktorů byly významné. V takových případech má účetní jednotka povinnost použít jinou metodu, která věrněji oceňuje dopad změn úvěrového rizika, které je s tímto závazkem spojeno (viz odst. B5.7.16 písm. b)). Pokud například nástroj z tohoto příkladu obsahuje vložený derivát, ke změně v reálné hodnotě vloženého derivátu se při určování částky, která má být vykázána do ostatního úplného výsledku v souladu s odst. 5.7.7 písm. a), nepřihlíží.

B5.7.20 Stejně jako u všech ocenění reálnou hodnotou musí metoda oceňování použitá účetní jednotkou ke zjištění té části změny v reálné hodnotě závazku, která vyplývá ze změn úvěrového rizika, využívat v co nejvyšší míře relevantní pozorovatelné vstupy a v co nejnižší míře nepozorovatelné vstupy.

ZAJIŠŤOVACÍ ÚČETNICTVÍ (KAPITOLA 6)

Zajišťovací nástroje (oddíl 6.2)

Co může být zajišťovacím nástrojem

B6.2.1 Deriváty, které jsou vloženy do hybridních smluv, ale nejsou odděleně účtovány, nemohou plnit funkci samostatného zajišťovacího nástroje.

B6.2.2 Kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou finančními aktivy ani finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.

B6.2.3 Pro zajištění měnového rizika je stanovena komponenta měnového rizika nederivátového finančního nástroje v souladu s IAS 21.

Vystavené opce

B6.2.4 Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat derivát oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty jako zajišťovací nástroj, vyjma některých vystavených opcí. Vystavená opce nesplňuje požadavky zajišťovacího nástroje, pokud nekompenzuje drženou opci včetně té, která je vložena do jiného finančního nástroje (např. vystavená kupní opce používaná k zajištění svolatelného závazku).

▼M53

Určení zajišťovacího nástroje

B6.2.5 V případech jiných zajištění než zajištění měnového rizika platí, že když účetní jednotka použije nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty jako zajišťovací nástroj, může použít tento nederivátový finanční nástroj pouze jako celek, případně jeho poměrnou část.

B6.2.6 Jednotlivý zajišťovací nástroj lze použít jako zajišťovací nástroj pro více typů rizik za předpokladu, že existuje specifické určení zajišťovacího nástroje a různých rizikových pozic jako zajištěných položek. Tyto zajištěné položky mohou být v různých zajišťovacích vztazích.

Zajištěné položky (oddíl 6.3)

Co může být zajištěnou položkou

B6.3.1 Závazný příslib týkající se akvizice podniku v souvislosti s podnikovými kombinacemi nemůže být předmětem zajištění kromě případů zajištění měnového rizika, protože ostatní zajišťovaná rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou tzv. všeobecná podnikatelská rizika.

B6.3.2 Investice vykázaná ekvivalenční metodou nemůže být použita jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty. Je tomu tak proto, že ekvivalenční metodou se vykazuje podíl investora na zisku nebo ztrátě jednotky, do které se investovalo, nikoli změny v reálné hodnotě investice Z obdobného důvodu nemůže být zajištěnou položkou pro účely zajištění reálné hodnoty investice do dceřiného podniku zahrnutého do konsolidace. Je tomu tak proto, že v rámci konsolidace se zaúčtuje zisk nebo ztráta dceřiného podniku, nikoli změny v reálné hodnotě investice. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky je rozdílné, protože jde o zajištění měnového rizika, nikoli o zajištění reálné hodnoty, které investici zajišťuje proti změně její hodnoty.

B6.3.3 Odstavec 6.3.4 umožňuje účetní jednotce použít jako zajištěné položky agregované expozice, které jsou kombinací expozice a derivátu. Při použití takové zajištěné položky účetní jednotka posoudí, zda agregovaná expozice v sobě spojuje expozici s derivátem tak, že vytváří odlišnou agregovanou expozici, která je řízena jako jedna expozice pro určité riziko (nebo rizika). V takovém případě může účetní jednotka použít zajištěnou položku na základě této agregované expozice. Například:

a) účetní jednotka může zajistit určité množství vysoce pravděpodobných koupí kávy za období 15 měsíců proti cenovému riziku (na základě US dolarů) pomocí patnáctiměsíčních smluv typu futures na kávu. Kombinaci vysoce pravděpodobných koupí kávy a smlouvy typu futures na kávu lze pro účely řízení rizika považovat za patnáctiměsíční angažovanost vůči měnovému riziku stanovenou pevnou částkou v US dolarech (tj. jako jakýkoli peněžní odtok stanovený pevnou částkou v US dolarech za období 15 měsíců).

▼**M53**

b) účetní jednotka může zajistit měnové riziko na celé období desetiletého dluhu s pevnou úrokovou mírou, vyjádřeného v cizí měně. Účetní jednotka však vyžaduje, aby byla angažovanost s pevnou úrokovou mírou uváděna v její funkční měně pouze v krátkodobém až střednědobém horizontu (dejme tomu dvouletém) a angažovanost s pohyblivou úrokovou mírou v její funkční měně po zbývající dobu do splatnosti. Na konci každého z těchto dvouletých intervalů (tj. s dvouletým přeceňováním) stanoví účetní jednotka úrokovou angažovanost na následující dva roky (pokud je výše úroku taková, že si účetní jednotka přeje zafixovat úrokové míry). V takové situaci může účetní jednotka uzavřít měnový úrokový swap se změnou z pevné úrokové míry na pohyblivou, který mění dluh v cizí měně s pevnou úrokovou mírou na angažovanost ve funkční měně s proměnlivou úrokovou mírou. Ten se překrývá s dvouletým úrokovým swapem, který – na základě funkční měny – mění dluh s proměnlivou úrokovou mírou na dluh s pevnou úrokovou mírou. V podstatě je na kombinaci dluhu v cizí měně s pevnou úrokovou mírou a desetiletého měnového úrokového swapu se změnou z pevné úrokové míry na pohyblivou pro účely řízení rizika nahlíženo jako na desetiletou angažovanost dluhu s proměnlivou úrokovou mírou ve funkční měně.

B6.3.4 Při použití zajištěné položky na základě agregované expozice účetní jednotka zváží kombinovaný dopad položek, které představují celkovou expozici, za účelem posouzení efektivnosti zajištění a výpočtu neefektivnosti zajištění. Položky, které přestavují celkovou expozici, však jsou i nadále účtovány odděleně. To znamená například, že:

a) deriváty, které jsou součástí agregované expozice, se zaúčtují jako samostatná aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou; a

b) pokud je zajišťovací vztah zařazen mezi položky, které představují agregovanou expozici, musí být způsob, kterým je derivát zahrnut do agregované expozice, v souladu s určením tohoto derivátu jako zajišťovacího nástroje na úrovni agregované expozice. Jestliže například účetní jednotka vylučuje forwardový prvek derivátu z jeho určení jako zajišťovacího nástroje pro zajišťovací vztah mezi položkami, které představují agregovanou expozici, musí tento forwardový prvek vyloučit rovněž při zahrnutí derivátu jako zajištěné položky jako části celkové expozice. Jinak musí celková expozice zahrnovat derivát jako celek nebo jeho poměrnou část.

B6.3.5 Odstavec 6.3.6 stanoví, že měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných vnitroskupinových transakcí může v konsolidované účetní závěrce splňovat definici zajištěné položky u zajištění peněžních toků, pokud je tato transakce oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky vstupující do této transakce a měnové riziko ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu. Pro tento účel může být účetní jednotka mateřským podnikem, dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným ujednáním nebo pobočkou. Pokud měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných vnitroskupinových transakcí neovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu, nemůže tato transakce splňovat definici zajištěné položky. To se obvykle týká přefakturování licenčních poplatků, úroků a poplatků za manažerské služby mezi členy stejné skupiny, pokud neexistuje související externí transakce. Pokud však měnové riziko u předpokládané vnitroskupinové

▼M53

transakce ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu, může transakce uvnitř skupiny splnit definici zajištěné položky. Příkladem jsou předpokládané prodeje nebo nákupy zásob mezi členy téže skupiny, pokud budou následně prodány mimo skupinu. Obdobně může předpokládaný vnitropodnikový prodej movitého majetku mezi podnikem ve skupině, který tyto movité věci vyrobil, a jiným podnikem ve skupině, který při svém podnikání bude tento movitý majetek využívat, ovlivnit konsolidovaný zisk nebo ztrátu. To může například nastat proto, že movitý majetek bude odepisován nakupující jednotkou a částka, v níž byl movitý majetek původně zaúčtován, se může měnit, pokud je očekávaná vnitroskupinová transakce oceněna jinou měnou, než je funkční měna nakupující účetní jednotky.

B6.3.6 Jestliže zajištění očekávané vnitroskupinové transakce splňuje požadavky zajišťovacího účetnictví, bude jakýkoli zisk nebo ztráta zaúčtován do ostatního úplného výsledku nebo z něho odúčtován v souladu s odstavcem 6.5.11. Dané období nebo daná období, po která měnové riziko zajištěné transakce ovlivní zisk nebo ztrátu, je období, kdy ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu.

Určení zajištěných položek

B6.3.7 Složka je zajištěná položka, která je méně než celá položka. V důsledku toho složka odráží pouze některá rizika položky, jejíž je součástí, případně tato rizika odráží pouze do určité míry (například když použije poměrnou část určité položky).

Rizikové složky

B6.3.8 Aby byla složka způsobilá pro určení jako zajištěná položka, musí být samostatně identifikovatelnou složkou finanční nebo nefinanční položky, a změny peněžních toků nebo reálné hodnoty položky, která je důsledkem změn rizika dané rizikové složky, musí být spolehlivě ocenitelné.

B6.3.9 Při zjišťování, které složky rizika naplňují podmínky určení jako zajištěné položky, účetní jednotka posoudí takové složky rizika v kontextu určité struktury trhu, k níž se riziko nebo rizika vztahují a v níž probíhá zajišťovací činnost. Takové určení vyžaduje vyhodnocení relevantních skutečností a okolností, které se liší podle jednotlivých rizik a trhů.

B6.3.10 Při použití složek rizika jako zajištěných položek účetní jednotka zváží, zda jsou tyto složky rizika výslovně uvedeny ve smlouvě (smluvně určené složky rizika) nebo zda jsou implicitně obsaženy v reálné hodnotě nebo v peněžních tocích položky, jíž jsou součástí (mimosmluvně určené složky rizika). Mimosmluvně určené složky rizika se mohou vztahovat k položkám, které nepředstavují smlouvu (například k očekávaným transakcím), nebo ke smlouvám, které příslušnou složku výslovně neuvádějí (například závazný příslib, která zahrnuje pouze jedinou cenu namísto vzorce pro stanovení cen, který odkazuje na různé podkladové proměnné). Například:

▼**M53**

a) Účetní jednotka A má dlouhodobou smlouvu o dodávkách zemního plynu, jehož cena se určuje pomocí smluvně stanoveného vzorce odkazujícího na komodity a další faktory (například plynový olej, topný olej a ostatní složky, jako jsou například platby za dopravu). Účetní jednotka A zajistí složku plynového oleje v této smlouvě o dodávkách pomocí forwardové smlouvy na plynový olej. Vzhledem k tomu, že složka plynového oleje je specifikována v podmínkách smlouvy o dodávkách, jedná se o smluvně určenou složku rizika. Proto účetní jednotka A na základě vzorce pro stanovení cen dospěje k závěru, že riziko ceny plynového oleje je samostatně identifikovatelné. Zároveň existuje trh pro forwardové smlouvy na plynový olej. Proto účetní jednotka A dospěje k závěru, že riziko ceny plynového oleje je spolehlivě měřitelné. V důsledku toho představuje riziko ceny plynového oleje ve smlouvě o dodávkách složku, která je způsobilá k určení jako zajištěná položka.

b) Účetní jednotka B zajistí své budoucí koupě kávy na základě své předpokládané produkce. Pro část předpokládaného objemu prodeje je zajištění zahájeno až 15 měsíců před dodávkou. Účetní jednotka B v průběhu času zvyšuje objem zajištění (s přibližováním data dodávky). Účetní jednotka B používá pro řízení svého cenového rizika kávy dva odlišné typy smluv:

i) smlouvy typu futures na kávu obchodované na burze a

ii) smlouvy na dodávky kávy Arabica z Kolumbie dodávané na konkrétní místo výroby. Tyto smlouvy určují cenu tuny kávy na základě ceny smluv typu futures na kávu obchodovaných na burze, pevného cenového diferenciálu a proměnlivého poplatku za logistické služby s pomocí vzorce pro stanovení cen. Smlouva o dodávkách kávy představuje prováděcí smlouvu, v souladu s níž účetní jednotka provede skutečnou dodávku kávy.

U dodávek, které se vztahují ke sklizni v daném roce, umožní uzavření smluv o dodávkách kávy účetní jednotce B stanovit cenový diferenciál mezi skutečnou kvalitou zakoupené kávy (kávy Arabica z Kolumbie) a referenční kvalitou, která slouží jako podkladová proměnná pro smlouvu typu futures obchodovanou na burze. Pro dodávky vztahující se k příští sklizni však smlouvy na dodávku kávy nejsou dosud k dispozici, takže není možné stanovit cenový diferenciál. Účetní jednotka B použije smlouvu typu futures obchodovanou na burze kávy k zajištění složky referenční kvality svého cenového rizika kávy pro dodávky vztahující se jak ke sklizni v daném roce, tak k příští sklizni. Účetní jednotka B určí, že je vystavena třem odlišným rizikům: cenovému riziku kávy odrážejícímu referenční kvalitu, cenovému riziku kávy odrážejícímu rozdíl (rozpětí) mezi cenou referenční kvality kávy a určité kávy Arabica z Kolumbie, kterou skutečně obdrží, a proměnlivé logistické náklady. U dodávek týkajících se

▼M53

sklizně v daném roce bude poté, co účetní jednotka B uzavře smlouvu o dodávkách kávy, cenové riziko odrážející referenční kvalitu smluvně určenou složkou rizika, protože vzorec pro stanovení cen zahrnuje indexaci na cenu smlouvy typu futures obchodované na burze kávy. Účetní jednotka B dospěje k závěru, že tato složka rizika je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná. U dodávek týkajících se příští sklizně účetní jednotka B dosud neuzavřela žádné smlouvy na dodávku kávy (tj. tyto dodávky jsou očekávanými transakcemi). Cenové riziko kávy odrážející referenční kvalitu je tedy mimosmluvně určenou složkou rizika. Analýza tržní struktury provedená účetní jednotkou B zohledňuje způsob stanovení cen případných dodávek této určité kávy, kterou obdrží. Proto účetní jednotka B na základě této analýzy tržní struktury dospěje k závěru, že očekávané transakce zahrnují rovněž cenové riziko kávy, které odráží referenční kvalitu jako složku rizika, která je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná i přesto, že není smluvně určena. V důsledku toho může účetní jednotka B použít zajišťovací vztahy založené na složkách rizika (pro cenové riziko kávy, které odráží referenční kvalitu) pro smlouvy na dodávku kávy i pro očekávané transakce.

c) Účetní jednotka C zajistí část svých budoucích koupí leteckého turbínového paliva na základě své předpokládané spotřeby až 24 měsíců před dodávkou a v průběhu času bude objem zajištění zvyšovat. Účetní jednotka C zajistí toto riziko s využitím různých typů smluv v závislosti na časovém horizontu zajištění, který ovlivňuje tržní likviditu derivátů. Pro delší časové horizonty (12–24 měsíců) používá účetní jednotka C kontrakty na surovou ropu, protože jen tyto kontrakty mají dostatečnou tržní likviditu. Pro časové horizonty 6–12 měsíců užívá účetní jednotka C deriváty na plynový olej, protože jsou dostatečně likvidní. Pro časové horizonty do šesti měsíců užívá účetní jednotka C kontrakty na letecké turbínové palivo. Analýza tržní struktury pro ropu a ropné produkty provedená společností C a její vyhodnocení relevantních skutečností a okolností je následující:

i) Účetní jednotka C působí v zeměpisné oblasti, v níž se jako referenční údaj používá surová ropa typu Brent. Surová ropa je referenčním údajem surovin, který ovlivňuje cenu různých ropných produktů jako jejich nejdůležitější vstup. Plynový olej je referenčním měřítkem rafinovaných ropných produktů, kterého se užívá jako reference při tvorbě cen destilátů ropy obecněji. To se odráží rovněž v typech derivátových finančních nástrojů pro trhy s ropou a rafinovanými ropnými produkty v prostředí, v němž účetní jednotka C působí, jako například:

— referenční smlouva typu futures na ropu týkající se surové ropy Brent;

— referenční smlouva typu futures na plynový olej, která se užívá jako reference pro tvorbu cen destilátů – například spreadové deriváty leteckého turbínového paliva pokrývají cenový diferenciál mezi leteckým turbínovým palivem a referenčním plynovým olejem; a

▼M53

— referenční derivát „crack spread“ u plynového oleje, (tj. derivát pro cenový diferenciál mezi ropou a plynovým olejem – rafinérská marže), který je indexovaný k ropě typu Brent.

ii) stanovení cen rafinovaných ropných produktů nezávisí na tom, která konkrétní ropa je zpracovávána v určité rafinérii, protože tyto rafinované ropné produkty (jako například plynový olej nebo tryskové palivo) jsou standardizované produkty.

Proto dospěje účetní jednotka C k závěru, že cenové riziko jejích koupí leteckého turbínového paliva zahrnuje složku cenového rizika surové ropy vycházející ze surové ropy typu Brent, a složku cenového rizika plynového oleje, i když surová ropa ani plynový olej nejsou specifikovány v žádném smluvním ujednání. Účetní jednotka C dospěje k závěru, že tyto dvě složky rizika lze samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit, i když nejsou smluvně určené. V důsledku toho může účetní jednotka C použít zajišťovací vztahy pro předpokládané koupě tryskového paliva na základě složek rizika (pro surovou ropu nebo plynový olej). Tato analýza rovněž znamená, že pokud by účetní jednotka C použila například deriváty surové ropy na základě ropy West Texas Intermediate (WTI), změny cenového diferenciálu mezi ropou Brent a ropou WTI by způsobily neefektivnost zajištění.

d) Účetní jednotka D drží dluhový nástroj s pevnou úrokovou mírou. Tento nástroj je vydán v prostředí s trhem, na němž je velké množství podobných dluhových nástrojů porovnáváno podle svých rozpětí s referenční úrokovou mírou (například LIBOR) a nástrojů s proměnlivou úrokovou mírou, které jsou v tomto prostředí obvykle indexovány k této referenční sazbě. Pro řízení úrokového rizika se často používají úrokové swapy na základě této referenční sazby bez ohledu na rozpětí dluhových nástrojů vůči této referenční sazbě. Cena dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou se mění v přímé reakci na změny referenční sazby tak, jak nastávají. Účetní jednotka D dospěje k závěru, že referenční sazba představuje složku, kterou lze samostatně identifikovat a spolehlivě ocenit. V důsledku toho může účetní jednotka D použít zajišťovací vztahy pro dluhový nástroj s pevnou úrokovou mírou na základě složky rizika pro referenční úrokové riziko.

B6.3.11 Při použití složky rizika jako zajištěné položky se u této složky rizika uplatní požadavky týkající se zajišťovacího účetnictví stejným způsobem, jako se uplatní pro jiné zajištěné položky, které nejsou složkami rizika. Uplatní se například kritéria způsobilosti včetně toho, že zajišťovací vztah musí splňovat požadavky na efektivnost zajištění a jakoukoli neefektivnost zajištění je nutno vyčíslit a zaúčtovat.

▼M53

B6.3.12 Účetní jednotka může rovněž určit jako zajištěné položky pouze peněžní toky nebo reálné hodnoty nad nebo pod určitou cenu nebo jinou proměnnou („jednostranné riziko“). Vnitřní hodnota zajišťovacího nástroje ve formě nakoupené opce (za předpokladu, že má s určeným rizikem shodné podstatné podmínky) zobrazuje jednostranné riziko v zajištěné položce, což však neplatí pro jeho časovou hodnotu. Například může účetní jednotka určit variabilitu budoucích peněžních toků vyplývajících z růstu ceny očekávané koupě komodity. V takové situaci určí účetní jednotka k zajištění pouze ztráty z peněžních toků vyplývající z růstu ceny nad určenou úroveň. Zajištěné riziko nezahrnuje časovou hodnotu nakoupené opce, neboť časová hodnota není součástí očekávané transakce, která ovlivňuje zisk nebo ztrátu.

B6.3.13 Existuje vyvratitelný předpoklad, že pokud riziko inflace není smluvně určeno, není samostatně identifikovatelné ani spolehlivě ocenitelné, a proto jej nelze použít jako složku rizika finančního nástroje. V omezených případech je však možné identifikovat složku rizika pro riziko inflace, která je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná vzhledem ke konkrétním okolnostem inflačního prostředí a relevantnímu trhu v oblasti úvěrů.

B6.3.14 Účetní jednotka například vydá dluh v prostředí, ve kterém mají dluhopisy vázané na inflaci takovou objemovou a časovou strukturu, jejímž důsledkem je dostatečně likvidní trh, který umožňuje vytvoření časové struktury s bezkuponovými reálnými úrokovými mírami. To znamená, že pro příslušnou měnu je inflace relevantním faktorem, který je na trzích s úvěry posuzován samostatně. Za těchto okolností by mohla být riziková složka inflace stanovena diskontováním peněžních toků zajištěného dluhového nástroje s použitím časové struktury bezkuponových reálných úrokových měr (tj. způsobem podobným stanovení bezrizikové (nominální) úrokové míry). Naproti tomu v řadě případů není riziková složka inflace samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná. Účetní jednotka například vydá pouze dluh s nominální úrokovou mírou v prostředí, v němž existuje trh pro dluhopisy vázané na inflaci, který není dostatečně likvidní, aby umožňoval vytvoření časové struktury bezkuponových reálných úrokových měr. V takovém případě analýza tržní struktury a příslušných skutečností a okolností nepodporuje závěr účetní jednotky, že inflace je relevantní faktor, který je na trzích s úvěry posuzován odděleně. Proto nemůže účetní jednotka překonat vyvratitelný předpoklad, že riziko inflace, které není smluvně určené, není samostatně identifikovatelné a spolehlivě ocenitelné. V důsledku toho by inflační složka rizika nebyla způsobilá k určení jako zajištěná položka. To platí bez ohledu na jakýkoli zajišťovací nástroj inflace, který účetní jednotka skutečně uzavřela. Účetní jednotka zejména nemůže implicitně použít podmínky skutečného nástroje zajišťujícího inflaci tím, že promítne jeho podmínky do dluhu s nominální úrokovou mírou.

B6.3.15 Smluvně určená složka rizika inflace peněžních toků zaúčtovaného dluhopisu vázaného na inflaci (za předpokladu, že není požadováno účtovat vložený derivát samostatně) je samostatně identifikovatelná a spolehlivě ocenitelná, pokud ostatní peněžní toky nástroje nejsou ovlivněny složkou rizika inflace.

▼M53

Složky nominální hodnoty

B6.3.16 Existují dva typy složek nominálních hodnot, které mohou být použity jako zajištěná položka v zajišťovacím vztahu: složka, která je poměrnou částí celé položky, nebo vrstva. Typ složky mění účetní výsledek. Účetní jednotka určí složku pro účely účtování v souladu se svým cílem řízení rizik.

B6.3.17 Příkladem složky, která je poměrnou částí, je 50 procent smluvních peněžních toků z úvěru.

B6.3.18 Vrstva může být specifikována v rámci definované, avšak otevřené populace, nebo z definované nominální hodnoty. Příklady zahrnují:

a) část objemu finanční transakce, například příští peněžní toky v hodnotě 10 CM z prodeje vyjádřené v cizí měně následující po prvních 20 CM v březnu 201X ([1]);

b) část fyzického objemu, například spodní vrstva, oceňující 5 milionů krychlových metrů zemního plynu uskladněného v lokalitě XYZ;

c) část fyzického nebo jiného objemu transakce, například koupě prvních 100 barelů ropy v červnu 201X nebo prvních 100 MWh prodeje elektřiny v červnu 201X; nebo

d) vrstva nominální hodnoty zajištěné položky. Například posledních 80 milionů MJ ze závazného příslibu ve výši 100 milionů MJ, spodní vrstva 20 milionů MJ z dluhopisu s pevnou úrokovou mírou 100 milionů MJ nebo horní vrstva 30 milionů MJ z celkové částky dluhu s pevnou úrokovou mírou ve výši 100 milionů MJ, který lze předčasně splatit v reálné hodnotě (definovaná nominální hodnota je 100 milionů MJ).

B6.3.19 Jestliže je pro zajištění reálné hodnoty použita vrstva, určí ji účetní jednotka na základě definované nominální hodnoty. Aby vyhověla požadavkům na způsobilé zajištění reálné hodnoty, musí účetní jednotka přecenit zajištěnou položku s ohledem na změny v reálné hodnotě, (tj. přecenit položku o změny v reálné hodnotě připadající na zajištěná rizika). Tato úprava zajištění reálné hodnoty musí být zaúčtována do zisku nebo ztráty nejpozději v okamžiku odúčtování této položky. Proto je nutné sledovat položku, ke které se tato úprava zajištění reálné hodnoty vztahuje. U vrstvy při zajištění reálné hodnoty to vyžaduje, aby účetní jednotka sledovala nominální hodnotu, v níž je tato vrstva identifikována. Například v odst. B6.3.18 písm. d) je nutno sledovat celkovou definovanou nominální hodnotu ve výši 100 milionů MJ za účelem sledování spodní vrstvy ve výši 20 milionů MJ nebo horní vrstvy ve výši 30 milionů MJ.

B6.3.20 Vrstva, která obsahuje opci předčasného splacení, není způsobilá, aby byla použita jako zajištěná položka při zajištění reálné hodnoty, jestliže reálná hodnota této opce předčasného splacení je ovlivněna změnami zajištěného rizika, ledaže určená vrstva zahrnuje dopad příslušné opce předčasného splacení při určování změny reálné hodnoty zajištěné položky.

([1]) tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ) a v „jednotkách cizí měny“ (CM).

▼**M53**

Vztah mezi složkami a celkovými peněžními toky určité položky

B6.3.21 Jestliže je složka peněžních toků finanční nebo nefinanční položky použita jako zajištěná položka, musí být tato složka nižší nebo se musí rovnat celkové výši peněžních toků celé této položky. Jako zajištěná položka však mohou být použity všechny peněžní toky z celé této položky a mohou být zajištěny pouze proti jednomu konkrétnímu riziku (například pouze proti změnám, které lze připsat na vrub změnám úrokové míry LIBOR nebo cenu referenční komodity).

B6.3.22 Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková míra je pod mírou LIBOR, nemůže účetní jednotka použít:

a) složku závazku rovnající se úroku při použití úrokové míry LIBOR (plus částka jistiny v případě zajištění reálné hodnoty) a

b) zápornou zbytkovou složku.

B6.3.23 Avšak v případě finančního závazku s pevnou úrokovou mírou, jehož efektivní úroková míra je (například) 100 bazických bodů pod úrokovou mírou LIBOR, může účetní jednotka použít jako zajištěnou položku změnu hodnoty celého závazku, (tj. jistinu plus úrok podle úrokové míry LIBOR minus 100 bazických bodů), které lze připsat na vrub změn úrokové míry LIBOR. Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou úrokovou mírou zajištěn až nějakou dobu po svém vzniku a úrokové míry se mezitím změnily, může účetní jednotka použít složku rizika rovnající se referenční míře, která je vyšší než smluvní úroková míra hrazená u této položky. Účetní jednotka to může provést tehdy, pokud je referenční míra nižší než efektivní úroková míra vypočtená za předpokladu, že účetní jednotka koupila daný nástroj v den, kdy poprvé použije zajištěnou položku. Předpokládejme například, že účetní jednotka vydá finanční aktivum s pevnou úrokovou mírou o hodnotě 100 MJ, které má efektivní úrokovou míru rovnou 6 % v období, kdy míra LIBOR je 4 %. Účetní jednotka začne zajišťovat toto aktivum o něco později v době, kdy sazba LIBOR vzrostla o 8 % a reálná hodnota aktiva poklesla na 90 MJ. Účetní jednotka si spočítá, že kdyby pořídila aktivum v den, kdy poprvé vymezila příslušné riziko úrokové míry LIBOR jako zajištěnou položku, pak by efektivní výnos tohoto aktiva na základě jeho tehdejší reálné hodnoty činil 9,5 %. Protože LIBOR je nižší než tento efektivní výnos, může účetní jednotka použít složku osmiprocentní sazby LIBOR, která sestává částečně ze smluvních úrokových peněžních toků a částečně z rozdílu mezi současnou reálnou hodnotou (tzn. 90 MJ) a částkou splatnou při splatnosti (tzn. 100 MJ).

B6.3.24 Jestliže je finanční závazek s proměnlivou úrokovou mírou úročen (například) dle tříměsíční úrokové míry LIBOR minus 20 bazických bodů (s dolním limitem nula bazických bodů), účetní jednotka může použít jako zajištěnou položku změnu peněžních toků celého tohoto závazku (tj. tříměsíční LIBOR minus 20 bazických bodů – včetně dolního limitu), kterou lze připsat na vrub změnám úrokové míry LIBOR). Proto dokud tříměsíční forwardová křivka LIBOR pro

▼M53

zbývající dobu trvání tohoto závazku neklesne pod 20 bazických bodů, má zajištěná položka stejnou variabilitu peněžních toků jako závazek, který je úročen v souladu s tříměsíční úrokovou mírou LIBOR s nulovým nebo kladným rozpětím. Pokud však tříměsíční forwardová křivka LIBOR pro zbývající dobu trvání daného závazku (nebo jeho části) klesne pod 20 bazických bodů, má zajištěná položka nižší variabilitu peněžních toků než závazek, který je úročen v souladu s tříměsíční úrokovou mírou LIBOR s nulovým nebo kladným rozpětím

B6.3.25 Obdobným příkladem nefinanční položky je konkrétní typ surové ropy z určitého ropného pole, který je oceněn nezávisle na relevantní referenční surové ropě. Jestliže účetní jednotka prodá tuto surovou ropu podle smlouvy s využitím smluvního vzorce pro stanovení cen, který stanoví cenu za barel podle referenční ceny surové ropy minus 10 MJ s dolním limitem 15 MJ, účetní jednotka může použít jako zajištěnou položku celou variabilitu peněžních toků v rámci prodejní smlouvy, kterou lze připsat na vrub změny referenční ceny surové ropy. Účetní jednotka však nemůže použít složku rovnající se úplné změně referenční ceny surové ropy. Proto dokud forwardová cena (pro každou dodávku) neklesne pod 25 MJ, má zajištěná položka stejnou variabilitu peněžních toků jako prodej surové ropy za referenční cenu surové ropy (nebo s kladným rozpětím). Jestliže však forwardová cena jakékoli dodávky klesne pod 25 MJ, zajištěná položka má nižší variabilitu peněžních toků než prodej surové ropy za referenční cenu ropy (nebo s kladným rozpětím).

Kritéria pro použití zajišťovacího účetnictví (oddíl 6.4)

Efektivnost zajištění

B6.4.1 Efektivnost zajištění je míra, do které se změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje nebo změny jeho peněžních toků vzájemně započtou se změnami v reálné hodnotě nebo peněžních tocích zajištěné položky (například když je zajištěnou položkou složka rizika, je příslušná změna v reálné hodnotě nebo změna peněžních toků určité položky taková změna, kterou lze připsat na vrub zajištěného rizika). Neefektivnost zajištění je míra, do které jsou změny v reálné hodnotě nebo změny peněžních toků zajišťovacího nástroje větší nebo menší než u zajištěné položky.

B6.4.2 Účetní jednotka musí při označování zajišťovacího vztahu a rovněž průběžně analyzovat zdroje neefektivnosti zajištění, u nichž se předpokládá, že ovlivní zajišťovací vztah během jeho trvání. Tato analýza (včetně případných aktualizací v souladu s odstavcem B6.5.21, vyplývajících z rebalancování zajišťovacího vztahu) je pro účetní jednotku základem posuzování toho, jak splnila požadavky na efektivnost zajištění.

B6.4.3 Aby se zamezilo pochybnostem, dopady nahrazení původní protistrany protistranou, která provádí clearing, a s tím spojených změn, jak je popsáno v odstavci 6.5.6, se odrazí v ocenění zajišťovacího nástroje, a tudíž i při posuzování efektivnosti zajištění a oceňování efektivnosti zajištění.

▼M53

Ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem

B6.4.4 Požadavek existence ekonomického vztahu znamená, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se obvykle pohybují v opačném směru vzhledem ke stejnému riziku, tj. zajišťovanému riziku. Proto musí existovat předpoklad, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se budou systematicky měnit v reakci na pohyby buď stejné podkladové proměnné, nebo podkladových proměnných, které spolu ekonomicky souvisejí tak, že reagují podobným způsobem na riziko, které je předmětem zajištění (např. surová ropa Brent a WTI).

B6.4.5 Jestliže podkladové proměnné nejsou stejné, ale jsou v ekonomickém vztahu, může nastat situace, kdy se hodnoty zajišťovacího nástroje a zajištěné položky pohybují stejným směrem, například tehdy, když se mění cenový diferenciál mezi dvěma souvisejícími podkladovými proměnnými, zatímco samotné podkladové proměnné se významně nepohybují. To je stále v souladu s ekonomickým vztahem mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, pokud se i nadále očekává, že hodnoty zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se budou zpravidla při pohybu podkladové proměnné pohybovat opačným směrem.

B6.4.6 Posouzení toho, zda existuje ekonomický vztah, zahrnuje analýzu možného chování zajišťovacího vztahu po dobu jeho platnosti s cílem zjistit, zda lze očekávat, že splní cíl řízení rizik. Pouhá existence statistické korelace mezi dvěma proměnnými sama o sobě nepodporuje platný závěr, že existuje ekonomický vztah.

Dopad úvěrového rizika

B6.4.7 Vzhledem k tomu, že model zajišťovacího účetnictví je založen na obecném pojmu vzájemného započtu zisků a ztrát ze zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, určuje se efektivnost zajištění nejen podle ekonomického vztahu mezi těmito položkami (tj. změn jejich podkladových proměnných), ale rovněž podle dopadu úvěrového rizika jak na hodnotu zajišťovacích nástrojů, tak zajištěné položky. Dopad úvěrového rizika znamená, že dokonce i v případě, že existuje ekonomický vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, úroveň vzájemného započtení se může stát nepředvídatelnou. To může být výsledkem změny úvěrového rizika buď u zajišťovacího nástroje, nebo u zajištěné položky, která je v takové výši, že úvěrové riziko je určující pro změny hodnoty, které vyplývají z ekonomického vztahu (tj. z dopadu změn podkladových proměnných). Výše, ze které vyplývá toto určení, je taková, že by vyústila ve ztrátu (nebo zisk) z úvěrového rizika, které by zmařily dopad změn podkladových proměnných na hodnotu zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky, i kdyby se jednalo o změny významné. Jestliže naopak v průběhu určitého období dojde jen k malým změnám podkladových proměnných, skutečnost, že i malé změny hodnoty zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky související s rizikem by mohly ovlivnit hodnotu více než podkladové proměnné, není určující.

▼M53

B6.4.8 Příkladem úvěrového rizika, které je určující pro zajišťovací vztah, je situace, kdy účetní jednotka zajišťuje komoditní riziko pomocí nekolateralizovaného derivátu. Jestliže u protistrany tohoto derivátu dojde k výraznému zhoršení úvěrové pozice, mohl by dopad změn úvěrové pozice protistrany převážit nad dopadem ceny komodit na reálnou hodnotu zajišťovacího nástroje, zatímco změny hodnoty zajištěné položky do značné míry závisí na změně cen komodit.

Zajišťovací poměr

B6.4.9 V souladu s požadavky na efektivnost zajištění musí být zajišťovací poměr zajišťovacího vztahu stejný jako poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky, které účetní jednotka skutečně zajišťuje, a počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá pro zajištění daného počtu množstevních jednotek zajištěné položky. Z toho plyne, že jestliže účetní jednotka zajistí méně než 100 procent rizika u určité položky, například 85 procent, určí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru, který je stejný jako zajišťovací poměr vyplývající z 85 procent této angažovanosti, a počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje, které účetní jednotka skutečně používá k zajištění uvedených 85 procent. Stejně tak pokud například účetní jednotka zajišťuje riziko pomocí nominální hodnoty 40 jednotek finančního nástroje, určí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru, který je stejný jako zajišťovací poměr vyplývající z tohoto množství 40 jednotek (tj. účetní jednotka nesmí použít zajišťovací poměr na základě většího množství jednotek, než které drží celkem, ani nižšího množství jednotek) a počtu množstevních jednotek zajištěné položky, které skutečně zajišťuje pomocí těchto 40 jednotek.

B6.4.10 Určení zajišťovacího vztahu pomocí stejného zajišťovacího poměru jako je ten, který vyplývá z množství jednotek zajištěné položky, a zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá, však nesmí odrážet nerovnováhu mezi váhou přisouzenou zajištěné položce a váhou přisouzenou zajišťovacímu nástroji, která by opět způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda byla vykázána či nikoli), jež by mohla vést k účetnímu výsledku, který by nebyl v souladu s účelem zajišťovacího účetnictví. Proto musí účetní jednotka pro účely určení zajišťovacího poměru upravit zajišťovací poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky a ze zajišťovacího nástroje, který účetní jednotka skutečně využívá, je-li to nutné k tomu, aby se této nerovnováze vyhnula.

B6.4.11 Příklady relevantních úvah při posuzování, zda je účetní výsledek v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví:

a) zda je stanoven zamýšlený zajišťovací poměr s cílem předejít vykázání neefektivnosti zajištění u zajištění peněžních toků nebo dosáhnout úprav zajištění reálné hodnoty pro více zajištěných položek s cílem zvýšit využívání účtování v reálné hodnotě, ale bez vzájemného započtení změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje; a

▼M53

b) zda existuje obchodní důvod pro konkrétní poměrné váhy zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, i když to vede k neefektivnosti zajištění. Účetní jednotka například uzavře zajišťovací nástroj a určí jeho množstevní položky, které se neshodují s množstevními položkami stanovenými jako nejlepší zajištění zajištěné položky, protože standardní objem zajišťovacích nástrojů jí neumožňuje použít přesný počet množstevních položek zajišťovacího nástroje („problematika velikosti lotů“). Příkladem je účetní jednotka, která zajišťuje koupi 100 tun kávy pomocí standardních smluv typu futures, přičemž velikost smlouvy je 37 500 liber. Účetní jednotka by mohla na zajištění objemu koupě 100 tun použít pouze pět nebo šest smluv (což odpovídá 85,0 a 102,1 tunám). V tomto případě účetní jednotka označí zajišťovací vztah pomocí zajišťovacího poměru vyplývajícího z počtu smluv typu futures na koupi kávy, které skutečně využívá, protože neefektivnost zajištění vyplývající z nesouladu poměrných vah zajištěné položky a zajišťovacího nástroje by nevyústila v účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví.

Četnost posuzování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění

B6.4.12 Na počátku zajišťovacího vztahu a dále průběžně účetní jednotka posoudí, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění. Účetní jednotka provádí průběžné hodnocení minimálně ke každému datu vykázání nebo při významné změně okolností ovlivňujících požadavky na efektivnost zajištění podle toho, které z těchto dat nastane dříve. Toto hodnocení se vztahuje k očekávání týkajícím se efektivnosti zajištění, a je proto zaměřeno pouze na budoucnost.

Metody posuzování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění

B6.4.13 Tento standard nespecifikuje metodu posuzování, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění. Účetní jednotka však musí využívat metodu, která zachycuje relevantní znaky zajišťovacího vztahu včetně zdrojů neefektivnosti zajištění. V závislosti na těchto faktorech může tato metoda představovat kvalitativní nebo kvantitativní hodnocení.

B6.4.14 Například když si základní podmínky (např. nominální hodnota, splatnost a podkladová proměnná) zajišťovacího nástroje a zajištěné položky vzájemně odpovídají nebo jsou úzce sladěny, mohla by účetní jednotka na základě kvalitativního hodnocení těchto základních podmínek dospět k závěru, že hodnota zajišťovacího nástroje a hodnota zajištěné položky se budou obvykle pohybovat v opačném směru vzhledem ke stejnému riziku, a proto existuje ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 Skutečnost, že derivát je v okamžiku, kdy je zařazen jako zajišťovací nástroj, v penězích nebo mimo peníze, sama o sobě neznamená, že kvalitativní hodnocení je nevhodné. Záleží na okolnostech, zda by neefektivnost zajištění vyplývající z této skutečnosti mohla být takového rozsahu, že by ji kvalitativní hodnocení adekvátně nezachytilo.

▼M53

B6.4.16 Naopak platí, že jestliže základní podmínky zajišťovacího nástroje a zajištěné položky nejsou úzce sladěny, zvýší se úroveň nejistoty ohledně rozsahu vzájemného započtu. V důsledku toho je obtížnější předpovědět efektivnost zajištění po dobu trvání zajišťovacího vztahu. V takové situaci může účetní jednotka dospět k závěru, že mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem existuje ekonomický vztah (viz odstavce B6.4.4–B6.4.6), pouze na základě kvantitativního hodnocení. V určitých situacích může být kvantitativní hodnocení vhodné rovněž pro posouzení, zda zajišťovací poměr užitý pro označení zajišťovacího vztahu splňuje požadavky na efektivnost zajištění (viz odstavce B6.4.9–B6.4.11). Účetní jednotka může pro tyto dva odlišné účely použít stejné nebo odlišné metody.

B6.4.17 Jestliže dojde ke změnám okolností, které ovlivňují efektivnost zajištění, může nastat nutnost, aby účetní jednotka změnila metodu posuzování, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, s cílem zajistit, že jsou stále zaúčtovány relevantní znaky zajišťovacího vztahu včetně zdrojů neefektivnosti zajištění.

B6.4.18 Hlavním zdrojem pro posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, je řízení rizik účetní jednotky. To znamená, že jako základ pro posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění, lze použít informace o řízení (nebo jeho analýzu) používané pro účely rozhodování.

B6.4.19 Dokumentace účetní jednotky týkající se zajišťovacího vztahu zahrnuje způsob posuzování požadavků na efektivnost zajištění včetně použité metody nebo metod. Dokumentace zajišťovacího vztahu musí být aktualizována při jakékoli změně těchto metod (viz odstavec B6.4.17).

Účtování o zajišťovacích vztazích splňujících podmínky (oddíl 6.5)

B6.5.1 Příkladem zajištění reálné hodnoty je zajištění změn v reálné hodnotě dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou, které vyplývají ze změn úrokových měr. Toto zajištění může provést jak emitent, tak držitel.

B6.5.2 Účelem zajištění peněžních toků je odložit zisk nebo ztrátu ze zajišťovacího nástroje na období, ve kterém nebo ve kterých zajištěné očekávané budoucí peněžní toky ovlivní zisk nebo ztrátu. Příkladem zajištění peněžního toku je použití swapu ke změně úvěru s proměnlivou úrokovou mírou (bez ohledu na to, zda je oceněn naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou) na úvěr s pevnou úrokovou mírou (tzn. zajištění budoucí transakce, v níž zajišťované budoucí peněžní toky jsou budoucími úrokovými platbami). Naproti tomu předpokládaná koupě kapitálového nástroje, který po získání bude účtován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, je příkladem položky, která nemůže být zajištěnou položkou v zajištění peněžních toků, protože případné zisky nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, které by byly odloženy, by nebylo možno příslušně reklasifikovat do zisku nebo ztráty v průběhu období, ve kterém by došlo ke vzájemnému zápočtu. Ze stejného důvodu nemůže být zajištěnou položkou v zajištění peněžních toků ani předpokládaná koupě kapitálového nástroje, který po získání bude účtován v reálné hodnotě, přičemž změny v reálné hodnotě budou vykazovány do ostatního úplného výsledku.

▼M53

B6.5.3 Zajištění závazného příslibu (například zajištění změn ceny paliva u nezaúčtovaného smluvního závazku elektrárenské společnosti koupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním změny v reálné hodnotě. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Závazný příslib zajištění měnových rizik může však být také v souladu s odstavcem 6.5.4 vykazován jako zajištění peněžních toků.

Vyčíslení neefektivnosti zajištění

B6.5.4 Při vyčíslení neefektivnosti zajištění zohlední účetní jednotka časovou hodnotu peněz. V důsledku toho stanoví účetní jednotka hodnotu zajištěné položky na základě současné hodnoty, a proto změna hodnoty zajištěné položky zahrnuje rovněž dopad časové hodnoty peněz.

B6.5.5 Pro výpočet změny hodnoty zajištěné položky za účelem vyčíslení neefektivnosti zajištění může účetní jednotka použít derivát s podmínkami odpovídajícími základním podmínkám zajištěné položky (běžně označovaný jako „hypotetický derivát“), který by byl například pro zajištění očekávané transakce nastaven pomocí úrovně zajišťované ceny (nebo míry). Například jestliže by zajištění na stávající tržní úrovni představovalo dvoustranné riziko, hypotetický derivát by představoval hypotetickou forwardovou smlouvu, která by byla v okamžiku určení zajišťovacího vztahu nastavena na nulovou hodnotu. V případě, že by se zajištění týkalo například jednostranného rizika, představoval by hypotetický derivát vnitřní hodnotu hypotetické opce, která by v době určení zajišťovacího vztahu byla v penězích, pokud by se úroveň zajišťované ceny rovnala současné tržní úrovni, nebo mimo peníze, kdyby úroveň zajišťované ceny byla vyšší (nebo při zajištění dlouhé pozice nižší) než současná tržní úroveň. Použití hypotetického derivátu je jedním z možných způsobů výpočtu změny hodnoty zajištěné položky. Hypotetický derivát kopíruje zajištěnou položku a vede proto ke stejnému výsledku, jako kdyby byla změna hodnoty stanovena na základě jiného přístupu. Proto použití „hypotetického derivátu“ samo o sobě nepředstavuje metodu, ale matematický prostředek, který lze použít pouze pro výpočet hodnoty zajištěné položky. Proto nelze „hypotetický derivát“ použít tak, aby zahrnoval prvky hodnoty zajištěné položky, které existují pouze v zajišťovacím nástroji (ale nikoli v zajištěné položce). Příkladem je dluh vyjádřený v cizí měně (bez ohledu na to, zda se jedná o dluh s pevnou úrokovou mírou nebo s pohyblivou úrokovou mírou). Při použití hypotetického derivátu pro výpočet změny hodnoty tohoto dluhu nebo současné hodnoty kumulativní změny jeho peněžních toků nemůže hypotetický derivát jednoduše stanovit poplatek za směnu různých měn, i když skutečné deriváty, v jejichž rámci ke směně různých měn dochází, mohou takový poplatek zahrnovat (například úrokové swapy v různých měnách).

B6.5.6 Změnu hodnoty zajištěné položky stanovenou pomocí hypotetického derivátu lze použít rovněž pro účely posouzení, zda zajišťovací vztah splňuje požadavky na efektivnost zajištění.

▼M53

Rebalancování zajišťovacího vztahu a změn zajišťovacího poměru

B6.5.7 Rebalancování se týká úprav deklarovaných množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje již existujícího zajišťovacího vztahu za účelem zachování zajišťovacího poměru, který je v souladu s požadavky na efektivnost zajištění. Změny deklarovaných množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje pro jiný účel nepředstavují rebalancování pro účely tohoto standardu.

B6.5.8 Rebalancování se účtuje jako pokračování zajišťovacího vztahu v souladu s odstavci B6.5.9–B6.5.21. Při rebalancování je stanovena neefektivnost zajištění zajišťovacího vztahu a je zaúčtována bezprostředně před úpravou zajišťovacího vztahu.

B6.5.9 Úprava zajišťovacího poměru umožňuje účetní jednotce reagovat na změny vztahu mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou, které vyplývají z jejich podkladových nebo rizikových proměnných. Například zajišťovací vztah, ve kterém má zajišťovací nástroj a zajištěná položka odlišné, ale související podkladové proměnné, se mění v závislosti na změně vztahu mezi těmito dvěma podkladovými proměnnými (například odlišné, ale související referenční indexy, míry nebo ceny). Rebalancování tudíž umožňuje pokračování zajišťovacího vztahu v situacích, kdy se vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou změní takovým způsobem, který lze kompenzovat úpravou zajišťovacího poměru.

B6.5.10 Účetní jednotka například zajišťuje měnové riziko cizí měny A pomocí měnového derivátu odkazujícího na cizí měnu B, a cizí měny A a B jsou na sebe navázány, (tj. jejich měnový kurz je udržován v určitém pásmu nebo na měnovém kurzu stanoveném centrální bankou nebo jiným orgánem). Jestliže došlo ke změně měnového kurzu mezi cizí měnou A a cizí měnou B (např. bylo stanoveno nové pásmo nebo nový kurz), rebalancování zajišťovacího vztahu tak, aby odrážel nový měnový kurz, by zajistilo, že zajišťovací vztah bude i za nových okolností nadále splňovat požadavek na efektivnost zajištění daného zajišťovacího poměru. Naproti tomu pokud došlo k neplnění závazků v souvislosti s měnovým derivátem, změna zajišťovacího poměru by nemohla zajistit, že zajišťovací vztah bude i nadále splňovat požadavek na efektivnost zajištění. Proto rebalancování neumožňuje pokračování zajišťovacího vztahu v situacích, kdy se vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou změní takovým způsobem, který nelze kompenzovat úpravou zajišťovacího poměru.

B6.5.11 Ne každá změna rozsahu vzájemného zápočtu mezi změnami reálné hodnoty zajišťovacího nástroje a reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajištěné položky představuje změnu vztahu mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou. Účetní jednotka analyzuje zdroje neefektivnosti zajištění, které dle jejího předpokladu ovlivní zajišťovací vztah v době jeho trvání, a vyhodnotí, zda změny rozsahu vzájemného zápočtu představují:

a) výkyvy oproti zajišťovacímu poměru, který zůstává i nadále platný (tj. i nadále vhodně odráží vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou); nebo

▼M53

b) známky toho, že zajišťovací poměr již vhodně neodráží vztah mezi zajišťovacím nástrojem a zajištěnou položkou.

Účetní jednotka provede toto vyhodnocení v porovnání s požadavkem na efektivnost zajištění zajišťovacího poměru, tj. s cílem zajistit, že zajišťovací vztah neodráží takovou nerovnováhu mezi poměrnými vahami zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, která by způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda by byla zaúčtována či nikoli), a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví. Proto toto posouzení vyžaduje použití úsudku.

B6.5.12 Výkyvy oproti konstantnímu zajišťovacímu poměru (a tudíž související neefektivnost zajištění) nelze snížit úpravou zajišťovacího poměru v reakci na každý určitý výsledek. Proto je za takových okolností změna rozsahu vzájemného započtení záležitostí výpočtu a vykázání neefektivnosti zajištění, ale nevyžaduje rebalancování.

B6.5.13 Naproti tomu jestliže změny rozsahu vzájemného zápočtu naznačují, že k výkyvům dochází u zajišťovacího poměru, který se liší od zajišťovacího poměru, který je v současné době používán pro zajišťovací vztah, nebo že existuje trend odchýlení od tohoto zajišťovacího poměru, lze neefektivnost zajištění snížit pomocí úpravy tohoto zajišťovacího poměru vzhledem k tomu, že jeho zachování by způsobilo narůstající neefektivnost zajištění. Proto musí účetní jednotka za těchto okolností posoudit, zda zajišťovací vztah odráží nerovnováhu mezi poměrnými vahami zajištěné položky a zajišťovacího nástroje, která by způsobila neefektivnost zajištění (bez ohledu na to, zda by byla vykázána či nikoli), a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví. Pokud dojde k úpravě zajišťovacího poměru, ovlivní to rovněž výpočet a vykazování neefektivnosti zajištění, protože při rebalancování musí být stanovena neefektivnost zajištění zajišťovacího vztahu a musí být vykázána bezprostředně před úpravou zajišťovacího vztahu v souladu s odstavcem B6.5.8.

B6.5.14 Rebalancování znamená, že pro účely zajišťovacího účetnictví účetní jednotka po zahájení zajišťovacího vztahu upraví počet množstevních jednotek zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky jako reakci na změny okolností, které ovlivňují zajišťovací poměr tohoto zajišťovacího vztahu. Tato úprava by obvykle měla odrážet úpravy počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které skutečně využívá. Účetní jednotka však musí upravit zajišťovací poměr vyplývající z počtu množstevních jednotek zajištěné položky nebo zajišťovacího nástroje, které skutečně využívá, jestliže:

a) by zajišťovací poměr vyplývající ze změny počtu množstevních jednotek zajišťovacího nástroje nebo zajištěné položky, které účetní jednotka skutečně využívá, odrážel nerovnováhu, která by způsobila neefektivnost zajištění a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví; nebo

▼M53

b) by účetní jednotka zachovala počet množstevních jednotek zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které skutečně využívá, a v důsledku toho by vznikl zajišťovací poměr, který by za nových okolností odrážel nerovnováhu, která by způsobila neefektivnost zajištění a jejímž důsledkem by mohl být účetní výsledek, který by byl v rozporu s účelem zajišťovacího účetnictví; (tj. účetní jednotka nesmí vytvořit nerovnováhu tím, že opomene upravit zajišťovací poměr).

B6.5.15 Rebalancování se nepoužije, jestliže se změní cíl řízení rizik zajišťovacího vztahu. V takovém případě bude zajišťovací účetnictví pro daný zajišťovací vztah ukončeno (účetní jednotka by však mohla určit nový zajišťovací vztah, který by obsahoval zajišťovací nástroj nebo zajištěnou položku z předchozího zajišťovacího vztahu, jak je uvedeno v odstavci B6.5.28).

B6.5.16 Jestliže je zajišťovací vztah rebalancován, lze úpravu zajišťovacího poměru uskutečnit různými způsoby:

a) lze zvýšit váhu zajištěné položky (což zároveň snižuje váhu zajišťovacího nástroje):

i) zvýšením objemu zajištěné položky, nebo

ii) snížením objemu zajišťovacího nástroje.

b) lze zvýšit váhu zajišťovacího nástroje (což zároveň snižuje váhu zajištěné položky):

i) zvýšením objemu zajišťovacího nástroje, nebo

ii) snížením objemu zajištěné položky.

Změny objemu se týkají počtu množstevních jednotek, které jsou součástí zajišťovacího vztahu. Snížení objemu tedy nemusí nutně znamenat, že dané položky nebo transakce již neexistují nebo se již nepředpokládá, že proběhnou, ale pouze to, že již nejsou součástí zajišťovacího vztahu. Důsledkem snížení objemu zajišťovacího nástroje může být například to, že si účetní jednotka podrží určitý derivát, ale pouze část tohoto derivátu bud moci být i nadále zajišťovacím nástrojem v zajišťovacím vztahu. K tomu by mohlo dojít, pokud by se rebalancování mohlo uskutečnit pouze snížením objemu zajišťovacího nástroje v zajišťovacím vztahu, ale účetní jednotka by si přitom podržela i objem, který už není zapotřebí. V takovém případě by byla neoznačená část derivátu účtována v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (pokud by nebyla označena jako zajišťovací nástroj v jiném zajišťovacím vztahu).

B6.5.17 Úprava zajišťovacího poměru zvýšením objemu zajištěné položky neovlivní způsob oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Neovlivní ani oceňování změn hodnoty zajištěné položky týkající se již dříve označeného objemu. Od data rebalancování však změny hodnoty zajištěné položky zahrnují i změnu hodnoty dodatečného objemu zajištěných položek. Tyto změny jsou oceňovány počínaje datem rebalancování a s odkazem na toto datum, a nikoli na

▼M53

datum, kdy byl zajišťovací vztah označen. Jestliže například účetní jednotka původně zajistila komoditu v objemu 100 tun za forwardovou cenu 80 MJ (forwardová cena při zahájení zajišťovacího vztahu) a při rebalancování, kdy forwardová cena činila 90 MJ, přidala 10 tun, obsahovala by zajištěná položka po rebalancování dvě vrstvy: 100 tun zajištěných na 80 MJ a 10 tun zajištěných na 90 MJ.

B6.5.18 Úprava zajišťovacího poměru snížením objemu zajišťovacího nástroje neovlivní způsob oceňování změn hodnoty zajištěné položky. Oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje ve vztahu k objemu, který je i nadále označován jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data rebalancování však objem, o který byl zajišťovací nástroj snížen, již není součástí zajišťovacího vztahu. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala cenové riziko komodity pomocí zajišťovacího nástroje, který představoval derivát o objemu 100 tun, a při rebalancování tento objem sníží o 10 tun, zůstane zachován objem zajišťovacího nástroje v nominální hodnotě 90 tun (důsledky z hlediska objemu derivátu (tj. uvedených 10 tun), který již není součástí zajišťovacího vztahu, viz odstavec B6.5.16).

B6.5.19 Úprava zajišťovacího poměru zvýšením objemu zajišťovacího nástroje neovlivní způsob oceňování změn hodnoty zajištěné položky. Oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje ve vztahu k objemu, který byl již dříve označen jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data rebalancování však změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje zahrnují i změny hodnoty dodatečného objemu zajišťovacího nástroje. Tyto změny jsou oceňovány počínaje datem rebalancování a s odkazem na toto datum, a nikoli na datum, kdy byl zajišťovací vztah označen. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala cenové riziko komodity pomocí zajišťovacího nástroje, který představoval derivát o objemu 100 tun, a při rebalancování přidala objem 10 tun, bude zajišťovací nástroj po rebalancování zahrnovat derivát o celkovém objemu 110 tun. Změna reálné hodnoty zajišťovacího nástroje představuje celkovou změnu reálné hodnoty derivátů, jejichž celkový objem činí 110 tun. Tyto deriváty by mohly (a pravděpodobně také budou) mít různé základní podmínky, jako například forwardové úrokové míry, protože byly uzavřeny v různých časových obdobích (včetně možnosti označení derivátů v rámci zajišťovacích vztahů po jejich prvotním zaúčtování).

B6.5.20 Úprava zajišťovacího poměru snížením objemu zajištěné položky neovlivní způsob oceňování změn reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Oceňování změn hodnoty zajištěné položky ve vztahu k objemu, který je i nadále označován jako zajišťovací nástroj, zůstává rovněž beze změny. Od data rebalancování však objem, o který byla zajištěná položka snížena, již není součástí zajišťovacího vztahu. Jestliže například účetní jednotka původně zajišťovala komoditu o objemu 100 tun s forwardovou cenou 80 MJ a při rebalancování tento objem sníží o 10 tun, bude zajištěná položka po rebalancování představovat 90 tun zajištěných při 80 MJ. O 10 tunách zajištěné položky, které již nejsou součástí zajišťovacího vztahu, by bylo účtováno v souladu s požadavky na ukončení zajišťovacího účetnictví (viz odstavce 6.5.6–6.5.7 a B6.5.22–B6.5.28).

▼M53

B6.5.21 Při rebalancování zajišťovacího vztahu provede účetní jednotka aktualizaci své analýzy zdrojů neefektivnosti zajištění, které dle očekávání ovlivní zajišťovací vztah po (zbývající) dobu jeho trvání (viz odstavec B6.4.2). Dokumentace zajišťovacího vztahu musí být přiměřeným způsobem aktualizována.

Ukončení zajišťovacího účetnictví

B6.5.22 Ukončení zajišťovacího účetnictví se použije prospektivně od data, kdy již nejsou splňována kritéria způsobilosti.

B6.5.23 Účetní jednotka nesmí zrušit určení, a tudíž ukončit zajišťovací vztah, který:

a) i nadále splňuje cíle řízení rizik, na základě kterého se stal způsobilým pro zajišťovací účetnictví (tj. účetní jednotka i nadále splňuje tento cíl řízení rizik); a

b) nadále splňuje všechna ostatní kritéria způsobilosti (po zohlednění případného rebalancování zajišťovacího vztahu, připadá-li v úvahu).

B6.5.24 Pro účely tohoto standardu je nutno odlišit strategii řízení rizik účetní jednotky od jejích cílů v oblasti řízení rizik. Strategie řízení rizik je stanovena na nejvyšší úrovni, na které účetní jednotka určuje způsob řízení svých rizik. Strategie řízení rizik obvykle identifikují rizika, kterým je účetní jednotka vystavena, a stanoví, jak na ně účetní jednotka bude reagovat. Strategie řízení rizik je zpravidla zavedena na delší období a může zahrnovat určitou flexibilitu umožňující reagovat na změny okolností, které nastanou v době platnosti této strategie (například různé úrovně úrokových měr nebo cen komodit, které vedou k odlišnému rozsahu zajištění). To je obvykle stanoveno v obecném dokumentu, který je v rámci účetní jednotky odstupňován směrem dolů prostřednictvím politik, které obsahují konkrétnější pokyny. Naproti tomu cíl řízení rizik v zajišťovacím vztahu se uplatňuje na úrovni konkrétního zajišťovacího vztahu. Souvisí s tím, jak je konkrétní zajišťovací nástroj, který je určen, využíván k zajišťování konkrétního rizika, které bylo označeno jako zajištěná položka. Proto může strategie řízení rizik zahrnovat mnoho různých zajišťovacích vztahů, jejichž cíle řízení rizik se vztahují k provádění této celkové strategie řízení rizik. Například:

a) účetní jednotka má strategii řízení svého úrokového rizika u dluhového financování, která stanoví pro účetní jednotku jako celek rozpětí kombinace financování s proměnlivou úrokovou mírou a s pevnou úrokovou mírou. Tato strategie spočívá v udržení pevné úrokové míry u 20 až 40 procent dluhu. Účetní jednotka se čas od času rozhodne, jak tuto strategii provádět (tj. ve které části rozpětí 20 až 40 procent rizika s pevnou úrokovou mírou se hodlá pohybovat) v závislosti na výši úrokových měr. Pokud jsou úrokové míry nízké, stanoví účetní jednotka pevnou úrokovou míru pro větší část dluhu než v případě, že jsou úrokové míry vysoké. Dluh účetní jednotky činí 100 MJ dluhu s proměnlivou úrokovou mírou, z nichž 30 MJ je vyměněno za dluh s pevnou úrokovou mírou. Účetní jednotka využije nízkých úrokových měr

▼M53

a vydá další dluh ve výši 50 MJ za účelem financování větší investice, což realizuje pomocí emise dluhopisu s pevnou úrokovou mírou. Vzhledem k nízkým úrokovým mírám se účetní jednotka rozhodne stanovit riziko s pevnou úrokovou mírou na 40 procent celkového dluhu, přičemž o 20 MJ sníží rozsah, v němž dříve zajišťovala své riziko s proměnlivou úrokovou mírou, což znamená, že výsledné riziko s pevnou úrokovou mírou bude činit 60 MJ. V této situaci se strategie řízení rizik jako taková nemění. Změnil se však způsob, jímž účetní jednotka tuto strategii provádí, což znamená, že došlo ke změně cíle řízení rizika s proměnlivou úrokovou mírou ve výši 20 MJ, které bylo dříve zajištěno (tj. na úrovni zajišťovacího vztahu). Proto je v této situaci nutno ukončit zajišťovací účetnictví pro 20 MJ dříve zajištěného rizika s proměnlivou úrokovou mírou. To by mohlo zahrnovat snížení swapové pozice o 20 MJ nominální hodnoty, ale účetní jednotka by si v závislosti na okolnostech mohla tento objem swapu ponechat a použít ho například k zajištění jiného rizika, případně by se mohl stát součástí obchodního portfolia. Jestliže naopak účetní jednotka místo toho vyměnila část svého nového dluhu s pevnou úrokovou mírou za riziko s proměnlivou úrokovou mírou, bylo by nutné u dříve zajištěného rizika s proměnlivou úrokovou mírou v zajišťovacím účetnictví pokračovat;

b) některá rizika vznikají na základě pozic, které se často mění, například úrokové riziko otevřeného portfolia dluhových nástrojů. Přidávání nových dluhových nástrojů a odúčtovávání dluhových nástrojů toto riziko průběžně mění (tj. riziko se liší pouze v důsledku ukončení pozice, jejíž splatnost nastala). Jedná se o dynamický proces, ve kterém ani riziko, ani zajišťovací nástroje používané k jeho řízení nezůstávají dlouho beze změny. V důsledku toho účetní jednotka s takovým rizikem často upravuje zajišťovací nástroje používané k řízení úrokového rizika podle toho, jak se toto riziko mění. Například dluhové nástroje se zbytkovou splatností 24 měsíců jsou označeny jako zajištěná položka ve vztahu k úvěrovému riziku na 24 měsíců. Stejný postup se uplatní i u jiných časových skupin nebo období splatnosti. Po krátké době účetní jednotka přeruší všechny, některé nebo část dříve určených zajišťovacích vztahů pro určité období splatnosti a určí nové zajišťovací vztahy pro období splatnosti na základě jejich velikosti a zajišťovacích nástrojů, které v dané době existují. Přerušení zajišťovacího účetnictví v této situaci odráží skutečnost, že tyto zajišťovací vztahy jsou nastaveny tak, že účetní jednotka zohledňuje nový zajišťovací nástroj a novou zajištěnou položku namísto zajišťovacího nástroje a zajištěné položky, které byly označeny původně. Strategie řízení rizik zůstává stejná, ale pro tyto původně označené zajišťovací vztahy, které samy o sobě již neexistují, neexistuje cíl řízení rizik. V této situaci se uplatní přerušení zajišťovacího účetnictví v takovém rozsahu, v němž se změnil cíl řízení rizik. To závisí na situaci účetní jednotky a mohlo by to ovlivnit například všechny nebo jen některé zajišťovací vztahy v rámci daného období splatnosti, případně jen část zajišťovacího vztahu;

c) účetní jednotka má strategii řízení rizik, s jejíž pomocí řídí měnové riziko očekávaných prodejů a výsledných pohledávek. V rámci této strategie účetní jednotka řídí měnové riziko jako konkrétní zajišťovací vztah jen do doby zaúčtování dané pohledávky. Poté účetní jednotka již neřídí měnové riziko na základě tohoto konkrétního zajišťovacího vztahu. Namísto toho řídí společně měnové riziko vyplývající z pohledávek, závazků a derivátů (které se nevztahují k očekávaným transakcím, které dosud neproběhly) vyjádřených

▼M53

v téže cizí měně. Pro účely účtování to funguje jako „přirozené“ zajištění vzhledem k tomu, že zisky a ztráty z měnového rizika u všech těchto položek jsou bezprostředně vykazovány do zisku nebo ztráty. V důsledku toho pro účely účtování platí, že jestliže je zajišťovací vztah označen pro období před datem úhrady, musí být přerušen v okamžiku, kdy je pohledávka zaúčtována, protože cíl řízení rizik původního zajišťovacího vztahu již neplatí. Měnové riziko je nyní řízeno v rámci téže strategie, ale na odlišném základě. Naproti tomu jestliže účetní jednotka měla odlišný cíl řízení rizik a řídila měnové riziko jako jediný souvislý zajišťovací vztah konkrétně pro danou částku očekávaného prodeje a výslednou pohledávku až do data vypořádání, zajišťovací účetnictví by pokračovalo až do tohoto data.

B6.5.25 Ukončení zajišťovacího účetnictví může ovlivnit:

a) zajišťovací vztah v celém rozsahu; nebo

b) část zajišťovacího vztahu (což znamená, že zajišťovací účetnictví pro zbytek zajišťovacího vztahu pokračuje).

B6.5.26 Zajišťovací vztah je ukončen v celém rozsahu, když jako celek přestane splňovat kvalifikační kritéria. Například:

a) zajišťovací vztah již nesplňuje cíl řízení rizik, na jehož základě naplňoval podmínky zajišťovacího účetnictví, tj. účetní jednotka již nesleduje daný cíl řízení rizik);

b) zajišťovací nástroj nebo nástroje byly prodány nebo ukončeny ve vztahu k celému objemu, který byl součástí zajišťovacího vztahu); nebo

c) již neexistuje ekonomický vztah mezi zajištěnou položkou a zajišťovacím nástrojem, případně dopad úvěrového rizika začíná být určující pro změny hodnoty, které vyplývají z daného ekonomického vztahu.

B6.5.27 Část zajišťovacího vztahu je ukončena (a zajišťovací účetnictví nadále pokračuje pro jeho zbývající část) v případě, že pouze část zajišťovacího vztahu přestane plnit kritéria způsobilosti. Například:

a) při rebalancování zajišťovacího vztahu by mohl být zajišťovací poměr upraven tak, že část objemu zajištěné položky již není součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavec B6.5.20); proto je zajišťovací účetnictví ukončeno pouze pro objem zajištěné položky, který již není součástí zajišťovacího vztahu; nebo

b) pokud výskyt části objemu zajištěné položky, která představuje očekávanou transakci (nebo její složku) již není vysoce pravděpodobný, je zajišťovací účetnictví ukončeno pouze pro objem této zajištěné položky, jejíž výskyt již není vysoce pravděpodobný. Pokud však účetní jednotka v minulosti označovala zajištění očekávaných transakcí a následně stanovila, že výskyt těchto očekávaných transakcí se již nepředpokládá, zpochybňuje to schopnost účetní jednotky přesně předvídat očekávané transakce z hlediska předvídání obdobných očekávaných transakcí. To ovlivňuje posouzení, zda jsou podobné očekávané transakce vysoce pravděpodobné (viz odstavec 6.3.3), a zda jsou tudíž způsobilé jako zajištěné položky.

▼M53

B6.5.28 Účetní jednotka může označit nový zajišťovací vztah, který zahrnuje zajišťovací nástroj nebo zajištěnou položku z předchozího zajišťovacího vztahu, pro který bylo zajišťovací účetnictví (částečně nebo v celém rozsahu) ukončeno. V tom případě se nejedná o pokračování zajišťovacího vztahu, ale o zahájení nového. Například:

a) u zajišťovacího nástroje dojde k tak závažnému zhoršení kreditního rizika, že jej účetní jednotka nahradí ji novým zajišťovacím nástrojem. To znamená, že u původního zajišťovacího vztahu se nepodařilo dosáhnout cíle v oblasti řízení rizik, a proto je přerušen v celém rozsahu. Nový zajišťovací nástroj je určen jako zajištění stejného rizika, které bylo zajištěno již dříve, a tvoří nový zajišťovací vztah. Proto se změny v reálné hodnotě nebo změny peněžních toků zajištěné položky oceňují od data určení tohoto nového zajišťovacího vztahu a s odkazem na něj, a nikoli od data, kdy byl určen původní zajišťovací vztah.

b) zajišťovací vztah je ukončen před koncem své splatnosti. Zajišťovací nástroj v tomto zajišťovacím vztahu lze označit jako zajišťovací nástroj v jiném zajišťovacím vztahu (například při úpravě zajišťovacího poměru při rebalancování zvýšením objemu zajišťovacího nástroje nebo při označení zcela nového zajišťovacího vztahu).

Účtování o časové hodnotě opcí

B6.5.29 Opce může být považována za nástroj spojený s časovým obdobím, protože její časová hodnota představuje poplatek za poskytnutí ochrany držiteli opce v určitém časovém období. Relevantním aspektem pro účely posouzení, zda opce zajišťuje transakci nebo zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, jsou však znaky této zajištěné položky včetně způsobu, jak a kdy ovlivní zisk nebo ztrátu. Proto účetní jednotka posoudí typ zajištěné položky (viz odst. 6.5.15 písm. a)) na základě povahy této zajištěné položky (bez ohledu na to, zda je zajišťovací vztah zajištěním peněžních toků nebo zajištěním reálné hodnoty):

a) časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce spojené s transakcí, pokud je podstatou zajištěné položky transakce, u níž má časová hodnota povahu nákladů na tuto transakci. Příkladem je situace, kdy se časová hodnota opce vztahuje k zajištěné položce, v důsledku čehož je zaúčtována položka, jejíž prvotní ocenění zahrnuje transakční náklady (účetní jednotka například zajistí koupi komodity bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, proti komoditnímu riziku, a transakční náklady zahrne do prvotního ocenění těchto zásob). V důsledku zahrnutí časové hodnoty opce do prvotního ocenění určité zajištěné položky ovlivní tato časová hodnota zisk nebo ztrátu zároveň s danou zajištěnou položkou. Obdobně by účetní jednotka, která zajišťuje prodej určité komodity bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, zahrnula časovou hodnotu opce do nákladů souvisejících s tímto prodejem (časová hodnota by tudíž byla zaúčtována do zisku nebo ztráty ve stejném období jako výnosy ze zajištěného prodeje);

▼M53

b) časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce spojené s časovým obdobím, pokud je povaha zajištěné položky taková, že časová hodnota má charakter nákladů na získání ochrany proti riziku v určitém časovém období (ale zajištěná položka nevyústí v transakci, která zahrnuje pojem transakčních nákladů v souladu s písmenem a)). Jestliže jsou například zásoby komodity zajištěny proti snížení reálné hodnoty po dobu šesti měsíců s využitím komoditní opce s odpovídající dobou trvání, časová hodnota této opce by byla přiřazena zisku nebo ztrátě, (tj. odepisována na systematické a racionální bázi) v průběhu tohoto šestiměsíčního období. Jiným příkladem je zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, která je zajišťována po dobu 18 měsíců s využitím měnové opce, v jejímž důsledku dojde k přiřazení časové hodnoty této opce v průběhu tohoto osmnáctiměsíčního období.

B6.5.30 Znaky zajištěné položky včetně toho, jak a kdy zajištěná položka ovlivní zisk nebo ztrátu, ovlivňují rovněž období, během kterého se odepisuje časová hodnota opce zajišťující zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, a které je v souladu s obdobím, během něhož může vnitřní hodnota této opce ovlivnit zisk nebo ztrátu v souladu se zajišťovacím účetnictvím. Jestliže je například použita úroková opce (cap) za účelem poskytnutí ochrany proti zvýšení úrokových nákladů u dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, bude se časová hodnota tohoto horního limitu odepisovat do zisku nebo ztrát v průběhu téhož období, během kterého bude případná vnitřní hodnota tohoto horního limitu ovlivňovat zisk nebo ztrátu:

a) jestliže horní limit zajišťuje zvýšení úrokových měr v prvních třech letech z celkové doby trvání pětiletého dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, časová hodnota tohoto horního limitu se odepisuje po dobu prvních tří let; nebo

b) jestliže horní limit představuje forward start opci, která zajišťuje zvýšení úrokové míry pro druhý a třetí rok z celkové doby trvání pětiletého dluhopisu s proměnlivou úrokovou mírou, časová hodnota tohoto horního limitu se odepisuje v průběhu druhého a třetího roku.

B6.5.31 Účtování časové hodnoty opcí s v souladu s odstavcem 6.5.15 se vztahuje rovněž na kombinace nakoupené a vystavené opce (z nichž jedna je prodejní opce a druhá je kupní opce), které k datu označení za zajišťovací nástroj mají čistou nulovou časovou hodnotu (obvykle nazývanou „úrokový collar s nulovými náklady“). V takovém případě účetní jednotka zaúčtuje veškeré změny časové hodnoty do ostatního úplného výsledku i přesto, že kumulativní změna časové hodnoty v průběhu celkového období zajišťovacího vztahu je nulová. Proto pokud se časová hodnota opce vztahuje k:

a) zajištěné položce spojené s transakcí, rovná se částka časové hodnoty na konci zajišťovacího vztahu, která upravuje zajištěnou položku nebo která je reklasifikována do zisku nebo ztráty (viz odstavec 6.5.15písm. b)), nule;

b) zajištěné položce spojené s časovým obdobím, rovnají se náklady na amortizaci ve vztahu k časové hodnotě nule.

▼**M53**

B6.5.32 Účtování časové hodnoty opcí v souladu s odstavcem 6.5.15 se uplatní pouze v rozsahu, v němž se časová hodnota vztahuje k zajištěné položce (přiřaditelná časová hodnota). Časová hodnota opce se vztahuje k zajištěné položce v případě, že základní podmínky opce (jako je například nominální hodnota, doba trvání a podkladová proměnná) jsou přiřaditelné k zajištěné položce. Proto v případě, že základní podmínky opce a zajištěná položka nejsou plně přiřaditelné, určí účetní jednotka přiřaditelnou časovou hodnotu, tj. jaká část časové hodnoty zahrnuté v prémii (skutečná časová hodnota) se vztahuje k dané zajištěné položce (a proto by se s ní mělo zacházet v souladu s odstavcem 6.5.15). Účetní jednotka stanoví přiřaditelnou časovou hodnotu na základě ocenění opce, jejíž základní podmínky by bylo možno dokonale přiřadit zajištěné položce.

B6.5.33 Jestliže se skutečná časová hodnota a přiřaditelná časová hodnota liší, účetní jednotka stanoví částku, která bude kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 6.5.15 takto:

a) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu skutečná časová hodnota vyšší než přiřaditelná časová hodnota, účetní jednotka:

   i) stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu na základě přiřaditelné časové hodnoty a

   ii) zaúčtuje rozdíly změn reálné hodnoty mezi oběma těmito časovými hodnotami do zisku nebo ztráty.

b) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu skutečná časová hodnota nižší než přiřaditelná časová hodnota, stanoví účetní jednotka částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu odkazem na nižší z následujících kumulativních změn reálné hodnoty:

   i) skutečné časové hodnoty a

   ii) přiřaditelné časové hodnoty.

Všechny zbývající změny v reálné hodnotě skutečné časové hodnoty se vykazují do zisku nebo ztráty.

Účtování o forwardovém prvku forwardových smluv a o bazickém měnovém rozpětí finančních nástrojů

B6.5.34 Forwardová smlouva může být považována za nástroj spojený s časovým obdobím, protože její forwardový prvek představuje poplatky za časové období (tj. za dobu platnosti, na kterou je stanovena). Relevantním aspektem pro účely posouzení, zda zajišťovací nástroj zajišťuje transakci nebo zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím, jsou však znaky této zajištěné položky včetně způsobu, jak a kdy ovlivní zisk nebo ztrátu. Proto účetní jednotka posoudí typ zajištěné položky (viz odstavec 6.5.16 a odst. 6.5.15 písm. a)) na základě povahy této zajištěné položky (bez ohledu na to, zda je zajišťovací vztah zajištěním peněžních toků nebo zajištěním reálné hodnoty):

▼**M53**

a) forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce spojené s transakcí, pokud je podstatou zajištěné položky transakce, u níž má forwardový prvek povahu nákladů na tuto transakci. Příkladem je situace, kdy se forwardový prvek vztahuje k zajištěné položce, v důsledku čehož je zaúčtována položka, jejíž prvotní ocenění zahrnuje transakční náklady (účetní jednotka například zajistí koupi zásob vyjádřenou v cizí měně bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, proti měnovému riziku a transakční náklady zahrne do prvotního ocenění těchto zásob). V důsledku zahrnutí forwardového prvku do prvotního ocenění určité zajištěné položky ovlivní tento forwardový prvek zisk nebo ztrátu zároveň s danou zajištěnou položkou. Obdobně by účetní jednotka, která zajišťuje prodej určité komodity vyjádřené v cizí měně proti měnovému riziku bez ohledu na to, zda se jedná o očekávanou transakci nebo o závazný příslib, zahrnula forwardový prvek do nákladů souvisejících s tímto prodejem (forwardový prvek by tudíž byl zaúčtován do zisku nebo ztráty ve stejném období jako výnosy ze zajištěného prodeje).

b) forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce spojené s časovým obdobím, pokud je povaha zajištěné položky taková, že forwardový prvek má povahu nákladů na získání ochrany proti riziku v určitém časovém období (ale zajištěná položka nevyústí v transakci, která zahrnuje pojem transakčních nákladů v souladu s písmenem a)). Jestliže jsou například zásoby komodity zajištěny proti změnám reálné hodnoty po dobu šesti měsíců s využitím komoditní forwardové smlouvy s odpovídající dobou trvání, forwardový prvek této forwardové smlouvy by byl přiřazen zisku nebo ztrátě (tj. odepisován na systematické a racionální bázi) v průběhu tohoto šestiměsíčního období. Jiným příkladem je zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, která je zajišťována po dobu 18 měsíců s využitím forwardové měnové smlouvy, v jejímž důsledku dojde k přiřazení forwardového prvku forwardové smlouvy v průběhu tohoto osmnáctiměsíčního období.

B6.5.35 Znaky zajištěné položky včetně toho, jak a kdy zajištěná položka ovlivní zisk nebo ztrátu, rovněž ovlivňují období, během kterého se odepisuje forwardový prvek forwardové smlouvy zajišťující zajištěnou položku spojenou s časovým obdobím a které je v souladu s obdobím, k němuž se forwardový prvek vztahuje. Jestliže například forwardová smlouva zajišťuje riziko variability tříměsíčních úrokových měr za období tří měsíců, které započne za šest měsíců, forwardový prvek je odepisován v průběhu období, které sahá od sedmého do devátého měsíce.

B6.5.36 Účtování o forwardovém prvku forwardové smlouvy v souladu s odstavcem 6.5.16 se uplatní rovněž v případě, že k datu, kdy je forwardová smlouva označena jako zajišťovací nástroj, je forwardový prvek nulový. V takovém případě účetní jednotka zaúčtuje veškeré změny v reálné hodnotě připadající na forwardový prvek do ostatního úplného výsledku i přesto, že změna kumulativní reálné hodnoty připadající na forwardový prvek je v průběhu celkového období zajišťovacího vztahu nulová. Proto pokud se forwardový prvek forwardové smlouvy vztahuje k:

a) zajištěné položce spojené s transakcí, rovná se částka týkající se forwardového prvku na konci zajišťovacího vztahu, která upravuje zajištěnou položku nebo která je reklasifikována do zisku nebo ztráty (viz odst. 6.5.15 písm. b a odstavec 6.5.16)), nule;

▼M53

b) zajištěné položce spojené s časovým obdobím, rovnají se náklady na amortizaci ve vztahu k forwardovému prvku nule.

B6.5.37 Účtování o forwardovém prvku forwardových smluv v souladu s odstavcem 6.5.16 se uplatní pouze v rozsahu, v němž se forwardový prvek vztahuje k zajištěné položce (přiřaditelná časová hodnota). Forwardový prvek forwardové smlouvy se vztahuje k zajištěné položce v případě, že základní podmínky forwardové smlouvy (jako je například nominální hodnota, doba trvání a podkladová proměnná) jsou přiřaditelné k zajištěné položce. Proto v případě, že základní podmínky forwardové smlouvy a zajištěná položka nejsou plně přiřaditelné, určí účetní jednotka přiřaditelný forwardový prvek, tj. jaká část forwardového prvku zahrnutá ve forwardové smlouvě (skutečný forwardový prvek) se vztahuje k dané zajištěné položce (a proto by se s ním mělo zacházet v souladu s odstavcem 6.5.16). Účetní jednotka stanoví přiřaditelný forwardový prvek na základě ocenění forwardové smlouvy, jejíž základní podmínky by bylo možno dokonale přiřadit zajištěné položce.

B6.5.38 Jestliže se skutečný forwardový prvek a přiřaditelnýý forwardový prvek liší, účetní jednotka stanoví částku, která bude kumulována v samostatné složce vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 6.5.16 takto:

a) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu absolutní částka skutečného forwardového prvku vyšší než přiřaditelný forwardový prvek, účetní jednotka:

i) stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu na základě přiřaditelného forwardového prvku a

ii) zaúčtuje rozdíly změn reálné hodnoty mezi oběma těmito forwardovými prvky do zisku nebo ztráty.

b) jestliže je při zahájení zajišťovacího vztahu absolutní částka skutečného forwardového prvku nižší než přiřaditelný forwardový prvek, účetní jednotka stanoví částku kumulovanou v samostatné složce vlastního kapitálu odkazem na nižší z následujících kumulativních změn v reálné hodnotě:

i) absolutní částky skutečného forwardového prvku a

ii) absolutní částky přiřaditelného forwardového prvku.

Všechny zbývající změny v reálné hodnotě skutečného forwardového prvku se vykazují do zisku nebo ztráty.

B6.5.39 Pokud účetní jednotka oddělí bazické měnové rozpětí od finančního nástroje a vyřadí je z označení tohoto finančního nástroje jako zajišťovacího nástroje (viz odst. 6.2.4 písm. b), použije se pro toto bazické měnové rozpětí aplikační příručka uvedená v odstavcích B6.5.34–B6.5 stejným způsobem, jakým se použije pro forwardový prvek forwardové smlouvy.

▼M53

Zajištění skupiny položek (oddíl 6.6)

Zajištění čisté pozice

Způsobilost pro zajišťovací účetnictví a použití čisté pozice

B6.6.1 Čistá pozice je způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze v případě, že účetní jednotka provádí zajištění na čistém základě pro účely řízení rizik. To, zda účetní jednotka provádí zajištění tímto způsobem, je otázkou skutečného stavu věcí (nikoli pouze tvrzení nebo dokumentace). Proto účetní jednotka nemůže aplikovat zajišťovací účetnictví na čistém základě pouze za účelem dosažení určitého účetního výsledku, pokud by to neodráželo její přístup k řízení rizik. Zajištění čisté pozice musí tvořit součást zavedené strategie řízení rizik. Obvykle by je schvalovalo klíčové vedení, jak je definuje IAS 24.

B6.6.2 Například účetní jednotka A, jejíž funkční měnou je její místní měna, má závazný příslib uhradit 150 000 CM za náklady na reklamu za devět měsíců a závazný příslib prodat hotové výrobky za 150 000 CM za 15 měsíců. Účetní jednotka A uzavře měnový derivát, který bude vypořádán za devět měsíců, na jehož základě obdrží 100 CM a uhradí 70 MJ. Účetní jednotka A nemá žádné jiné riziko vůči CM. Účetní jednotka A neřídí měnové riziko na čistém základě. Proto nemůže aplikovat zajišťovací účetnictví pro zajišťovací vztah mezi tímto měnovým derivátem a čistou pozicí ve výši 100 CM (sestávající ze závazného příslibu koupě ve výši 150 000 CM – tj. reklamních služeb – a 149 900 CM (z 150 000 CM) závazného příslibu prodeje) na období devíti měsíců.

B6.6.3 Kdyby účetní jednotka A řídila měnové riziko na čistém základě a neuzavřela by tento měnový derivát (protože zvyšuje její měnové riziko, místo aby je snižoval), pak by po dobu devíti měsíců byla v přirozeně zajištěné pozici. Tato zajištěná pozice by se zpravidla neodrazila v účetní závěrce, protože tyto transakce by byly zaúčtovány do odlišných účetních období v budoucnosti. Nulová čistá pozice by byla způsobilá pro zajišťovací účetnictví pouze v případě, že by byly splněny podmínky uvedené v odstavci 6.6.6.

B6.6.4 Když je skupina položek, které tvoří čistou pozici, označena jako zajištěná položka, účetní jednotka musí označit celkovou skupinu položek, která zahrnuje položky, které mohou tvořit danou čistou pozici. Účetní jednotka nesmí označit nespecifickou abstraktní částku čisté pozice. Účetní jednotka má například skupinu závazných příslibů prodeje za devět měsíců na 100 CM a skupinu závazných příslibů koupě za 18 měsíců na 120 CM. Účetní jednotka nemůže označit abstraktní částku čisté pozice do výše 20 CM. Namísto toho musí označit hrubou částku koupí a hrubou částku prodejů, které společně tvoří zajištěnou čistou pozici. Účetní jednotka musí označit hrubé pozice, které dávají vzniknout čisté pozici, tak, aby byla schopna splnit požadavky účtování způsobilých zajišťovacích vztahů.

Aplikace požadavků na efektivnost zajištění na zajištění čisté pozice

B6.6.5 Když účetní jednotka při zajišťování čisté pozice určí, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c), posoudí změny hodnoty položek v této čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, spolu se změnou reálné

▼M53

hodnoty zajišťovacího nástroje. Účetní jednotka má například skupinu závazných příslibů prodeje za devět měsíců na 100 CM a skupinu závazných příslibů koupě za 18 měsíců na 120 CM. Zajišťuje měnové riziko čisté pozice ve výši 20 CM s využitím forwardové devizové smlouvy na 20 CM. Při určování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c), posoudí účetní jednotka vztah mezi:

a) změnou reálné hodnoty forwardové měnové smlouvy společně se změnami hodnoty závazných příslibů prodeje souvisejícími s měnovým rizikem a

b) změnami hodnoty závazných příslibů koupě souvisejícími s měnovým rizikem.

B6.6.6 Obdobně platí, že pokud měla účetní jednotka v příkladu uvedeném v odstavci B6.6.5 nulovou čistou pozici, posuzovala by při určování, zda jsou splněny požadavky na efektivnost zajištění uvedené v odst. 6.4.1 písm. c) vztah mezi změnami hodnoty závazných příslibů prodeje souvisejícími s měnovým rizikem a změnami hodnoty závazných příslibů koupě souvisejícími s měnovým rizikem.

Zajištění peněžních toků, které představuje čistou pozici

B6.6.7 Když účetní jednotka zajišťuje skupinu položek se vzájemně započtenými rizikovými pozicemi, (tj. čistou pozici), způsobilost pro zajišťovací účetnictví závisí na typu zajištění. Jestliže je zajištění zajištěním reálné hodnoty, pak může být čistá pozice způsobilá jako zajištěná položka. Jestliže je však zajištění zajištěním peněžních toků, může být čistá pozice způsobilá jako zajištěná položka pouze tehdy, jestliže je zajištěním měnového rizika a označení této čisté pozice specifikuje účetní období, ve kterém se předpokládá, že očekávané transakce ovlivní zisk nebo ztrátu, a rovněž jejich povahu a objem.

B6.6.8 Účetní jednotka má například čistou pozici, která sestává ze spodní vrstvy prodejů v hodnotě 100 CM a spodní vrstvy koupí v hodnotě 150 CM. Jak prodeje, tak koupě jsou vyjádřeny v téže cizí měně. Aby dostatečně specifikovala označení zajištění čisté pozice, specifikuje účetní jednotka v původní dokumentaci zajišťovacího vztahu, že prodej se může týkat výrobku A nebo výrobku B a koupě se mohou týkat strojů typu A, strojů typu B a suroviny A. Účetní jednotka rovněž specifikuje objemy transakcí podle jednotlivých povah. Účetní jednotka doloží, že spodní vrstva prodejů (100 CM) je tvořena očekávaným objemem prodeje prvních 70 CM výrobku A a prvních 30 CM výrobku B. Jestliže se očekává, že tyto objemy prodeje ovlivní zisk nebo ztrátu v různých účetních obdobích, účetní jednotka by tuto skutečnost zahrnula do dokumentace, například prvních 70 CM z prodeje výrobku A, které dle očekávání ovlivní zisk nebo ztrátu v prvním účetním období, a prvních 30 CM z prodeje výrobku B, které dle očekávání ovlivní zisk nebo ztrátu ve druhém účetním období. Účetní jednotka rovněž zdokumentuje, že spodní vrstvu koupí (150 CM) tvoří koupě prvních 60 CM strojů typu A, prvních 40 CM strojů typu B a prvních 50 CM suroviny A. Jestliže

▼M53

tyto objemy koupí dle očekávání ovlivní zisk nebo ztrátu v různých účetních obdobích, účetní jednotka by zahrnula do dokumentace rozčlenění objemů koupí podle účetních období, v nichž dle očekávání ovlivní zisk nebo ztrátu (obdobně jako dokumentuje objem prodeje). Očekávaná transakce by byla například specifikována jako:

a) prvních 60 CM koupí strojů typu A, které budou dle očekávání ovlivňovat zisk nebo ztrátu ze třetího účetního období po následujících deset účetních období;

b) prvních 40 CM koupí strojů typu B, které budou dle očekávání ovlivňovat zisk nebo ztrátu ze čtvrtého účetního období po následujících 20 účetních období; a

c) prvních 50 CM koupí suroviny A, které budou dle očekávání obdrženy ve třetím účetním období a poté prodány, tj. ovlivní zisk nebo ztrátu v tomto a v následujícím účetním období.

Specifikace povahy objemů očekávaných transakcí by zahrnovala takové aspekty, jako je například model odpisů hmotných aktiv pro položky pozemků, budov a zařízení téhož druhu, jestliže je povaha těchto položek taková, že by se model odpisů hmotných aktiv mohl lišit v závislosti na tom, jak účetní jednotka tyto položky využívá. Jestliže například účetní jednotka využívá položky strojů typu A ve dvou různých výrobních procesech, u nichž se užívá v jednom případě metoda lineárních odpisů hmotných aktiv v průběhu deseti účetních období a ve druhém případě metoda výkonových odpisů, rozčlenila by ve své dokumentaci očekávaného objemu koupí strojů typu A tento objem podle toho, který model odpisů hmotných aktiv by pro něj byl použit.

B6.6.9 U zajištění peněžních toků čisté pozice musí částky stanovené v souladu s odstavcem 6.5.11 zahrnovat změny hodnoty položek v čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, ve spojení se změnou reálné hodnoty zajišťovacího nástroje. Změny hodnoty položek v čisté pozici, které mají podobný dopad jako zajišťovací nástroj, jsou však zaúčtovány pouze jednou při zaúčtování transakcí, k nimž se vztahují, jako například v případě, kdy je očekávaný prodej zaúčtován jako výnos. Účetní jednotka má například skupinu vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů za devět měsíců v hodnotě 100 CM a skupinu vysoce pravděpodobných očekávaných koupí za 18 měsíců v hodnotě 120 CM. Zajišťuje měnové riziko čisté pozice v hodnotě 20 CM pomocí forwardové devizové smlouvy v hodnotě 20 CM. Při určování částek, které budou zaúčtovány do fondu ze zajištění peněžních toků v souladu s odst. 6.5.11 písm. a) – odst. 6.5.11 písm. b), účetní jednotka porovná:

a) změnu reálné hodnoty měnové smlouvy společně se změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů souvisejícími s měnovým rizikem se

b) změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných koupí souvisejícími s měnovým rizikem.

▼M53

Účetní jednotka však zaúčtuje částky týkající se forwardových měnových smluv pouze do doby, dokud nejsou vysoce pravděpodobné očekávané prodejní transakce zaúčtovány v účetní závěrce; ve stejné době jsou zaúčtovány i zisky nebo ztráty z těchto očekávaných transakcí (tj. změna hodnoty připadající na změnu měnového kurzu mezi označením zajišťovacího vztahu a zaúčtováním výnosu).

B6.6.10 Obdobně platí, že pokud by v daném příkladu měla účetní jednotka nulovou čistou pozici, porovnala by změny hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných prodejů související s měnovým rizikem se změnami hodnoty vysoce pravděpodobných očekávaných koupí souvisejícími s měnovým rizikem. Tyto částky jsou však zaúčtovány pouze jednou při zaúčtování transakcí, k nimž se vztahují, do účetní závěrky.

Určení vrstev skupin položek jako zajištěných položek

B6.6.11 Ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v odstavci B6.3.19, vyžaduje určení vrstev skupin existujících položek konkrétní identifikaci nominální výše skupin položek, z nichž je definována zajištěná vrstva.

B6.6.12 Zajišťovací vztah může zahrnovat vrstvy z několika různých skupin položek. Například u zajištění čisté pozice skupiny aktiv a skupiny závazků může zajišťovací vztah zahrnovat kombinaci vrstvy skupiny aktiv a vrstvy skupiny závazků.

Vykazování zisků nebo ztrát ze zajišťovacího nástroje

B6.6.13 Jestliže jsou položky v rámci zajištění peněžních toků zajišťovány společně, mohou ovlivnit různé řádky ve výkazu zisků a ztrát a v ostatním úplném výsledku. Vykazování zisků nebo ztrát ze zajištění v tomto výkazu závisí na skupině položek.

B6.6.14 Jestliže skupina položek nemá žádné rizikové pozice, které by se vzájemně započetly (například skupina nákladů v cizí měně ovlivňujících různé řádky ve výkazu zisků nebo ztrát a v ostatním úplném výsledku, které jsou zajištěny proti měnovému riziku), pak se zisky nebo ztráty z reklasifikovaného zajišťovacího nástroje musí rozdělit mezi řádky ovlivněné těmito zajištěnými položkami. Toto rozdělení musí být prováděno systematicky a racionálně a nesmí mít za následek brutaci účetní hodnoty čistého zisku nebo ztráty vyplývajícího z jediného zajišťovacího nástroje.

B6.6.15 Jestliže skupina položek má rizikové pozice, které se vzájemně započtou (například skupina tržeb a nákladů vyjádřených v cizí měně a zajištěných společně proti měnovému riziku), pak musí účetní jednotka vykázat zisky nebo ztráty z tohoto zajištění v samostatném řádku ve výkazu zisků nebo ztrát a v ostatním úplném výsledku. Jako příklad lze uvést zajištění měnového rizika čisté pozice tržeb z cizí měny ve výši 100 CM a nákladů na cizí měnu ve výši 80 CM pomocí forwardové měnové smlouvy na 20 CM. Zisk nebo ztráta z této forwardové měnové smlouvy, které jsou reklasifikovány z fondu ze zajištění peněžních toků do výkazu zisků nebo ztrát (když čistá pozice ovlivňuje zisk nebo ztrátu) musí být vykazovány v samostatném řádku

▼M53

odlišné od zajištěných tržeb a nákladů. Pokud navíc tyto tržby vzniknou v dřívějším období než náklady, oceňují se výnosy z těchto tržeb i nadále spotovým měnovým kurzem v souladu s IAS 21. Související zisk nebo ztráta ze zajištění se vykazují v samostatném řádku, takže výkaz zisků nebo ztrát odráží dopad zajištění čisté pozice s odpovídající úpravou fondu zajištění peněžních toků. V případě, že zajištěné náklady ovlivní zisk nebo ztrátu v pozdějším období, zisk nebo ztráta ze zajištění, které byly již dříve zaúčtovány ve fondu ze zajištění peněžních toků z tržeb, jsou reklasifikovány do výkazu zisků nebo ztrát a vykazovány v samostatném řádku odlišném od řádků zahrnujících zajištěné náklady, které jsou oceněny spotovým měnovým kurzem v souladu s IAS 21.

B6.6.16 U některých typů zajištění reálné hodnoty není primárním cílem zajištění vzájemný zápočet změny v reálné hodnotě zajištěné položky, ale přeměna peněžních toků zajištěné položky. Účetní jednotka například zajišťuje úrokové riziko reálné hodnoty dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou pomocí úrokového swapu. Cílem zajištění účetní jednotky je přeměnit peněžní toky s pevným úrokem na peněžní toky s proměnlivým úrokem. Tento cíl se odráží v účtování o zajišťovacím vztahu časovým rozlišením čistého úroku z daného úrokového swapu do zisku nebo ztráty. V případě zajištění čisté pozice (například čisté pozice aktiva s pevnou úrokovou mírou a závazku s pevnou úrokovou mírou) musí být toto časové rozlišení čistých úroků vykázáno v samostatném řádku ve výkazu zisků a ztrát a v ostatním úplném výsledku. Je tomu tak s cílem předejít navýšení („gross-up“) čistých zisků nebo ztrát z jediného nástroje při vzájemném zápočtu hrubých částek a jejich zaúčtování do odlišných řádků (tento postup například předchází navýšení čistého úrokového příjmu ze samostatného úrokového swapu do hrubých úrokových výnosů a hrubých úrokových nákladů).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ (KAPITOLA 7)

Přechodná ustanovení (oddíl 7.2)

Finanční aktiva určená k obchodování

B7.2.1 K datu prvního přijetí tohoto standardu musí účetní jednotka určit, zda cíl obchodního modelu účetní jednotky pro řízení kteréhokoli z jejích finančních aktiv splňuje podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 písm. a) nebo podmínku uvedenou v odst. 4.1.2 A písm. a), nebo zda je finanční aktivum způsobilé pro rozhodnutí uvedené v odstavci 5.7.5. Za tímto účelem účetní jednotka určí, zda finanční aktiva splňují definici aktiv určených k obchodování, jako kdyby účetní jednotka koupila tato aktiva k datu prvního přijetí.

Znehodnocení

B7.2.2 Při přechodu by se účetní jednotka měla snažit o aproximaci úvěrového rizika při prvotním zaúčtování tím, že zváží všechny přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí. Účetní jednotka nemusí provádět vyčerpávající vyhledávání informací, když k datu přechodu určuje, zda od prvotního zaúčtování došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika. Jestliže účetní jednotka není schopna toto určení provést bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, platí odstavec 7.2.20.

▼M53

B7.2.3 Aby určila opravnou položku u finančních nástrojů, jejichž prvotní zaúčtování nastalo (případně u úvěrových příslibů nebo smluv o finanční záruce, jejichž smluvní stranou se účetní jednotka stala) před datem prvního přijetí, musí účetní jednotka jak při přechodu, tak až do odúčtování těchto položek posoudit informace, které jsou relevantní pro určování nebo aproximaci úvěrového rizika při prvotním zaúčtování. Při určování nebo aproximaci počátečního úvěrového rizika může účetní jednotka zohlednit interní a externí informace včetně informací o portfoliu v souladu s odstavci B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Účetní jednotka, která má k dispozici jen málo historických informací, může využít informace z interních zpráv a statistik (které mohly být vytvořeny při rozhodování, zda zahájit výrobu nového produktu), informace o podobných produktech nebo zkušenosti rovnocenné skupiny pro srovnatelné finanční nástroje, pokud je to relevantní.

DEFINICE (DODATEK A)

Deriváty

BA.1 Typickými příklady derivátů jsou futures a forwardové, swapové a opční smlouvy. Derivát má obvykle určitou pomyslnou hodnotu, která je vyjádřena částkou měny, počtem akcií, počtem hmotnostních nebo objemových jednotek nebo jinými jednotkami definovanými smlouvou. Povinností držitele nebo upisovatele derivátového nástroje však není investovat nebo přijmout při uzavření smlouvy tuto pomyslnou hodnotu. Také však může být na základě derivátu požadována pevná platba nebo platba částky, která se může měnit (ale ne úměrně se změnou podkladové proměnné) v souvislosti s nějakou budoucí událostí, která se nevztahuje k pomyslné hodnotě. Například smlouva může požadovat částku ve výši 1 000 MJ v případě, že se šestiměsíční úroková míra LIBOR zvýší o 100 bazických bodů. Taková smlouva je derivátem i přesto, že pomyslná hodnota není specifikována.

BA.2 Definice derivátu v tomto standardu zahrnuje smlouvy, které jsou vypořádány brutto při dodání podkladové proměnné (např. forwardová smlouva o koupi dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou). Účetní jednotka může mít smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky, která může být vypořádána v čisté částce v penězích nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů (např. smlouva o koupi nebo prodeji komodity k určitému datu v budoucnosti za pevnou cenu). Taková smlouva spadá do působnosti tohoto standardu s výjimkou případů, kdy účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání (viz odstavce 5–7). Tento standard se však vztahuje na takové smlouvy pro účely koupě, prodeje nebo užívání, jestliže účetní jednotka provede označení v souladu s odstavcem 2.5 (viz odstavce 2.4–2.7).

BA.3 Jedním z vymezujících znaků derivátu je, že jeho počáteční čistá investice je menší, než je požadováno u jiných typů smluv, u kterých se očekává podobná odezva na změny tržních faktorů. Opční smlouva odpovídá definici, protože prémie je menší než investice, která je požadována k získání podkladového finančního nástroje, se kterým je opce propojena. Měnový swap, který vyžaduje počáteční směnu různých měn stejné reálné hodnoty, odpovídá definici, protože má nulovou čistou počáteční investici.

▼M53

BA.4 Spotový nákup nebo prodej dávají vzniknout závazku pevné ceny mezi datem obchodu a datem vypořádání, což odpovídá definici derivátu. Avšak vzhledem ke krátkému trvání závazku se taková smlouva nezaúčtuje jako derivátový finanční nástroj. V souladu s tímto standardem se pro spotové nákupy nebo prodeje používá zvláštní způsob účtování (viz odstavce 3.1.2 8 a B3.1.3–B3.1.6).

BA.5 V definici derivátu se říká, že pokud podkladová proměnná nemá finanční charakter, nesmí být specifická pro některou ze smluvních stran. Taková proměnná zahrnuje koeficient ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo teplotní index v určitém městě. Příkladem nefinanční proměnné specifické pro smluvní stranu je požár, který poškodí nebo zničí majetek jedné smluvní strany. Změna reálné hodnoty nefinančního aktiva je specifická pro jeho vlastníka, pokud reálná hodnota odráží nejen změnu tržní ceny takového aktiva (tj. finanční proměnnou), ale také podmínky specifické pro nefinanční aktivum (tj. nefinanční proměnnou). Například pokud je ručitel v souvislosti se zárukou za zbytkovou hodnotu automobilu vystaven riziku změn fyzického stavu vozidla, je změna zbytkové hodnoty pro vlastníka vozidla specifická.

Finanční aktiva a závazky určené k obchodování

BA.6 Obchodování většinou odráží aktivní a časté koupě a prodeje a finanční nástroje určené k obchodování jsou většinou používány s cílem generování zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka.

BA.7 Finanční závazky určené k obchodování zahrnují:

a) derivátové závazky, které nejsou vykázány jako zajišťovací nástroje,

b) závazky dodat finanční aktiva vypůjčená prodejci „na krátko“ (tzn. účetní jednotkou, která prodá půjčená finanční aktiva, jež dosud nevlastní),

c) finanční závazky, které vznikly se záměrem jejich zpětné koupě v brzké době (např. kótované dluhové nástroje, které jejich emitent může koupit zpět v brzké době v závislosti na změnách jejich reálné hodnoty), a

d) finanční závazky, které jsou součástí portfolia společně spravovaných identifikovaných finančních nástrojů, jež v poslední době vykázalo známky obchodování.

BA.8 Skutečnost, že závazek je používán k financování obchodních aktivit, ještě neznamená, že se jedná o závazek určený k obchodování.

▼M32

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 10

Konsolidovaná účetní závěrka

CÍL

1 Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady vykazování a zpracovávání konsolidovaných účetních závěrek v případech, kdy účetní jednotka ovládá jednu nebo více dalších jednotek.

Splnění cíle

▼M38

2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 tento IFRS:

▼M32

(a) vyžaduje, aby účetní jednotka (*mateřský podnik*), která ovládá jednu nebo více dalších jednotek (*dceřiné podniky*) předkládala konsolidovanou účetní závěrku,

(b) definuje zásadu *ovládání* a stanoví ovládání jako základ konsolidace,

▼M38

(c) stanoví, jak uplatnit zásadu ovládání za účelem zjištění, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, a musí tudíž tuto jednotku konsolidovat,

(d) stanoví účetní požadavky pro zpracování konsolidované účetní závěrky a

(e) definuje investiční jednotku a stanoví výjimku pro konsolidaci jednotlivých dceřiných společností investiční jednotky.

▼M32

3 Tento IFRS se nezabývá požadavky na účetnictví při podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M51

4 Účetní jednotka, která je mateřským podnikem, předkládá konsolidovanou účetní závěrku. Tento IFRS se vztahuje na všechny účetní jednotky vyjma následujících:

(a) mateřský podnik nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku, pokud splňuje všechny následující podmínky:

(i) je plně vlastněným nebo částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a všichni jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, o tom byli informováni a nemají námitek proti tomu, aby mateřský podnik nepředkládal konsolidovanou účetní závěrku,

(ii) jeho dluhové a kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů),

▼M51

(iii) nepředložil svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani není v procesu předložení této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a

(iv) jeho nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik sestavuje účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné užití, splňuje požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a v níž dceřiné společnosti jsou konsolidovány nebo jsou oceněny reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s tímto IFRS.

(b) [zrušuje se].

(c) [zrušuje se].

4A Tento IFRS se nevztahuje na plány požitků po skončení pracovního poměru a ostatní plány dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

4B Mateřský podnik, který je investiční jednotkou, nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku, pokud je v souladu s odstavcem 31 tohoto standardu povinen oceňovat všechny své dceřiné společností reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty.

▼M32

Ovládání

5 Investor, bez ohledu na povahu své angažovanosti v účetní jednotce (jednotce, do níž investoval), určí, zda je mateřským podnikem na základě posouzení, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.

6 Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad ní ovlivňovat.

7 Investor tudíž ovládá jednotku, do níž investoval, pouze tehdy, pokud platí všechny následující body:

(a) **má moc nad jednotkou, do níž investoval (viz odstavce 10–14),**

(b) **na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo (viz odstavce 15 a 16) a**

(c) **je schopen využívat moci nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce 17 a 18).**

8 Investor při posuzování, zda ovládá jednotku, do níž investoval, zváží všechna fakta a okolnosti. Pokud fakta a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří faktorů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá (viz odstavce B80–B85).

9 Dva nebo více investorů spoluovládají jednotku, do níž investovali, pokud musí jednat společně za účelem řízení relevantních činností. V takových případech neovládá jednotku, do níž bylo investováno, samostatně žádný investor, neboť žádný investor nemůže řídit její činnosti bez spolupráce s ostatními. Každý investor zaúčtuje svůj podíl v jednotce, do níž bylo investováno, v souladu s relevantními IFRS, jako např. IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje.*

▼M32

Moc

10 Investor má moc nad jednotkou, do níž investoval, má-li stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit *relevantní činnosti*, tj. činnosti, které významně ovlivňují výnosy této jednotky.

11 Moc vychází z práv. Někdy je posouzení moci jednoduché, například když byla moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získána přímo a výlučně z hlasovacích práv na základě kapitálových nástrojů, jako jsou akcie, a je možné ji určit na základě posouzení hlasovacích práv plynoucích z držení těchto podílů. V ostatních případech je posouzení složitější a vyžaduje zvážení více faktorů, například když moc vyplývá z jednoho nebo více smluvních ujednání.

12 Investor, který je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti, má moc, i když jeho práva na řízení musí být teprve uplatněna. Informace prokazující, že investor řídí relevantní činnosti, mohou pomoci určit, zda má moc, ale takové informace samy o sobě ke stanovení, zda má investor nad jednotkou, do níž investoval, moc, nestačí.

13 Pokud mají dva nebo více investorů stávající práva, která jim poskytují jednostrannou schopnost řídit různé relevantní činnosti, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc ten investor, který je schopen řídit činnosti, které nejvýrazněji ovlivňují výnosy této jednotky.

14 Investor může mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, i když mají další jednotky stávající práva, na jejichž základě se mohou účastnit na řízení relevantních činností, například když má jiná účetní jednotka *podstatný vliv*. Nicméně investor, který má pouze práva ochranná, nemá nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc (viz odstavce B26–B28), a tudíž tuto jednotku neovládá.

Výnosy

15 Investor je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v jednotce, do níž bylo investováno, pokud výnosy investora z jeho angažovanosti mohou kolísat v důsledku výkonnosti této jednotky. Výnosy investora mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné.

16 Přestože jednotku, do níž bylo investováno, může ovládat jen jeden investor, o výnosy této jednotky se může dělit více stran. Podíl na ziscích nebo výplatách jednotky, do níž bylo investováno, mohou mít například držitelé nekontrolních podílů.

Vazba mezi mocí a výnosy

17 Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud má nejen moc nad touto jednotkou a z jeho angažovanosti je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo, ale zároveň může svoji moc využívat k ovlivňování svých výnosů z angažovanosti v této jednotce.

▼M32

18 Takto investor s rozhodovacími právy určí, zda je zmocnitelem nebo zmocněncem. Investor, který je zmocněncem podle odstavců B58–B72, neovládá jednotku, do níž bylo investováno, když uplatňuje rozhodovací práva, která na něj byla delegována.

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

19 Mateřský podnik vypracuje konsolidovanou účetní závěrku za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a jiné události za obdobných okolností.

20 Konsolidace jednotky, do níž bylo investováno, počíná od data, kdy investor nabude ovládání nad touto jednotkou, a končí v okamžiku, kdy investor toto ovládání pozbude.

21 Odstavce B86–B93 stanoví pokyny pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nekontrolní podíly

22 Mateřský podnik uvede nekontrolní podíly v konsolidovaném výkazu o finanční situaci v rámci vlastního kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu vlastníků mateřského podniku.

23 Změny ve vlastnickém podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládání, jsou transakce s vlastním kapitálem (tj. transakce s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci).

24 Pokyny pro vykazování nekontrolních podílů v konsolidované účetní závěrce stanoví odstavce B94–B96.

Pozbytí ovládání

25 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku:

(a) odúčtuje aktiva a závazky bývalého dceřiného podniku v konsolidovaném výkazu o finanční situaci;

(b) vykáže jakoukoli investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládání pozbyto, a poté účtuje tuto investici a částky dlužné dceřiným podnikem nebo dceřinému podniku v souladu s příslušnými IFRS. Tato reálná hodnota je považována za reálnou hodnotu při prvotním vykázání finančního aktiva v souladu s IFRS 9, nebo, připadá-li to v úvahu, jako pořizovací cena při prvotním zaúčtování investice v přidruženém nebo společném podniku.

(c) vykáže zisk nebo ztrátu související s pozbytím ovládání původního kontrolního podílu.

26 Pokyny pro vykazování pozbytí ovládání stanoví odstavce B97–B99.

▼M38

URČENÍ, ZDA JE ÚČETNÍ JEDNOTKA INVESTIČNÍ JEDNOTKOU

27 **Mateřská společnost určí, zda je investiční jednotkou. Investiční jednotka je účetní jednotka, která:**

a) získává finanční prostředky od jednoho nebo více investorů za účelem poskytování služeb správy investic tomuto investorovi (investorům),

b) se svému investorovi (investorům) zaváže, že jejím obchodním cílem je investovat prostředky výhradně za účelem získávání výnosů z kapitálového zhodnocení, výnosů z investic nebo obojího, a

c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.

Odstavce B85A-B85M obsahují příslušnou aplikační příručku.

28 Účetní jednotka při posuzování, zda splňuje definici uvedenou v odstavci 27, zváží, zda vykazuje následující typické znaky investiční jednotky:

a) má více než jednu investici (viz odstavce B85O-B85P),

b) má více než jednoho investora (viz odstavce B85Q-B85S),

c) má investory, kteří nejsou spřízněnými stranami účetní jednotky (viz odstavce B85T-B85U),

d) má vlastnické podíly ve formě vlastního kapitálu nebo obdobné podíly (viz odstavce B85V-B85W).

Absence kteréhokoli z těchto typických znaků nemusí nutně znamenat, že účetní jednotka nemůže být klasifikována jako investiční jednotka. Investiční jednotka, která nemá všechny tyto typické znaky, zveřejňuje dodatečné informace požadované podle odstavce 9A IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách.*

29 Jestliže skutečnosti a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke změně jednoho nebo více ze tří prvků popsaných v odstavci 27, které definují investiční jednotku, nebo typických znaků investiční jednotky, jak byly popsány v odstavci 28, mateřská společnost znovu posoudí, zda je investiční jednotkou.

30 Mateřská společnost, která buď přestane být investiční jednotkou, nebo se investiční jednotkou stane, zaúčtuje změnu svého statutu prospektivně od data, kdy k této změně statutu došlo (viz body B100-B101).

INVESTIČNÍ JEDNOTKY: VÝJIMKA Z KONSOLIDACE

31 **S výjimkou okolností popsaných v odstavci 32 investiční jednotka nekonsoliduje své dceřiné společnosti ani nepoužije IFRS 3 v případě, že ovládne jinou účetní jednotku. Investiční jednotka místo toho ocení investici do dceřiné společnosti reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9. ([1])**

([1]) Odstavec C7 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* uvádí: „Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.“

▼M51

32 Bez ohledu na požadavek v odstavci 31 platí, že pokud má investiční jednotka dceřinou společnost, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním účelem a činností je poskytovat služby vztahující se k investiční činnosti investiční jednotky (viz odstavce B85C–B85E), musí tuto dceřinou společnost konsolidovat v souladu s odstavci 19–26 tohoto IFRS a použít požadavky IFRS 3 pro akvizici takové dceřiné společnosti.

▼M38

33 Mateřská společnost investiční jednotky musí konsolidovat všechny účetní jednotky, které ovládá, včetně účetních jednotek ovládaných prostřednictvím dceřiné investiční jednotky, pokud sama mateřská společnost není investiční jednotkou.

▼M32

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

konsolidovaná účetní závěrka	Účetní závěrka za **skupinu**, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky **mateřského podniku** a jeho **dceřiných podniků** prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.
ovládání jednotky, do níž bylo investováno	Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má nárok na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad touto jednotkou ovlivňovat.
jednotka s rozhodovací pravomocí	Jednotka s rozhodovacími právy, která jedná sama za sebe – je tedy zmocnitelem nebo je zmocněncem jiných stran.
skupina	**Mateřský podnik** a jeho **dceřiné podniky**.

▼M38

investiční jednotka	Účetní jednotka, která: a) získá finanční prostředky od jednoho nebo více investorů za účelem poskytování služeb správy investic tomuto investorovi (investorům), b) se svému investorovi (investorům) zaváže, že jejím obchodním cílem je investovat prostředky výhradně za účelem získávání výnosů z kapitálového zhodnocení, výnosů z investic nebo obojího, a c) oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty.

▼M32

nekontrolní podíl	Vlastní kapitál **dceřiného podniku**, který není přímo nebo nepřímo přiřaditelný **mateřskému podniku**.
mateřský podnik	Účetní jednotka, která **ovládá** jednu nebo více jiných účetních jednotek.
moc	Stávající práva aktuálně umožňující řídit **relevantní činnosti**.
ochranná práva	Práva, jejichž účelem je chránit podíl strany, která tato práva drží, aniž by tato strana získala moc nad účetní jednotkou, ke které se tato práva vztahují.
relevantní (důležité) činnosti	Pro účely tohoto IFRS relevantní činnosti označují činnosti jednotky, do níž bylo investováno, které významným způsobem ovlivňují její výnosy.
práva na zbavení	Práva zbavit osobu či jednotku s rozhodovacími pravomocemi těchto rozhodovacích pravomocí.
dceřiný podnik	Účetní jednotka ovládaná jinou účetní jednotkou.

Následující termíny jsou definovány v IFRS 11, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* a jsou v tomto IFRS používány ve významu stanoveném v těchto IFRS:

— přidružený podnik

— podíl v jiné účetní jednotce

— společný podnik

— klíčové vedení

— spřízněná strana

— podstatný vliv

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–26 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 10 třeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

▼M32

POSUZOVÁNÍ OVLÁDÁNÍ

B2 Za účelem stanovení, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, posoudí, zda splňuje všechny tyto body:

(a) má nad jednotkou, do níž investoval, moc,

(b) na základě angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo a

(c) je schopen využívat moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů.

B3 Při stanovování této skutečnosti může pomoci zvážení následujících faktorů:

(a) účel a forma jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8),

(b) relevantní činnosti a způsob rozhodování o těchto činnostech (viz odstavce B11–B13),

(c) zda je investor aktuálně schopen na základě svých práv řídit relevantní činnosti (viz odstavce B14–B54),

(d) zda investor z jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo (viz odstavce B55–B57) a

(e) zda investor může využívat svoji moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce B58–B72).

B4 Při posuzování, zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor přihlédne k povaze svého vztahu s ostatními stranami (viz odstavce B73–B75).

Účel a forma jednotky, do níž bylo investováno

B5 Při posuzování zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor zváží účel a formu této jednotky, aby mohl určit relevantní činnosti, způsob rozhodování o relevantních činnostech, kdo může tyto činnosti řídit a komu plynou výnosy z těchto činností.

B6 Při zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, může být zřejmé, že tato jednotka je ovládána prostřednictvím kapitálových nástrojů, které držiteli poskytují poměrná hlasovací práva, jako jsou například kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. V tomto případě, pokud neexistují žádná další ujednání, která by rozhodování měnila, zaměří se posuzování ovládání na to, která strana, je případně schopna uplatňovat hlasovací práva v takové míře, aby mohla určovat provozní a finanční politiky jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50). V nejjednodušším případě jednotku, do níž bylo investováno, ovládá investor, který drží většinu hlasovacích práv, při absenci dalších faktorů.

B7 Ve složitějších případech může být pro určení, zda investor ovládá jednotku, do níž bylo investováno, nutné zvážit některé nebo všechny ostatní faktory uvedené v odstavce B3.

▼M32

B8 Jednotka, do níž bylo investováno, může být koncipována tak, aby hlasovací práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo tuto jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkony a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání. V takových případech investor při posuzování účelu a podoby jednotky, do níž investoval, rovněž přihlédne k rizikům, jakým má být tato jednotka vystavena, rizikům, jaká má přenášet na strany, které se v její činnosti angažují, a skutečnosti, zda je investor některým nebo všem z těchto rizik vystaven. Posouzení rizik zahrnuje nejenom riziko poklesu, ale také potenciál růstu.

Moc

B9 Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Pro účely posouzení moci se berou v potaz pouze substantivní práva a práva, která nejsou ochranná (viz odstavce B22–B28).

B10 Určení, zda má investor moc, se odvíjí od relevantních činností, způsobu rozhodování o těchto činnostech a práv investora a dalších stran v souvislosti s jednotkou, do níž bylo investováno.

Relevantní činnosti a řízení relevantních činností

B11 Výnosy mnoha jednotek, do nichž bylo investováno, ovlivňuje podstatným způsobem řada provozních a finančních činností. Příklady činností, které, v závislosti na okolnostech, mohou být relevantními činnostmi, mimo jiné zahrnují:

(a) prodej a nákup zboží nebo služeb,

(b) správa finančních aktiv během jejich životnosti (včetně při jejich selhání),

(c) výběr, pořizování nebo vyřazování aktiv,

(d) výzkum a vývoj nových produktů nebo procesů a

(e) stanovování struktury financování nebo získávání financování.

B12 Příklady rozhodování o relevantních činnostech mimo jiné zahrnují:

(a) stanovení provozních a kapitálových rozhodnutí jednotky, do níž bylo investováno, včetně rozpočtů, a

(b) jmenování a odměňování klíčového vedení nebo poskytovatelů služeb jednotky, do níž bylo investováno, a ukončování jejich služeb nebo pracovního poměru.

B13 V některých situacích mohou být relevantními činnostmi činnosti před i po té, co nastane určitá skupina okolností. Pokud relevantní činnosti mohou řídit dva nebo více investorů a tyto činnosti probíhají v různou dobu, investoři určí, který z nich může řídit činnosti, které nejvýznamněji ovlivňují výnosy v souladu s ošetřením souběžných rozhodovacích práv (viz odstavec 13). Pokud se související skutečnosti nebo okolnosti změní, jsou investoři povinni toto posouzení v průběhu času přehodnotit.

▼M32

Příklady použití

Příklad 1

Dva investoři založí jednotku a investují do ní za účelem vývoje a prodeje léčivého přípravku. Jeden investor odpovídá za vývoj a zajištění schválení léčivého přípravku regulačními orgány. S tím souvisí jednostranná způsobilost činit veškerá rozhodnutí týkající se vývoje přípravku a zajištění jeho schválení regulačními orgány. Jakmile regulační orgány přípravek schválí, druhý investor jej začne vyrábět a prodávat. Tento investor má jednostrannou způsobilost činit veškerá rozhodnutí ohledně výroby a marketingu projektu. Pokud jsou všechny činnosti, tj. vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány, jakož i výroba a prodej léčivého přípravku, relevantní činnosti, musí každý investor určit, zda může řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Každý investor tudíž musí posoudit, zda vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány nebo výroba a prodej léčivého přípravku je činnost, která *nejvýznamněji* ovlivňuje výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a zda je schopen tuto činnost řídit. Při určování, který z investorů má moc, investoři zváží:

(a) účel a formu jednotky, do níž bylo investováno,

(b) faktory, které určují ziskovou marži, výnosy a hodnotu jednotky, do níž bylo investováno, a také hodnotu léčivého přípravku,

(c) dopad rozhodovacích pravomocí každého investora s ohledem na faktory v písmenu b) na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a

(d) vystavení investorů variabilitě výnosů.

V tomto konkrétním příkladu by investoři posuzovali také:

(e) nejistotu schválení přípravku regulačními orgány a úsilí potřebné při zajišťování tohoto schválení (s přihlédnutím k dosavadnímu úspěšnému působení investora v oblasti vývoje léčivých přípravků a získávání schválení těchto přípravků od regulačních orgánů).

(f) který investor kontroluje léčivý přípravek po úspěšném dokončení fáze vývoje.

Příklad 2

Investiční subjekt (jednotka, do níž se investuje) je vytvořen a financován prostřednictvím dluhového nástroje drženého jedním investorem (dluhový investor) a kapitálových nástrojů držených řadou dalších investorů. Tranše vlastního kapitálu slouží pro absorpci prvních ztrát a pro příjem případných zbytkových zisků jednotky, do níž bylo investováno. Jeden z kapitálových investorů, který vlastní 30 procent kapitálu, je rovněž správcem aktiv. Jednotka, do níž bylo investováno, použije své příjmy k nákupu portfolia finančních aktiv, čímž se vystaví úvěrovému riziku, které souvisí s možným nesplacením splátek jistiny a úroků těchto aktiv. Transakce je nabídnuta dluhovému investorovi jako investice s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným nesplacením aktiv v portfoliu díky povaze těchto aktiv a díky tranši vlastního kapitálu, jejímž účelem je absorbovat první ztráty jednotky, do níž bylo investováno. Výnosy jednotky, do níž bylo investováno, značně ovlivňuje správa jejího portfolia aktiv, což zahrnuje rozhodnutí týkající se výběru, nabývání a pozbývání aktiv v souladu s portfoliovými pravidly a správy nesplacených aktiv v portfoliu. Všechny tyto činnosti řídí správce aktiv,

▼M32

dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia (tj. když hodnota portfolia dosáhne takové výše, že dojde k vyčerpání tranše vlastního kapitálu). Od tohoto okamžiku spravuje aktiva nezávislý správce podle pokynů dluhového investora. Správa portfolia aktiv jednotky, do níž bylo investováno, představuje relevantní činnost této jednotky. Správce aktiv je způsobilý řídit relevantní činnosti, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia; dluhový investor je způsobilý řídit relevantní činnosti, když výše nesplacených aktiv toto stanovené procento hodnoty portfolia překročí. Správce aktiv a dluhový investor musejí určit, zda jsou způsobilí řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a také vzít v potaz účel a podobu této jednotky i vystavení každé strany variabilitě výnosů.

Práva, na jejichž základě investor získává nad jednotkou, do níž investoval, moc

B14 Moc vychází z práv. Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Práva, na jejichž základě může investor získat moc, se mohou u jednotek, do nichž bylo investováno, lišit.

B15 Příklady práv, která mohou jednotlivě nebo ve spojení investorovi dát moc, mimo jiné zahrnují:

(a) práva ve formě hlasovacích práv (nebo potenciálních hlasovacích práv) v jednotce, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50),

(b) práva jmenovat, znovu jmenovat nebo odvolávat členy klíčového vedení, kteří jsou způsobilí řídit relevantní činnosti,

(c) práva jmenovat nebo odvolávat jinou jednotku, která řídí relevantní činnosti,

(d) práva řídit jednotku, do níž bylo investováno, aby uzavírala transakce nebo vetovala změny transakcí ve prospěch investora, a

(e) další práva (např. rozhodovací práva uvedená ve smlouvě o správě), která držitele opravňují řídit relevantní činnosti.

B16 Obecně, když má jednotka, do níž bylo investováno, řadu provozních a finančních činností, které významně ovlivňují její výnosy, a když je trvale zapotřebí nezávislého rozhodování o těchto činnostech, získá investor moc na základě hlasovacích nebo podobných práv, buď samostatně, nebo ve spojení s dalšími ujednáními.

B17 Pokud hlasovací práva nemohou mít na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, podstatný vliv, jako v případech, kdy se hlasovací práva týkají pouze administrativních úkonů, a řízení relevantních činností je stanoveno prostřednictvím smluvních ujednání, investor musí tato smluvní ujednání posoudit za účelem stanovení, má-li dostatečná práva, aby měl moc nad jednotkou, do níž bylo investováno. Za účelem stanovení, zda má investor dostatečná práva, aby měl moc, posoudí účel a formu jednotky, do níž investoval, (viz odstavce B5–B8) a požadavky uvedené v odstavcích B51–B54 a B18–B20.

▼M32

B18 Za některých okolností může být obtížné určit, zda jsou práva investora dostatečná, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval. V takových případech investor pro posouzení otázky moci zváží důkazy, zda je v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně. Při tom zváží mimo jiné následující faktory, které mohou prokázat, že jsou jeho práva dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval, pokud jsou posuzována společně s jeho právy a ukazateli podle odstavců B19 a B20.

(a) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, jmenovat nebo schvalovat klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti.

(b) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, nařídit jednotce, do níž bylo investováno, uzavírat významné transakce nebo vetovat jejich změny ku prospěchu investora.

(c) Investor může mít dominantní pozici buď v procesu navrhování členů pro volbu řídícího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, nebo pro získání plné moci od ostatních držitelů hlasovacích práv.

(d) Klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora (například generální ředitel jednotky, do níž bylo investováno, a generální ředitel investora jsou jedna a tatáž osoba).

(e) Většina členů řídícího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora.

B19 Někde se mohou objevit náznaky, že investor má s jednotkou, do níž bylo investováno, výjimečný vztah, což svědčí o tom, že investor má v této jednotce více než pasivní účast. Existence jednoho ukazatele, nebo určitá kombinace ukazatelů, nezbytně neznamená, že je kritérium moci splněno. Více než pasivní účast v jednotce, do níž bylo investováno, však může značit, že investor má další související práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc, nebo být důkazem stávající moci nad jednotkou, do níž bylo investováno. Například následující okolnosti ukazují, že investor má více než pasivní účast v jednotce, do níž investoval, a ve spojení s dalšími právy mohou značit moc:

(a) Klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti, tvoří stávající nebo bývalí zaměstnanci investora.

(b) Provoz jednotky, do níž bylo investováno, závisí na investorovi, jako například v těchto situacích:

(i) Jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, neboť investor financuje podstatnou část jejího provozu.

(ii) Investor ručí za podstatnou část závazků jednotky, do níž investoval.

(iii) Jednotka, do níž bylo investováno, je na investorovi závislá, jelikož jí investor zajišťuje zásadní služby, technologie, zásoby nebo suroviny.

(iv) Investor ovládá aktiva, jako jsou licence nebo obchodní značky, která jsou zásadní pro provoz jednotky, do níž investoval.

▼M32

(v) Jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, jelikož jí investor poskytuje klíčové vedení, například když mají zaměstnanci investora specializované znalosti pro provoz jednotky, do níž bylo investováno.

(c) Podstatná část činností jednotky, do níž bylo investováno, se týká investora, nebo je prováděna jménem investora.

(d) Výnosy, kterým je investor vystaven na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na takové výnosy jsou nepoměrně vyšší než jeho hlasovací nebo jiná podobná práva. Může například nastat situace, kdy má investor nárok na více než polovinu výnosů jednotky, do níž investoval, nebo je takovým výnosům vystaven, ale drží méně než polovinu hlasovacích práv v této jednotce.

B20 Čím větší je vystavení investora variabilitě výnosů nebo jeho práva na takové výnosy na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, tím větší je jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby získal moc. Proto velké vystavení variabilitě výnosů indikuje, že investor může mít moc. Rozsah vystavení investora variabilitě výnosů však sám o sobě neurčuje, zda má nad jednotkou, do níž investoval, moc.

B21 Pokud jsou faktory uvedené v odstavci B18 a ukazatele uvedené v odstavcích B19 a B20 posuzovány společně s právy investora, přikládá se větší váha skutečnostem prokazujícím moc uvedeným v odstavci B18.

Substantivní práva

B22 Při posuzování, zda má moc, bere investor v potaz pouze reálně substantivní práva týkající se jednotky, do níž investoval (držená investorem a ostatními). Aby právo mohlo být považováno za substantivní, musí být jeho držitel prakticky schopen k výkonu tohoto práva.

B23 Určení, jsou-li práva substantivní, vyžaduje úsudek, při němž je přihlédnuto ke všem skutečnostem a okolnostem. V tomto případě je potřeba zvážit mimo jiné tyto faktory:

(a) Zda existují nějaké překážky (ekonomické nebo jiné), které držiteli (nebo držitelům) brání práva uplatňovat. Příklady takových překážek mimo jiné zahrnují:

(i) finanční sankce a pobídky, které by zamezily držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily).

(ii) realizační nebo konverzní cena, která vytváří finanční překážku, která by zamezila držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradila).

(iii) smluvní podmínky, na jejichž základě je uplatnění práv nepravděpodobné, například podmínky, které úzce omezují načasování uplatnění těchto práv.

(iv) absence jasného, rozumného mechanismu v zakladatelských listinách jednotky, do níž bylo investováno, nebo v relevantních právních předpisech, které by držiteli umožňovaly jeho práva uplatňovat.

(v) nemožnost držitele práv získat informace nezbytné pro uplatňování jeho práv.

(vi) provozní překážky nebo pobídky, které by zamezily držiteli uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily) (např. pokud neexistují jiní manažeři, kteří by byli ochotni nebo schopni poskytovat specializované služby nebo poskytovat služby a převzít na sebe další podíly držené úřadujícím manažerem).

▼M32

(vii) právní nebo regulační požadavky, které držiteli zamezují uplatňovat jeho práva (např. když zahraniční investor nesmí svá práva uplatňovat).

(b) Když uplatňování práv vyžaduje dohodu více stran nebo když práva drží více stran, zda je zaveden mechanismus, který těmto stranám umožňuje, aby uplatňovaly svá práva v praxi společně, pokud se tak rozhodnou. Pokud takový mechanismus chybí, značí to, že práva nemusí být substantivní. Čím více stran se musí dohodnout, aby mohly práva uplatňovat, tím méně pravděpodobné je, že se jedná o substantivní práva. Funkci mechanismu pro společné jednání více investorů při uplatňování jejich práv může však plnit představenstvo, jehož členové nejsou závislí na straně s rozhodovací pravomocí. Tudíž práva na zbavení (odvolání) vykonavatelná představenstvem budou spíše substantivní, než kdyby stejná práva byla vykonavatelná jednotlivě velkým počtem investorů.

(c) Zda by strana nebo strany, které tato práva drží, z jejich uplatňování profitovaly. Například držitel potenciálních hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, (viz odstavce B47–B50) zváží realizační nebo konverzní cenu nástroje. Je pravděpodobnější, že podmínky potenciálních hlasovacích práv budou substantivní, když je nástroj v penězích nebo když by investor při použití nebo konverzi nástroje profitoval z jiných důvodů (např. realizace synergií mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno).

B24 Aby práva mohla být uplatnitelná, musí být také vykonavatelná v okamžiku, kdy je třeba rozhodovat o řízení relevantních činností. Obvykle platí, že aby práva mohla být uplatnitelná, musí být aktuálně vykonavatelná. Někdy však mohou být práva uplatnitelná, i přestože aktuálně vykonavatelná nejsou.

Příklady použití

Příklad 3

Jednotka, do níž bylo investováno, svolává jednou ročně valnou hromadu akcionářů, na které se rozhoduje o řízení relevantních činností. Další plánovaná valná hromada akcionářů se uskuteční za osm měsíců. Nicméně akcionáři, kteří jednotlivě nebo společně drží alespoň 5 procent hlasovacích práv, mohou svolat mimořádnou valnou hromadu za účelem změny stávajících zásad týkajících se relevantních činností, ale požadavek uvědomit ostatní akcionáře znamená, že se taková valná hromada může konat nejdříve za 30 dní. Zásady týkající se relevantních činností je možné měnit pouze na mimořádných nebo plánovaných valných hromadách akcionářů. To zahrnuje rovněž schvalování významných prodejů aktiv nebo uskutečňování nebo prodej významných investic.

Výše uvedený model se vztahuje na příklady 3A–3D popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 3A

Investor drží většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Hlasovací práva investora jsou substantivní, protože může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba. Skutečnost, že investor může uplatnit svá hlasovací práva až za 30 dní, mu neznemožňuje aktuálně řídit relevantní činnosti od okamžiku, kdy získá akcie.

▼M32

Příklad 3B

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za 25 dní. Stávající akcionáři nemohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností, protože mimořádnou valnou hromadu lze svolat nejdříve za 30 dní, kdy již bude forwardová smlouva vypořádána. Investor má tudíž práva, která jsou v zásadě shodná s majoritním akcionářem v případu 3A výše (tj. investor, který uzavřel forwardovou smlouvu, může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba). Forwardová smlouva investora představuje substantivní právo, na základě něhož může řídit relevantní činnosti i před tím, než dojde k vypořádání forwardové smlouvy.

Příklad 3C

Investor vlastní substantivní opci na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, kterou lze využít za 25 dní a je hluboko v penězích. Závěr by byl stejný jako v příkladu 3B.

Příklad 3D

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, a nemá v této jednotce žádná další související práva. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za šest měsíců. Na rozdíl od příkladů výše investor není aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Relevantní činnosti jsou aktuálně schopni řídit stávající akcionáři, protože mohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností před vypořádáním forwardové smlouvy.

B25 Substantivní práva, která mohou uplatnit další strany, mohou investorovi znemožnit ovládání nad jednotkou, do níž investoval a k níž se tato práva vztahují. Taková substantivní práva nevyžadují, aby jejich držitelé mohli iniciovat rozhodnutí. Pokud tato práva nejsou pouze ochranná (viz odstavce B26–B28), mohou substantivní práva držená ostatními stranami investorovi znemožnit, aby jednotku, do níž bylo investováno, ovládal, i když tato práva držitelům poskytují pouze aktuální schopnost schvalovat nebo blokovat rozhodnutí týkající se relevantních činností.

Ochranná práva

B26 Při hodnocení, zda práva dávají investorovi nad jednotkou, do níž investoval, moc, investor posoudí, zda jeho práva a práva držená ostatními jsou práva ochranná. Ochranná práva se týkají zásadních změn činností jednotky, do níž bylo investováno, nebo se uplatní za výjimečných okolností. Nicméně ne všechna práva, která se uplatní za výjimečných okolností nebo jsou podmíněná určitými událostmi, jsou ochranná (viz odstavce B13 a B53).

B27 Jelikož účelem ochranných práv je chránit zájmy jejich držitele, aniž by tato strana získala moc nad jednotkou, do níž bylo investováno a k níž se tato práva vztahují, investor, který drží pouze ochranná práva, nemůže mít moc nebo zabránit jiné straně mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno (viz odstavec 14).

▼M32

B28 Příklady ochranných práv mimo jiné zahrnují:

(a) právo věřitele zabránit dlužníkovi v provádění činností, které by mohly výrazně změnit úvěrové riziko dlužníka na úkor věřitele.

(b) právo strany držící nekontrolní podíl v jednotce, do níž bylo investováno, schvalovat vyšší kapitálové výdaje, než je potřeba pro běžný chod podniku, nebo schvalovat vydávání kapitálových nebo dluhových nástrojů.

(c) právo věřitele zabavit aktiva dlužníka, pokud dlužník neplní stanovené podmínky splácení úvěru.

Koncese

B29 Koncesní smlouvy, kde nabyvatelem koncese je jednotka, do níž bylo investováno, často poskytovateli koncese dávají práva, jejichž účelem je chránit značku v rámci koncese. Koncesní smlouvy poskytovatelům koncese obvykle poskytují určitá rozhodovací práva s ohledem na činnosti nabyvatele koncese.

B30 Práva poskytovatelů koncese obecně neomezují schopnost ostatních stran činit rozhodnutí, která mají významný vliv na výnosy nabyvatele koncese. Práva poskytovatele koncese v koncesních smlouvách rovněž nezbytně nemusí poskytovateli koncese umožňovat řídit činnosti, které významně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese.

B31 Je nezbytné rozlišovat mezi aktuální schopností činit rozhodnutí, která významně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese, a schopností činit rozhodnutí, která chrání značku v rámci koncese. Poskytovatel koncese nemá nad nabyvatelem koncese moc, pokud jiné strany mají stávající práva, která jim aktuálně umožňují řídit relevantní činnosti nabyvatele koncese.

B32 Uzavřením koncesní smlouvy nabyvatel koncese učinil jednostranné rozhodnutí provozovat svůj podnik v souladu s podmínkami této smlouvy, ale na vlastní účet.

B33 Vliv na nad zásadními rozhodnutími, jako je právní forma nabyvatele koncese a jeho struktura financování, může být stanovena jinými stranami než poskytovatelem koncese a může výrazně ovlivňovat výnosy nabyvatele koncese. Čím nižší je úroveň finanční podpory poskytnuté poskytovatelem koncese a čím menší je vystavení poskytovatele koncese variabilitě výnosů nabyvatele koncese, tím pravděpodobnější je, že poskytovatel koncese má pouze ochranná práva.

Hlasovací práva

B34 Investor je často aktuálně schopen řídit relevantní činnosti na základě hlasovacích nebo podobných práv. Pokud jsou relevantní činnosti jednotky, do níž bylo investováno, řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, přihlédne investor k požadavkům v této části (odstavce B35–B50).

Moc při většině hlasovacích práv

B35 Investor, který drží více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, má moc v následujících situacích, pokud neplatí odstavec B36 nebo B37:

▼**M32**

(a) relevantní činnosti jsou řízeny na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv nebo

(b) většina členů řídícího orgánu, který relevantní činnosti řídí, je jmenována na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv.

Většina hlasovacích práv, ale žádná moc

B36 Aby investor držící více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, mohl mít nad ní moc, musí být jeho hlasovací práva substantivní v souladu s odstavci B22–B25, a musí mu umožňovat aktuálně řídit relevantní činnosti, což se často uskutečňuje pomocí stanovení provozních a finančních politik. Pokud má jiná účetní jednotka stávající práva, která ji opravňují řídit relevantní činnosti, a nejedná se o zmocněnce investora, nemá investor moc nad jednotkou, do níž investoval.

B37 Investor nemá moc nad jednotkou, do níž investoval, i přestože drží většinu hlasovacích práv v této jednotce, pokud tato hlasovací práva nejsou substantivní. Například investor, který má více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, nemůže mít moc, pokud relevantní činnosti řídí vláda, soud, správce, insolvenční správce, likvidátor nebo regulátor.

Moc bez většiny hlasovacích práv

B38 Investor může mít moc, i když nedrží většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Investor může mít moc s méně než polovinou hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, například prostřednictvím:

(a) smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv (viz odstavec B39),

(b) práv vyplývajících z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40),

(c) hlasovacích práv investora (viz odstavce B41–B45),

(d) potenciálních hlasovacích práv (viz odstavce B47–B50) nebo

(e) kombinace možností pod písmeny a) až d).

Smluvní ujednání s dalšími držiteli hlasovacích práv

B39 Na základě smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv může investor získat právo uplatňovat hlasovací práva dostatečná k tomu, aby měl moc, i když nemá dostatečný počet hlasovacích práv, aby mohl moc získat bez smluvního ujednání. Smluvní ujednání by však mohlo investorovi zajistit, že bude moci řídit dostatečný počet dalších držitelů hlasovacích práv, aby hlasovali podle něj a umožnili mu rozhodovat o relevantních činnostech.

Práva z jiných smluvních ujednání

B40 Další rozhodovací práva společně s hlasovacími právy mohou investorovi umožnit aktuálně řídit relevantní činnosti. Například práva uvedená ve smluvním ujednání ve spojení s hlasovacími právy mohou být dostatečná k tomu, aby investor byl aktuálně schopen řídit výrobní procesy jednotky, do níž investoval, nebo další provozní nebo finanční činnosti této jednotky, které významně ovlivňují její výnosy. Pokud však neexistují žádná další práva, ekonomická závislost jednotky, do níž bylo investováno, na investorovi (jako jsou vztahy dodavatele s hlavním zákazníkem) neposkytuje investorovi nad touto jednotkou moc.

▼M32

Hlasovací práva investora

B41 Investor, který má méně než polovinu hlasovacích práv, má práva, která jsou dostatečná pro to, aby měl moc, pokud je v praxi schopen jednostranně řídit relevantní činnosti.

B42 Při posuzování, zda jsou hlasovací práva investora dostatečná k tomu, aby měl moc, investor zváží všechna fakta a okolnosti včetně:

(a) množství hlasovacích práv držených investorem v poměru k množství a rozptylu hlasovacích práv držených dalšími stranami, berouc na vědomí, že:

(i) čím více hlasovacích práv investor drží, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(ii) čím více hlasovacích práv investor drží v poměru k ostatním držitelům hlasovacích práv, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(iii) čím více stran, které by musely jednat společně, aby investora přehlasovaly, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(b) potenciální hlasovací práva držená investorem, dalšími držiteli nebo dalšími stranami (viz odstavce B47–B50),

(c) práva vyplývajících z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40) a

(d) jakékoli další skutečnosti a okolnosti, které značí, že investor je nebo není schopen řídit relevantní činnosti v okamžiku, kdy je třeba učinit rozhodnutí, včetně postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů.

B43 Když je řízení relevantních činností stanoveno na základě většiny hlasovacích práv a investor drží podstatně více hlasovacích práv, než jakýkoli další držitel hlasovacích práv nebo organizovaná skupina držitelů hlasovacích práv, a další podíly jsou široce rozptýlené, může být po zvážení faktorů uvedených v odstavci 42 písm. a) až c) jasné že investor má nad jednotkou, do níž investoval, moc.

Příklady použití

Příklad 4

Investor získá 48 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Zbývající hlasovací práva drží tisíce akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Při posuzování podílu hlasovacích práv, který je třeba získat, na základě relativní velikosti ostatních podílů investor určil, že 48procentní podíl bude dostatečný k tomu, aby získal ovládání. V tomto případě na základě absolutní velikosti svého podílu a relativní velikosti ostatních podílů investor dospěl k závěru, že má dostatečně dominantní podíl na hlasovacích právech, aby splnil kritérium moci, aniž by bylo třeba nějakým dalším způsobem moc prokazovat.

▼M32

Příklad 5

Investor A drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, a dalších dvanáct investorů má každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Dohoda akcionářů investorovi A poskytuje právo jmenovat a odvolávat vedení odpovědné za řízení relevantních činností a stanovovat výši jejich odměny. Pro změnu této dohody je zapotřebí dvoutřetinové většiny hlasů akcionářů. V tomto případě dospěl investor A k závěru, že absolutní velikost jeho podílu a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí ke stanovení, zda má dostatečná práva k tomu, aby mohl mít moc. Investor A však rozhodl, že jeho smluvní právo jmenovat, odvolávat vedení a stanovovat výši jeho odměny je dostatečné k vyvození závěru, že má nad jednotkou, do níž investoval, moc. Skutečnost, že je možné, že investor A právo ještě neuplatnil, nebo pravděpodobnost, že investor A své právo vybírat, jmenovat nebo odvolávat vedení uplatní, se při posuzování, zda má investor A moc, nebere v potaz.

B44 V ostatních situacích může být po posouzení faktorů uvedených v odstavci B42 písm. a) až c) jasné, že investor moc nemá.

Příklad použití

Příklad 6

Investor A drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Dva další investoři drží každý po 26 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží tři další akcionáři, přičemž každý má 1 procento. Neexistují žádná další ujednání, která by ovlivňovala rozhodování. V tomto případě velikost podílu investora A na hlasovacích právech a jeho velikost v poměru k ostatním podílům jsou dostatečné pro stanovení závěru, že investor A nemá moc. Stačilo by, aby spolupracovali jen dva další investoři, aby dokázali zabránit investorovi A v řízení relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno.

B45 Faktory uvedené v odstavci B42 písm. a) až c) však samy o sobě nemusí být průkazné. Pokud si investor po zvážení těchto faktorů není jistý, zda má moc, posoudí další fakta a okolnosti, například, zda jsou ostatní akcionáři na základě postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů pasivní. To zahrnuje posouzení faktorů uvedených v odstavci B18 a ukazatelů v odstavcích B19 a B20. Čím méně hlasovacích práv investor má a čím méně stran by bylo potřeba, aby společně investora přehlasovaly, tím více by se při hodnocení, zda investorova práva jsou dostatečná, aby mu poskytla moc, mělo přihlédnout k dalším skutečnostem a okolnostem. Když jsou skutečnosti a okolnosti v odstavcích B18–B20 posuzovány společně s právy investora, přikládá se větší váha důkazům moci v odstavci B18 než ukazatelům moci v odstavcích B19 a B20.

Příklady použití

Příklad 7

Investor drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Jedenáct dalších akcionářů drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Žádný z akcionářů nemá uzavřené smluvní ujednání s ostatními, které by mu přikazovalo konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. V tomto případě absolutní velikost podílu investora a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí pro stanovení, zda má investor dostatečná práva k tomu, aby mohl mít nad jednotkou, do níž investoval, moc. Je třeba zvážit další skutečnosti a okolnosti, které mohou prokázat, že investor má nebo nemá moc.

▼M32

Příklad 8

Investor drží 35 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Tři další akcionáři drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží mnoho akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Rozhodnutí ohledně relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno, vyžadují souhlas většiny odevzdaných hlasů na příslušných valných hromadách akcionářů. Na posledních valných hromadách akcionářů bylo uplatněno 75 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. V tomto případě aktivní účast ostatních akcionářů na posledních valných hromadách ukazuje, že investor by nebyl v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně, bez ohledu na to, zda relevantní činnosti již řídil, protože dostatečný počet ostatních akcionářů hlasoval stejně jako on.

B46 Pokud není po zvážení faktorů uvedených v odstavci B42 písm. a) až d) jasné, že investor má moc, znamená to, že investor jednotku, do níž investoval, neovládá.

Potenciální hlasovací práva

B47 Při posuzování ovládání investor posoudí svá potenciální hlasovací práva i potenciální hlasovací práva držená ostatními stranami, aby určil, zda má moc. Potenciální hlasovací práva jsou práva získat hlasovací práva v jednotce, do níž bylo investováno, jako jsou ta plynoucí z konvertibilních nástrojů nebo opcí včetně forwardových smluv. Tato potenciální hlasovací práva se berou v potaz pouze, pokud jsou substantivní (viz odstavce B22–B25).

B48 Při posuzování potenciálních hlasovacích práv investor vezme v potaz účel a podobu nástroje i účel a podobu jakékoli další angažovanosti investora v jednotce, do níž investoval. To zahrnuje posouzení různých smluvních podmínek nástroje i zjevná očekávání, motivy a důvody investora, proč na tyto podmínky přistoupil.

B49 Pokud má investor zároveň hlasovací a jiná rozhodovací práva týkající se činností jednotky, do níž investoval, posoudí, zda mu tato práva společně s potenciálními hlasovacími právy poskytují moc.

B50 Samostatná substantivní potenciální hlasovací práva nebo v kombinaci s jinými právy mohou investorovi umožnit řídit relevantní činnosti. Toto je například pravděpodobné, když investor drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, a v souladu s odstavcem B23 drží substantivní práva plynoucí z opcí na získání dalších 20 procent hlasovacích práv.

Příklady použití

Příklad 9

Investor A drží 70 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Investor B má 30 procent hlasovacích práv v této jednotce a zároveň opci na získání poloviny hlasovacích práv investora A. Tato opce je realizovatelná po dobu následujících dvou let za stanovenou cenu, která je hluboko mimo peníze (a očekává se, že po toto dvouleté období to tak zůstane). Investor A uplatňuje svá hlasovací práva a aktivně řídí relevantní činnosti jednotky, do níž investoval. V tomto případě je pravděpodobné, že investor A splní kritérium moci, protože se

▼M32

zdá, že je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Přestože investor B vlastní aktuálně realizovatelné opce na nákup dalších hlasovacích práv (které by mu v případě, že by je realizoval, zajistily většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno), ze smluvních podmínek souvisejících s těmito opcemi vyplývá, že tyto opce nejsou považované za substantivní.

Příklad 10

Investor A a dva další investoři drží po třetině hlasovacích práv v jednotce, do níž investovali. Podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, úzce souvisí s investorem A. Investor A kromě kapitálových nástrojů drží rovněž dluhové nástroje, které jsou kdykoli za stanovenou pevnou cenu, která je mimo peníze (ale nikoli hluboko mimo peníze), převoditelné na kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. Pokud by došlo k převedení dluhu, investor A by držel 60 procent hlasovacích práv v této jednotce. Investor A by měl z uskutečnění synergií prospěch, pokud by došlo k převedení dluhových nástrojů na kmenové akcie. Investor A má nad jednotkou, do níž investoval, moc, protože drží hlasovací práva v této jednotce společně se substantivními potenciálními hlasovacími právy, které mu poskytují aktuální schopnost řídit relevantní činnosti.

Moc v případě, kdy hlasovací nebo podobná práva nemají podstatný vliv na výnosy jednotky, do níž bylo investováno

B51 Při posuzování účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8), investor zváží angažovanost a rozhodnutí učiněná na počátku existence jednotky, do níž investoval, při jejím projektování a posoudí, zda mu podmínky transakce a vlastnosti zapojení poskytují práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc. Pouhé angažování při projektování jednotky, do níž bylo investováno, nestačí k tomu, aby měl investor kontrolu. Účast na projektování jednotky však může značit, že investor měl příležitost získat práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval.

B52 Investor dále vezme v úvahu smluvní ujednání, jako jsou opční práva na koupi, opční práva na prodej a likvidační práva stanovená při založení jednotky, do níž bylo investováno. Když tato smluvní ujednání zahrnují činnosti, které jsou úzce spojené s jednotkou, do níž bylo investováno, jsou tyto činnosti v podstatě nedílnou součástí celkových činností této jednotky, i přestože mohou probíhat mimo právní rámec jednotky. Explicitní či implicitní rozhodovací práva zakotvená ve smluvních ujednáních, která úzce souvisí s jednotkou, do níž bylo investováno, je tudíž třeba při určování moci nad touto jednotkou vzít v úvahu jako relevantní činnosti.

B53 U některých jednotek, do nichž bylo investováno, relevantní činnosti probíhají pouze v okamžiku, kdy nastanou určité okolnosti nebo události. Jednotka, do níž bylo investováno, může být projektována tak, že je řízení její činnosti a výnosů předem stanovené, pokud nenastanou tyto konkrétní okolnosti nebo události. V tomto případě mohou výnosy jednotky, do níž bylo investováno, významně ovlivnit pouze rozhodnutí o činnostech této jednotky, když takové okolnosti nebo události nastanou, a tudíž se stanou relevantními činnostmi. Tyto okolnosti nebo události nemusejí nastat, aby investor, který může tato rozhodnutí činit, měl moc. Skutečnost, že právo rozhodovat je podmíněné vznikem určitých okolností nebo událostí, sama o sobě neznamená, že se jedná o práva ochranná.

▼M32

Příklady použití

Příklad 11

Jediná podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, která je uvedená v zakladatelských listinách, je nákup pohledávek a jejich každodenní obsluha pro její investory. Každodenní obsluha zahrnuje vymáhání a předávání splátek jistiny a úroků, jakmile jsou splatné. Při nesplacenípohledávky jednotka, do níž bylo investováno, pohledávku automaticky prodá investorovi podle individuální dohody ve smlouvě o prodejní opci. Jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení, protože to je jediná činnost, která může významně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Správa pohledávek před tím, než se dostanou do prodlení, nepředstavuje relevantní činnost, protože nevyžaduje podstatná rozhodnutí, která by mohla významně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Činnosti probíhající před tím, než dojde k prodlení, jsou předem dané a jedná se pouze o vymáhání peněžních toků, které jsou splatné, a jejich předávání investorům. Tudíž je při posuzování celkových činností jednotky, do níž bylo investováno, které významně ovlivňují výnosy této jednotky, třeba vzít v úvahu pouze právo investora spravovat aktiva v prodlení. V tomto příkladu podoba jednotky, do níž bylo investováno, zajišťuje, že investor má rozhodovací pravomoc ohledně činností, které významně ovlivňují výnosy, pouze v okamžiku, kdy je tato rozhodovací pravomoc potřeba. Nedílnou součástí celkové transakce a ustanovení jednotky, do níž bylo investováno, jsou podmínky smlouvy o prodeji opcí. Podmínky smlouvy o prodeji opcí společně se zakladatelskými listinami jednotky, do níž bylo investováno, tudíž vedou k závěru, že investor má nad jednotkou moc, i když přebírá vlastnictví pohledávek pouze, jsou-li v prodlení, a spravuje tyto pohledávky v prodlení mimo právní rámec jednotky, do níž bylo investováno.

Příklad 12

Aktiva jednotky, do níž bylo investováno, tvoří pouze pohledávky. Po zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, bylo zjištěno, že jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení. Strana, která může pohledávky v prodlení spravovat, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc bez ohledu na to, zda je některý z dlužníků v prodlení.

B54 Investor může mít explicitní nebo implicitní závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, pokračovala ve stanovené činnosti. Takový závazek může zvýšit vystavení investora variabilitě výnosů, a tím zvýšit jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby měl moc. Závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, fungovala stanoveným způsobem, může být tudíž ukazatelem, že investor má moc, ale sám o sobě investorovi moc neposkytuje, ani nezabraňuje jiné straně moc mít.

Vystavení variabilním výnosům z jednotky, do níž bylo investováno, nebo právo na tyto výnosy

B55 Při posuzování, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, investor určí, zda mu z jeho angažovanosti v této jednotce vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo.

▼M32

B56 Variabilní výnosy jsou výnosy, které nejsou fixní a mohou kolísat v důsledku výkonnosti jednotky, do níž bylo investováno. Variabilní výnosy mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné (viz odstavec 15). Investor posoudí, zda výnosy z jednotky, do níž investoval, jsou variabilní, a do jaké míry jsou variabilní, na základě podstaty ujednání a bez ohledu na právní formu výnosů. Investor například může mít v držení dluhopis s fixními úrokovými platbami. Fixní úrokové platby jsou pro účely tohoto IFRS variabilní výnosy, protože je s nimi spojeno riziko platební neschopnosti a vystavují investora úvěrovému riziku emitenta dluhopisu. Míra variability (tj. jak variabilní tyto výnosy jsou) závisí na úvěrovém riziku dluhopisu. Podobně fixní výkonnostní poplatky za správu aktiv jednotky, do níž bylo investováno, jsou také variabilní výnosy, protože investora vystavují riziku výkonnosti jednotky, do níž investoval. Výše variability závisí na schopnosti jednotky, do níž bylo investováno, vytvářet dostatečný zisk, aby tyto poplatky mohla hradit.

B57 Příklady výnosů zahrnují:

(a) dividendy, jiné výplaty ekonomických užitků z jednotky, do níž bylo investováno, (např. úroky z dluhových cenných papírů vydaných jednotkou, do níž bylo investováno) a změny hodnoty investic investora v této jednotce.

(b) odměna za obsluhu aktiv nebo závazků jednotky, do níž bylo investováno, poplatky a vystavení riziku ztráty při poskytování úvěrové nebo likvidní podpory, zbytkové podíly na aktivech této jednotky a závazcích této jednotky v souvislosti s její likvidací, daňové výhody a přístup k budoucí likviditě, který investor má na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval.

(c) výnosy, které nejsou dostupné pro ostatní podílníky. Například investor by mohl použít svá aktiva společně s aktivy jednotky, do níž investoval, třeba spojením provozních funkcí za účelem dosažení úspor z rozsahu, nákladových úspor, zajištění nedostatkových produktů, získání přístupu k duševnímu vlastnictví nebo omezení některých operací nebo aktiv, za účelem zvýšení hodnoty jiných aktiv investora.

Vazba mezi mocí a výnosy

Delegovaná moc

B58 Když investor držící rozhodovací práva (strana s rozhodovací pravomocí) posuzuje, zda ovládá jednotku, do níž investoval, musí určit, zda jedná sám za sebe nebo je zmocněncem. Investor rovněž určí, zda jiná jednotka s rozhodovacími pravomocemi jedná jako jeho zmocněnec. Zmocněnec je strana v první řadě zavázaná jednat jménem nebo ve prospěch jiné strany nebo stran (zmocnitel(é)), a tudíž jednotku, do níž bylo investováno, neovládá, když uplatňuje svoji rozhodovací pravomoc (viz odstavce 17 a 18). Takto se někdy stává, že pravomoci zmocnitele může mít a uplatňovat zmocněnec, ale jménem zmocnitele. Strana s rozhodovací pravomocí není zmocněncem pouze proto, že jiné strany mohou mít prospěch z rozhodnutí, která učiní.

B59 Investor může svoji rozhodovací pravomoc delegovat na zmocněnce v případě některých konkrétních otázek nebo všech relevantních činností. Při posuzování, zda investor jednotku, do níž investoval, ovládá, musí rozhodovací práva delegovaná na svého zmocněnce brát jako práva držená přímo jím (investorem). V situacích, kdy existuje více zmocnitelů, každý zmocnitel posoudí, zda má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc tak, že zváží požadavky v odstavcích B5–B54. Pokyny, jak určit, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, jsou uvedené v odstavcích B60–B72.

▼**M32**

B60 Strana s rozhodovací pravomocí při určování, zda je zmocněncem, zváží celkový vztah mezi sebou, jednotkou, do níž bylo investováno a jíž spravuje, a dalšími stranami, které se v této jednotce angažují, zejména všechny faktory uvedené níže:

(a) rozsah jejích rozhodovacích pravomocí v jednotce, do níž bylo investováno (odstavce B62 a B63).

(b) práva držená ostatními stranami (odstavce B64–B67).

(c) odměnu, na kterou má nárok v souladu s dohodou (dohodami) o odměně (odstavce B68–B70).

(d) vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů z ostatních podílů, které v jednotce, do níž bylo investováno, drží (odstavce B71 a B72).

Každému faktoru se přikládá jiná váha na základě konkrétních skutečností a okolností.

B61 Určení, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, vyžaduje posouzení všech faktorů uvedených v odstavci B60, pokud jedna strana nedrží substantivní práva k odvolání strany s rozhodovací pravomocí (práva na zbavení) a nemůže stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat (viz odstavec B65).

Rozsah rozhodovacích pravomocí

B62 Rozsah rozhodovacích pravomocí se posuzuje zvážením:

(a) činností, které jsou povolené v souladu se smlouvou (smlouvami) o rozhodování a stanovené zákonem, a

(b) svobody uvážení, kterou strana s rozhodovací pravomocí při rozhodování o těchto činnostech má.

B63 Strana s rozhodovací pravomocí zváží účel a formu jednotky, do níž bylo investováno, rizika, jakým má být jednotka na základě své podoby vystavena, rizika, která má jednotka přenášet na angažované strany, a úroveň angažovanosti strany s rozhodovací pravomocí při projektování této jednotky. Například, pokud se strana s rozhodovací pravomocí výrazně angažovala při projektování jednotky, do níž bylo investováno (včetně určování rozsahu rozhodovacích pravomocí), může to značit, že tato strana měla příležitost a motiv získat práva, na základě nichž může řídit relevantní činnosti.

Práva ostatních stran

B64 Substantivní práva ostatních stran mohou mít vliv na schopnost strany s rozhodovací pravomocí řídit relevantní činnosti v jednotce, do níž bylo investováno. Substantivní práva na odvolání této strany nebo jiná práva mohou značit, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněnec.

▼**M32**

B65 Skutečnost, kdy má jediná strana substantivní práva na odvolání a může stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat, stačí sama o sobě k dosažení závěru, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněncem. Pokud taková práva má více stran (a žádná strana nemůže stranu s rozhodovací pravomocí sama odvolat bez souhlasu ostatních stran), tato práva nevedou sama o sobě k jednoznačnému závěru, že strana s rozhodovací pravomocí jedná především jménem a ku prospěchu ostatních. Navíc čím více stran musí jednat společně, aby uplatnily právo na odvolání strany s rozhodovací pravomocí, a čím větší jsou ostatní ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená (tj. odměna a další podíly), tím menší váha se tomuto faktoru přikládá.

B66 Substantivní práva držená ostatními stranami, která omezují svobodu uvážení strany s rozhodovací pravomocí, se při určování, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, posoudí podobně jako práva na odvolání. Například strana s rozhodovací pravomocí, která musí pro své jednání získat souhlas několika dalších stran, je obecně zmocněncem. (Další pokyny ohledně práv a skutečnosti, zda jsou substantivní viz odstavce B22–B25.)

B67 Při zvažování práv ostatních stran je nutné posoudit také práva, která může uplatňovat představenstvo (nebo jiný řídící orgán) jednotky, do níž bylo investováno, a jejich dopad na rozhodovací pravomoci (viz odstavec B23 písm. b)).

Odměna

B68 Čím větší je odměna a variabilita související s odměnou strany s rozhodovací pravomocí v poměru k očekávaným výnosům z činností jednotky, do níž bylo investováno, tím pravděpodobnější je, že strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe.

B69 Při určování, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, tato strana rovněž zváží, zda jsou splněny následující podmínky:

(a) Odměna strany s rozhodovací pravomocí odpovídá poskytnutým službám.

(b) Dohoda o odměně obsahuje pouze podmínky nebo částky, které jsou obvyklé pro ujednání týkající se podobných služeb a úroveň odborné způsobilosti, dohodnuté za obvyklých tržních podmínek.

B70 Strana s rozhodovací pravomocí nemůže být zmocněncem, pokud neplatí podmínky stanovené v odstavci B69 písm. a) a b). Nicméně splnění pouze těchto podmínek není dostačující k učinění závěru, že je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem.

Vystavení variabilitě výnosů z ostatních podílů

B71 Strana s rozhodovací pravomocí, která má v jednotce, do níž bylo investováno, další podíly (např. investice do této jednotky nebo poskytnutí záruk ohledně výkonnosti jednotky), při posuzování, zda je zmocněncem, zváží, jak je vystavena variabilitě výnosů z těchto podílů. Držení dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, značí, že strana s rozhodovací pravomocí může jednat sama za sebe.

▼M32

B72 Při posuzování vystavení variabilitě výnosů z dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, strana s rozhodovací pravomocí přihlédne k následujícímu:

(a) čím větší jsou ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená, přičemž odměnu a další podíly posuzujeme souhrnně, tím pravděpodobnější je, že tato strana jedná sama za sebe.

(b) zda se míra jejího vystavení variabilitě výnosů liší od ostatních investorů a pokud ano, zda by to mohlo ovlivnit její jednání. To by mohlo platit například v případě, kdy strana s rozhodovací pravomocí drží v jednotce, do níž bylo investováno, podřízené podíly nebo této jednotce poskytuje jiné formy úvěrové podpory.

Strana s rozhodovací pravomocí zhodnotí své vystavení variabilitě těchto výnosů v poměru k celkové variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno. Toto hodnocení se učiní především na základě očekávaných výnosů z činností jednotky, do níž bylo investováno, ale nesmí být při tom ignorováno maximální vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno, na základě dalších podílů, které tato strana drží.

Příklady použití

Příklad 13

Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) ustavuje, nabízí na trhu a spravuje veřejně obchodovatelný, regulovaný fond v souladu s úzce stanovenými parametry uvedenými v mandátu k investování, jak vyžadují místní právní předpisy. Fond byl nabízen investorům jako investice do diverzifikovaného portfolia majetkových cenných papírů veřejně obchodovatelných jednotek. Správce fondu může v rámci definovaných parametrů rozhodovat o aktivech, do nichž bude investovat. Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 10 % a za své služby obdrží tržní poplatek rovnající se 1 % čisté hodnoty aktiv fondu. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující jeho 10-%ní investici. Fond není povinen jmenovat a také nejmenoval nezávislé představenstvo. Investoři nemají žádná substantivní práva, která by měla vliv na rozhodovací pravomoci správce fondu, ale mohou své podíly kdykoli eminentovi odprodat v rámci konkrétních mezí stanovených fondem.

Přestože správce fondu jedná v rámci parametrů stanovených v mandátu k investování a v souladu s regulačními požadavky, má rozhodovací práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti fondu. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci správce fondu. Správce fondu za své služby obdrží tržní poplatek, který odpovídá poskytnutým službám, a rovněž do fondu vložil poměrnou investici. Odměna a investice správce fondu jej vystavují variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe.

V tomto příkladu zvážení vystavení správce fondu variabilitě výnosů z fondu společně s jeho rozhodovacími pravomocemi v rámci omezených parametrů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěje k závěru, že fond neovládá.

▼M32

Příklad 14

Strana s rozhodovací pravomocí založí, nabízí na trhu a spravuje fond, který poskytuje investiční příležitosti řadě investorů. Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) musí činit rozhodnutí v nejlepším zájmu všech investorů a v souladu s dohodami o řízení fondu. Správce fondu však má široké rozhodovací pravomoci. Za své služby obdrží tržní poplatek ve výši 1 procenta aktiv, která spravuje, a 20 procent celkových zisků fondu, pokud je dosažena stanovená úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám.

Přestože správce fondu musí rozhodovat v nejlepším zájmu všech investorů, má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, aby mohl řídit relevantní činnosti fondu. Dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Navíc odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu, aniž by došlo k vystavení natolik výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že by odměna, posuzována samostatně, značila, že správce fondu jedná sám za sebe.

Výše uvedený model a analýza se vztahují na příklady 14A–14C popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 14A

Správce fondu rovněž do fondu vložil dvouprocentní investici, která jeho zájmy sjednocuje se zájmy ostatních investorů. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující tuto dvouprocentní investici. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Dvouprocentní investice správce fondu zvyšuje jeho vystavení variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe. Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. V tomto příkladu vystavení správce fondu variabilitě výnosů indikuje, že je zmocněncem, přestože má rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů ze svého podílu a odměny. Správce fondu tudíž dospěl k závěru, že fond neovládá.

Příklad 14B

Správce fondu do fondu investoval větší poměrnou částku, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho investice. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů, ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se v tomto příkladu považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho investice s odměnou by jej mohlo vystavovat tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Čím větší jsou ekonomické zájmy správce fondu a variabilita s nimi spojená (při posuzování jeho odměny a dalších podílů dohromady), tím větší důraz by správce na tyto ekonomické zájmy kladl v analýze, a tím pravděpodobněji by jednal sám za sebe.

▼M32

Například při uvážení odměny správce fondu a dalších faktorů by správce mohl dvacetiprocentní investici považovat za dostatečnou k vyslovení závěru, že fond ovládá. Nicméně za jiných okolností (tj. když se odměna a další faktory liší), může fond ovládat pouze při jiné výši investice.

Příklad 14C

Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 20 %, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho dvacetiprocentní investice. Fond má představenstvo, přičemž všichni jeho členové jsou na správci fondu nezávislí a jmenují je ostatní investoři. Představenstvo jmenuje správce fondu jednou ročně. Pokud by se představenstvo rozhodlo smlouvu správce fondu neobnovit, mohli by služby poskytované správcem fondu provádět jiní správci v oboru.

Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho dvacetiprocentní investice s odměnou jej vystavuje tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Investoři však mají uplatnitelná práva správce fondu odvolat. Představenstvo poskytuje mechanismus zajišťující, že investoři mohou správce fondu odvolat, pokud se tak rozhodnou.

V tomto příkladu správce fondu klade při analýze vyšší důraz na substantivní práva na odvolání. Proto i přesto, že má správce fondu rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů z fondu prostřednictvím své odměny a investice, substantivní práva ostatních investorů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěl k závěru, že fond neovládá.

Příklad 15

Jednotka, do níž bylo investováno, byla založena za účelem koupě portfolia pevně úročených cenných papírů zajištěných aktivy, financovaného pevně úročenými dluhovými nástroji a kapitálovými nástroji. Účelem kapitálových nástrojů je poskytnout dluhovým investorům ochranu před prvními ztrátami a přijmout zbytkové zisky jednotky, do níž bylo investováno. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním dluhovým investorům jako investice do portfolia cenných papírů zajištěných aktivy s úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů těchto cenných papírů v portfoliu a s úrokovým rizikem souvisejícím se správou portfolia. Kapitálové nástroje při vydání představují 10 % hodnoty kupovaných aktiv. Toto portfolio aktiv spravuje strana s rozhodovací pravomocí (správce aktiv) prostřednictvím investičních rozhodnutí v rámci parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno. Za své služby správce aktiv dostává pevně stanovený tržní poplatek (tj. 1 % spravovaných aktiv) a poplatky vázané na výkon (tj. 10 % zisku), pokud zisky jednotky, do níž bylo investováno, překročí stanovenou úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce aktiv drží 35 % kapitálu jednotky, do níž bylo investováno.

▼M32

Zbývajících 65 % kapitálu a všechny dluhové nástroje vlastní velký počet široce rozptýlených nespřízněných investorů, kteří jsou třetími stranami. Správce aktiv může být bezdůvodně odvolán na základě většinového rozhodnutí ostatních investorů.

Správce aktiv dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu. Správce aktiv je vystaven variabilitě výnosů z činností fondu, protože drží 35 % kapitálu, a ze své odměny.

Přestože správce aktiv jedná podle parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno, může činit investiční rozhodnutí, která významně ovlivňují výnosy jednotky. Práva ostatních investorů na odvolání při analýze mají malou váhu, protože tato práva drží velké množství široce rozptýlených investorů. V tomto příkladu správce aktiv dává větší důraz na to, jak moc je vystaven variabilitě výnosů fondu z jeho kapitálového podílu, který je podřízen dluhovým nástrojům. Na základě držení 35 % kapitálu vzniká podřízené vystavení ztrátám a práva na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, která jsou natolik významná, že správce aktiv jedná sám za sebe. Proto správce aktiv dospěl k závěru, že jednotku, do níž bylo investováno, ovládá.

Příklad 16

Strana s rozhodovací pravomocí (patron) garantuje kanál mnoha prodejců, který vydává krátkodobé dluhové nástroje pro nespřízněné investory, kteří jsou třetími stranami. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním investorům jako investice do portfolia vysoce hodnocených střednědobých aktiv s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů aktiv v portfoliu. Různé instituce převodců prodávají kanálu vysoce kvalitní portfolia střednědobých aktiv. Každý převodce prodává kanálu portfolio aktiv a spravuje pohledávky v selhání, a za to dostává tržní poplatek za obsluhu. Každý převodce také poskytuje ochranu proti prvním ztrátám při úvěrových ztrátách ze svého portfolia aktiv prostřednictvím nadlimitního zajištění aktiv převáděných kanálu. Patron stanoví podmínky kanálu a spravuje operace kanálu za tržní poplatek. Tento poplatek odpovídá poskytnutým službám. Patron schvaluje prodejce, kteří mají povolení prodávat kanálu, schvaluje aktiva, která kanál nakoupí, a rozhoduje o financování kanálu. Patron musí jednat v nejlepším zájmu všech investorů.

Patron má nárok na případný zbytkový zisk kanálu a rovněž kanálu poskytuje úvěrová aktiva a likviditní prostředky. Úvěrová aktiva poskytnutá patronem absorbují ztráty do výše 5 % všech aktiv kanálu, poté jsou ztráty absorbovány převodci. Likviditní prostředky nejsou uplatňovány proti aktivům v selhání. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci patrona.

▼M32

I přestože patron dostává za své služby tržní poplatek, který odpovídá poskytovaným službám, je vystaven variabilitě výnosů z činností kanálu v důsledku svých práv na případné zbytkové zisky kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků (tj. kanál je při používání krátkodobých dluhových nástrojů k financování střednědobých aktiv vystaven riziku likvidity). I přestože každý z převodců má rozhodovací práva, která ovlivňují hodnotu aktiv kanálu, patron má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, které mu umožňují řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy kanálu (tj. patron stanovil podmínky kanálu, má právo rozhodovat o aktivech (schvalovat nákup aktiv a převodce těchto aktiv) a financování kanálu (něž němuž je třeba pravidelně zajišťovat nové investice)). Právo na zbytkové výnosy kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků vystavuje patrona jiné variabilitě výnosů z činností kanálu než ostatní investory. Proto toto vystavení značí, že patron jedná sám za sebe, a tudíž vyvozuje, že kanál ovládá. Povinnost patrona jednat v nejlepším zájmu všech investorů mu nezabraňuje jednat sám za sebe.

Vztah s ostatními stranami

B73 Při posuzování ovládání investor zváží povahu svého vztahu s ostatními stranami a zda tyto ostatní strany jednají jeho jménem (tj. jsou „faktickými zmocněnci“). Určení, zda jsou ostatní strany faktickými zmocněnci, vyžaduje úsudek a zvážení nejenom povahy vztahu, ale také toho, jak tyto strany jednají mezi sebou a s investorem.

B74 Takový vztah nemusí zahrnovat smluvní ujednání. Strana je faktickým zmocněncem, když investor, nebo strany, které řídí činnosti investora, mohou řídit tuto stranu, aby jednala jménem investora. Za těchto okolností investor při ovládání jednotky, do níž bylo investováno, do níž investoval, zváží rozhodovací práva svého faktického zmocněnce a své nepřímé vystavení variabilním výnosům nebo práva na takové výnosy prostřednictvím faktického zmocněnce společně se svými vlastními.

B75 Dále jsou uvedené příklady takových ostatních stran, které by mohly na základě povahy jejich vztahu jednat jako faktičtí zmocněnci investora:

(a) spřízněné strany investora,

(b) strana, která získala podíl v jednotce, do níž bylo investováno, jako příspěvek nebo půjčku od investora.

(c) strana, která souhlasila, že nebude své podíly v jednotce, do níž bylo investováno, prodávat, převádět ani zatěžovat bez předchozího souhlasu investora (s výjimkou situací, kdy investor a tato druhá strana mají právo předchozího souhlasu a tato práva jsou založena na podmínkách vzájemně odsouhlasených ochotnými nezávislými stranami).

(d) strana, která nemůže své operace financovat bez podřízené finanční podpory od investora.

▼M32

(e) jednotka, do níž bylo investováno, u které se většina členů řídícího orgánu nebo klíčové vedení shodují s členy řídícího orgánu a klíčovým vedením investora.

(f) strana, která má úzký obchodní vztah s investorem, jako je například vztah mezi profesionálním poskytovatelem služeb a jedním z jeho významných klientů.

Ovládání vymezených aktiv

B76 Investor zváží, zda posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, a pokud ano, zda tuto oddělenou jednotku ovládá.

B77 Investor posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, výhradně pokud je splněna následující podmínka:

Vymezená aktiva jednotky, do níž bylo investováno (a případná související úvěrová aktiva), představují jediný zdroj prostředků pro vymezené závazky nebo jiné vymezené podíly této jednotky. Jiné strany, než strany mající vymezené závazky, nemají práva ani povinnosti týkající se vymezených aktiv nebo zbytkových hotovostních toků z těchto aktiv. V zásadě žádné výnosy z těchto vymezených aktiv nemůže zbývající část jednotky, do níž bylo investováno, použít a žádné ze závazků jednotky považované za oddělenou nejsou splatné z aktiv zbývající části jednotky, do níž bylo investováno. Proto jsou všechna aktiva, závazky a vlastní kapitál této oddělené jednotky odděleny od celkové jednotky, do níž bylo investováno. Taková jednotka považovaná za oddělenou je často označována jako „silo“.

B78 Když je splněna podmínka uvedená v odstavci B77, investor určí činnosti, které významně ovlivňují výnosy jednotky považované za oddělenou, a způsob řízení těchto činností za účelem posouzení, zda má nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, moc. Při posuzování ovládání jednotky považovanou za oddělenou investor rovněž zváží, zda je vystaven variabilním výnosům na základě své angažovanosti v této jednotce nebo má na tyto výnosy právo, a schopnost uplatňovat svoji moc nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, pro ovlivnění výše svých výnosů.

B79 Pokud investor ovládá jednotku považovanou za oddělenou, konsoliduje tuto část jednotky, do níž bylo investováno. V takovém případě ostatní strany tuto část jednotky, do níž bylo investováno, při posuzování ovládání, a konsolidování jednotky, do níž bylo investováno, vyloučí.

Průběžné hodnocení

B80 Pokud skutečnosti a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří bodů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.

B81 Pokud dojde ke změně způsobu, jak může být moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, uplatňována, musí investor tuto změnu zohlednit při hodnocení své moci nad touto jednotkou. Například změny rozhodovacích práv mohou znamenat, že relevantní činnosti již nejsou řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, ale místo toho získala jiná strana nebo strany aktuální schopnost relevantní činnosti řídit na základě jiných dohod, jako jsou smlouvy.

▼M32

B82 Může dojít k události, na základě které investor moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získá nebo ztratí, aniž by se této události účastnil. Investor může například získat moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, protože platnost rozhodovacích práv držených jinou stranou nebo stranami, která investorovi dříve neumožňovala jednotku ovládat, vypršela.

B83 Investor rovněž zváží změny ovlivňující jeho vystavení variabilním výnosům na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na tyto výnosy. Například investor, který má nad jednotkou, do níž investoval, moc, může ovládání jednotky, do níž bylo investováno pozbýt, pokud pozbude práva na výnosy nebo přestane mít povinnosti, protože by nesplnil odstavec 7 písm. b), (např. pokud dojde k ukončení smlouvy o nároku na poplatky vázané na výkonnost).

B84 Investor zváží, zda se nezměnil jeho závěr, že jedná jako zmocněnec nebo sám za sebe. Změny v celkovém vztahu mezi investorem a dalšími stranami mohou znamenat, že investor již nejedná jako zmocněnec, i přestože tak dříve jednal, a naopak. Pokud se například změní práva investora nebo ostatních stran, investor přehodnotí svůj status zmocnitele nebo zmocněnce.

B85 Prvotní hodnocení investora ohledně ovládání nebo statutu zmocnitele nebo zmocněnce by se nezměnilo jen kvůli změně tržních podmínek (např. změna výnosů jednotky, do níž bylo investováno, způsobená tržními podmínkami), pokud změna tržních podmínek nezmění jeden nebo více ze tří prvků ovládání uvedených v odstavci 7 nebo nezmění celkový vztah mezi zmocnitelem a zmocněncem.

▼M38

URČENÍ, ZDA JE ÚČETNÍ JEDNOTKA INVESTIČNÍ JEDNOTKOU

B85A Při posuzování, zda je investiční jednotkou, vezme účetní jednotka v úvahu všechny skutečnosti a okolnosti včetně svého účelu a formy. Investiční jednotkou je taková účetní jednotka, která splňuje všechny tři prvky definice investiční jednotky uvedené v odstavci 27. Odstavce B85B-B85M popisují prvky této definice podrobněji.

Účel podnikání

B85B Definice investiční jednotky vyžaduje, aby bylo účelem této společnosti investovat výhradně s cílem zhodnocení kapitálu, výnosů z investic (jako jsou dividendy, úroky nebo příjmy z pronájmu) nebo obojího. Důkaz o účelu podnikání investiční jednotky poskytují zpravidla dokumenty, které uvádějí investiční cíle účetní jednotky, například memorandum vydané při nabídce podílů, publikace distribuované účetní jednotkou a jiné korporační nebo společnické dokumenty. Dalším důkazem může být způsob, jakým se účetní jednotka prezentuje jiným stranám (například potenciálním investorům nebo potenciálním jednotkám, do kterých hodlá investovat); účetní jednotka může například prezentovat své podnikání jako poskytování střednědobých investic za účelem zhodnocení kapitálu. Naproti tomu účel podnikání účetní jednotky, která se prezentuje jako investor, jehož cílem je vyvíjet, vyrábět nebo prodávat výrobky společně s jednotkami, do nichž investoval, je v rozporu s účelem podnikání investiční jednotky, protože účetní jednotka bude mimo výnosů ze svých investic získávat výnosy i z vývojové, výrobní nebo prodejní činnosti (viz odstavec B85I).

▼M51

B85C Investiční jednotka může poskytovat třetím stranám i svým investorům služby související s investicemi (např. investiční poradenství, správu investic, investiční podporu a administrativní služby), a to buď přímo, nebo prostřednictvím dceřiné společnosti, i když jsou tyto činnosti pro účetní jednotku významné, za podmínky, že tato účetní jednotka nadále splňuje definici investiční jednotky.

▼M38

B85D Investiční jednotka se může rovněž účastnit následujících činností souvisejících s investicemi, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dceřiné společnosti, pokud jsou tyto činnosti prováděny s cílem maximalizovat investiční výnosy (zhodnocení kapitálu nebo investiční výnosy) jednotek, do nichž se investovalo, a nepředstavují samostatnou podstatnou/významnou podnikatelskou činnost nebo samostatný podstatný/významný zdroj příjmů investiční jednotky:

a) poskytování manažerských služeb a strategického poradenství jednotce, do které investovala, a

b) poskytování finanční podpory jednotce, do které investovala, například půjčky, kapitálového příslibu nebo záruky.

▼M51

B85E Má-li investiční jednotka dceřinou společnost, která sama není investiční jednotkou a jejímž hlavním účelem a činností je poskytovat účetní jednotce nebo jiným stranám služby nebo činnosti související s investicemi, které se týkají investičních činností investiční jednotky, například služby nebo činnosti, které jsou popsány v odstavcích B85C–B85D, musí tuto dceřinou společnost konsolidovat v souladu s odstavcem 32. Jestliže dceřiná společnost, která poskytuje služby nebo činnosti související s investicemi, je sama investiční jednotkou, ocení mateřský podnik, který je investiční jednotkou, uvedenou dceřinou společnost reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 31.

▼M38

Výstupní strategie

B85F Důkaz o účelu podnikání účetní jednotky poskytují rovněž její investiční plány. Jedním z rysů, které odlišují investiční jednotku od jiných účetních jednotek, je fakt, že investiční jednotka nemá v úmyslu držet své investice po neomezenou dobu; drží je pouze po dobu omezenou. Vzhledem k tomu, že investice do vlastního kapitálu a investice do nefinančních aktiv mají potenciál neomezeného držení, musí mít investiční jednotka výstupní strategii dokumentující, jak tato účetní jednotka plánuje realizovat zhodnocení kapitálu v podstatě všech svých kapitálových investic a investic do nefinančních aktiv. Investiční jednotka musí mít také výstupní strategii pro případné dluhové nástroje, které mají potenciál neomezeného držení, například „věčné“ dluhové investice. Účetní jednotka nemusí dokumentovat konkrétní výstupní strategie pro každou jednotlivou investici, avšak musí stanovit různé potenciální strategie pro jednotlivé typy investic nebo investiční portfolia, včetně reálného časového rámce pro ukončení těchto investic. Výstupní mechanismy zavedené pouze pro případy selhání, jako je například porušení smlouvy nebo neplnění, nejsou pro účely tohoto posouzení považovány za výstupní strategie.

B85G Výstupní strategie se mohou lišit v závislosti na typu investice. U investic do soukromých majetkových cenných papírů patří mezi výstupní strategie například prvotní veřejná nabídka, soukromé umístění podílů, prodej podniku, rozdělení vlastnických podílů v jednotkách, do kterých se investovalo (investorům) a prodej aktiv (včetně prodeje aktiv jednotky, do které investovala a následované likvidace

▼**M38**

této jednotky). U investic do vlastního kapitálu, které jsou obchodovány na veřejném trhu, představují výstupní strategie například prodej investice soukromým umístěním nebo na veřejném trhu. U investic do nemovitostí patří pod výstupní strategie například prodej nemovitostí prostřednictvím specializovaných prodejců nemovitostí nebo na volném trhu.

B85H Investiční jednotka může mít investici do jiné investiční jednotky vytvořené ve spojení s touto účetní jednotkou z právních, regulačních, daňových či obdobných obchodních důvodů. V takovém případě nemusí mít investor do investiční jednotky pro tuto investici výstupní strategii za předpokladu, že investiční jednotka investiční, do níž investovala, má pro své investice odpovídající výstupní strategie.

Zisk z investic

B85I Účetní jednotka neinvestuje výhradně pro účely zhodnocení kapitálu, investičního výnosu nebo obojího, pokud tato účetní jednotka nebo jiný člen skupiny obsahující účetní jednotku (tj. skupiny, která je ovládána nejvyšší mateřskou investiční jednotkou) získá, nebo je jejím cílem získat další požitky z investic účetní jednotky, které nemají k dispozici ostatní strany, jež nejsou spojeny s jednotkou, do níž investovala. Takovými požitky jsou:

a) pořízení, užívání, výměna nebo využívání postupů, majetku nebo technologií jednotky, do níž investovala. To by se týkalo i účetní jednotky nebo jiného člena skupiny, který by měl disproporční nebo exkluzivní práva nabývat majetek, technologie, produkty nebo služby jakékoli jednotky, do které se investovalo, například na základě držení opce na nákup aktiva od takové jednotky, pokud by byl vývoj tohoto aktiva považován za úspěšný,

b) společná ujednání (jak je definováno v IFRS 11) nebo jiná ujednání mezi účetní jednotkou nebo jiným členem skupiny a jednotkou, do které se investovalo, která mají za cíl vyvíjet, vyrábět, uvádět na trh nebo poskytovat produkty nebo služby,

c) finanční záruky nebo aktiva poskytnutá jednotkou, do níž se investovalo, mající sloužit jako zajištění úvěrových smluv účetní jednotky nebo jiného člena skupiny (investiční jednotka však je přesto oprávněna využívat investice do jednotky, do které investovala, jako zajištění kterékoli ze svých půjček),

d) opce držená spřízněnou stranou účetní jednotky týkající se koupě vlastnického podílu v jednotce, do které se investovalo, od této účetní jednotky nebo jiného člena skupiny.

e) vyjma investic popsaných v odstavci B85J transakce mezi účetní jednotkou nebo jiným členem skupiny a jednotkou, do které se investovalo, které:

i) jsou uzavřeny za podmínek nedostupných účetním jednotkám, které nejsou spřízněnými stranami účetní jednotky, dalšího člena skupiny ani jednotky, do které se investovalo,

ii) nejsou vykázány v reálné hodnotě, nebo

▼M38

iii) představují podstatnou část podnikatelských aktivit jednotky, do které se investovalo, nebo účetní jednotky, včetně podnikatelských aktivit jiných subjektů ve skupině.

B85J Strategie investiční jednotky může spočívat v investicích do více než jedné jednotky, do které se investovalo, v rámci stejného odvětví, trhu nebo geografické oblasti za účelem využití synergií, které zvyšují zhodnocení kapitálu a investiční výnos z těchto jednotek. Bez ohledu na znění odstavce B85I(e), účetní jednotka neztrácí možnost zařazení jako investiční jednotka pouze proto, že takové jednotky, do kterých se investovalo, spolu vzájemně obchodují.

Oceňování reálnou hodnotou

B85K Základním prvkem definice investiční jednotky je skutečnost, že oceňuje a hodnotí výkonnost v podstatě všech svých investic na základě oceňování reálnou hodnotou, protože užití reálné hodnoty přináší relevantnější informace než například konsolidace dceřiných společností nebo užití ekvivalenční metody ocenění účastí v přidružených podnicích nebo společných podnicích. Aby prokázala, že splňuje tento prvek definice, investiční jednotka:

a) poskytuje investorům informace o reálné hodnotě a ve své účetní závěrce oceňuje reálnou hodnotou v podstatě všechny své investice, kdykoli je oceňování reálné hodnotě vyžadováno nebo povoleno v souladu s IFRS, a

b) vykazuje informace o reálné hodnotě interně pro klíčové vedení účetní jednotky (jak je definováno IAS 24), které používá reálnou hodnotu jako primární atribut oceňování při hodnocení výkonnosti v podstatě všech svých investic a při rozhodování o investicích.

B85L Aby investiční jednotka splnila požadavek uvedený v odst. B85K písm. a):

a) zvolí možnost účtovat všechny investice do nemovitostí v souladu s modelem reálné hodnoty podle IAS 40 *Investice do nemovitostí*,

b) použije výjimku z uplatnění ekvivalenční metody podle IAS 28 pro své investice do přidružených podniků a společných podniků, a

c) ocení svá finanční aktiva reálnou hodnotou s využitím požadavků IFRS 9.

B85M Investiční jednotka může vlastnit některá neinvestiční aktiva, jako je například nemovitý majetek ústředí a související vybavení, a může mít rovněž finanční závazky. Prvek definice investiční jednotky týkající se oceňování reálnou hodnotou, uvedený v odst. 27 písm. c), se vztahuje na investice investiční jednotky. Proto nemusí investiční jednotka oceňovat svá neinvestiční aktiva nebo své závazky reálnou hodnotou.

Typické znaky investiční jednotky

B85N Účetní jednotka musí při určování, zda splňuje definici investiční jednotky, posoudit, zda vykazuje typické znaky investiční jednotky (viz odstavec 28). Absence jednoho nebo více těchto typických znaků nemusí nutně znamenat, že účetní jednotku nelze označit za investiční jednotku, ale naznačuje, že pro určení, zda je účetní jednotka investiční jednotkou, bude nezbytné další posouzení.

▼**M38**

Více než jedna investice

B85O Investiční jednotka obvykle drží několik investic za účelem diverzifikace rizik a maximalizace výnosů. Účetní jednotka může držet portfolio investic přímo nebo nepřímo, například tím, že drží pouze jedinou investici do jiné investiční jednotky, která sama drží několik investic.

B85P V některých případech může účetní jednotka držet pouze jedinou investici. Nicméně skutečnost, že účetní jednotka drží pouze jedinou investici, nemusí nutně bránit tomu, aby splňovala definici investiční jednotky. Investiční jednotka může držet pouze jedinou investici například v případě, že se účetní jednotka:

a) nachází v období zahájení činnosti a dosud neidentifikovala vhodné investice, a proto ještě ani nerealizovala svůj investiční plán na získání více investic,

b) dosud nerealizovala jiné investice, které by nahradily investice vyřazené,

c) byla vytvořena za účelem sdružení prostředků investorů za účelem jejich vložení do jediné investice v případě, že tato investice je pro individuální investory nedosažitelná (např. pokud je požadovaná minimální investice pro individuálního investora příliš vysoká), nebo

d) se nachází v procesu likvidace.

Více než jeden investor

B85Q Investiční jednotka mívá zpravidla několik investorů, kteří sdružují své finanční prostředky za účelem získání přístupu ke službám správy investic a investičním příležitostem, k nimž by pravděpodobně neměli přístup jednotlivě. Pokud existuje více investorů, je méně pravděpodobné, že by účetní jednotka nebo jiní členové skupiny, která účetní jednotku obsahuje, získali jiný prospěch nežli kapitálové zhodnocení nebo investiční výnos (viz odstavec B85I).

B85R Investiční jednotka může být rovněž tvořena pouze jediným investorem nebo pro jediného investora, který zastupuje nebo podporuje zájmy širší skupiny investorů (např. penzijní fond, státní investiční fond nebo rodinný trust).

B85P Může rovněž nastat případ, kdy bude mít účetní jednotka dočasně jediného investora. Investiční jednotka může mít pouze jediného investora například v případě, že účetní jednotka:

a) se nachází v prvotním nabídkovém období, které dosud neuplynulo, a účetní jednotka aktivně identifikuje vhodné investory,

b) dosud neidentifikovala vhodné investory, kteří by nahradili umořené vlastnické podíly, nebo

d) se nachází v procesu likvidace.

Nespřízněnní investoři

B85T Investiční jednotka má zpravidla několik investorů, kteří nejsou spřízněnými stranami (jak jsou definovány v IAS 24) účetní jednotky nebo jiných členů skupiny, která účetní jednotku obsahuje. Existence nespřízněných investorů by snížila pravděpodobnost, že účetní jednotka nebo jiní členové skupiny, která účetní jednotku obsahuje, získává jiný prospěch než zhodnocení kapitálu nebo investiční výnos (viz odstavec B85I).

▼M38

B85U Účetní jednotka však může být považována za investiční jednotku i v případě, že jsou její investoři s touto účetní jednotkou spřízněni. Investiční jednotka může například zřídit samostatný „paralelní“ fond pro skupinu svých zaměstnanců (např. klíčové vedení) nebo pro jiného investora (investory), kteří jsou spřízněnými stranami, který zrcadlí investice hlavního investičního fondu účetní jednotky. Tento „paralelní“ fond může být kvalifikován jako investiční jednotka, i když všichni jeho investoři jsou spřízněnými stranami.

Vlastnické podíly

B85V Investiční jednotka je obvykle samostatným právním subjektem, avšak není to podmínkou. Vlastnické podíly v investiční jednotce mají obvykle formu vlastního kapitálu nebo obdobných podílů (např. společnických podílů), ke kterým se přiřazují poměrné podíly na čistých aktivech investiční jednotky. Skutečnost, že investiční jednotka má různé druhy investorů, z nichž někteří mají právo pouze na konkrétní investice nebo skupiny investic, případně mají různé poměrné podíly na čistých aktivech, však nebrání tomu, aby účetní jednotka byla investiční jednotkou.

B85W Účetní jednotka, která má významné vlastnické podíly ve formě dluhu, který v souladu s ostatními standardy IFRS nesplňuje definici vlastního kapitálu, může být přesto považována za investiční jednotku za předpokladu, že držitelé dluhu mají variabilní výnosy ze změn reálné hodnoty čistých aktiv účetní jednotky.

▼M32

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

Konsolidační postupy

B86 Konsolidovaná účetní závěrka:

(a) slučuje obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů, nákladů a peněžních toků mateřského podniku se stejnými položkami jeho dceřiných podniků.

(b) započítává (eliminuje) účetní hodnotu investice mateřského podniku do každého dceřiného podniku a část kapitálu každého dceřiného podniku, která patří mateřskému podniku (IFRS 3 vysvětluje, jak účtovat případný související goodwill).

(c) plně vylučuje vnitroskupinová aktiva a závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky související s transakcemi mezi účetními jednotkami skupiny (zisky a ztráty plynoucí z vnitroskupinových transakcí, které jsou vykázány v hodnotě aktiv, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně). Vnitroskupinové ztráty mohou naznačovat snížení hodnoty, které vyžaduje vykázání v konsolidované účetní závěrce. Na přechodné rozdíly, které vznikají z vyloučení zisků a ztrát plynoucích z vnitroskupinových transakcí, se použije IAS 12 *Daně ze zisku*.

Jednotná účetní pravidla

B87 Když člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a události za podobných okolností, jsou při sestavení konsolidované účetní závěrky učiněny v jeho účetní závěrce vhodné úpravy za účelem zajištění shody s účetními pravidly skupiny.

▼M32

Oceňování

B88 Účetní jednotka do konsolidované účetní závěrky zahrne výnosy a náklady dceřiného podniku od data, kdy dosáhne ovládání, do data, kdy tato účetní jednotka dceřiný podnik přestane ovládat. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou založené na výši aktiv a závazků vykázaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice. Například odpisové náklady vykázané v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku po datu akvizice jsou založené na reálné hodnotě příslušných odepisovatelných aktiv vykázaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice.

Potenciální hlasovací práva

B89 Pokud existují potenciální hlasovací práva, nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na zisku a ztrátě a změnách vlastního kapitálu přiřazené mateřskému podniku a nekontrolním podílům při zpracování konsolidované účetní závěrky výlučně na základě stávajícího vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, pokud se nepoužije odstavec B90.

B90 Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnický podíl na základě transakce, která této jednotce aktuálně poskytuje přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem. Za těchto okolností se podíl přidělený mateřskému podniku a nekontrolním podílům při sestavení konsolidované účetní závěrky určí při zohlednění eventuálního uplatnění těchto potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, které účetní jednotce aktuálně poskytují přístup k výnosům.

B91 IFRS 9 se nepoužije na podíly v dceřiných podnicích, které jsou konsolidované. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva aktuálně poskytují přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem v dceřiném podniku, nepodléhají tyto nástroje požadavkům uvedeným v IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v dceřiném podniku účtují v souladu s IFRS 9.

Datum vykázání

B92 Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky mají stejné datum vykázání. Pokud se konec účetního období mateřského podniku a dceřiného podniku liší, dceřiný podnik pro konsolidační účely připraví doplňkové finanční informace ke stejnému datu, k jakému se sestavuje účetní závěrka mateřského podniku, aby mateřský podnik mohl provést konsolidaci finančních informací dceřiného podniku, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.

B93 Pokud to je prakticky neproveditelné, konsoliduje mateřský podnik finanční informace dceřiného podniku za použití bezprostředně předcházející účetní závěrky dceřiného podniku upravené tak, aby byly zohledněny účinky významných transakcí nebo událostí, ke kterým došlo mezi datem této účetní závěrky a datem konsolidované účetní závěrky. V každém případě rozdíl mezi datem účetní závěrky dceřiného podniku a datem konsolidované finanční závěrky nesmí být více než tři měsíce a délka vykazovaných období a případný rozdíl mezi daty účetních závěrek musí být v každém období stejné.

▼M32

Nekontrolní podíly

B94 Účetní jednotka přiřadí hospodářský výsledek a každou položku ostatního úplného výsledku vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům. Účetní jednotka rovněž přiřadí celkový úplný výsledek vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek.

B95 Pokud má dceřiný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou klasifikovány jako vlastní kapitál a drženy nekontrolními podíly, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy vyhlášeny či nikoliv.

Změny výše nekontrolních podílů

B96 Když se změní poměr kapitálu držený nekontrolními podíly, účetní jednotka upraví účetní hodnotu kontrolních a nekontrolních podílů tak, aby odrážela změny v jejich relativních podílech v dceřiném podniku. Účetní jednotka vykáže přímo ve vlastním kapitálu jakýkoliv rozdíl mezi částkou, o kterou jsou nekontrolní podíly upraveny, a reálnou hodnotou placené nebo přijaté protihodnoty, a přiřadí jej vlastníkům mateřského podniku.

Ztráta ovládání

B97 Mateřský podnik mohl pozbýt ovládání dceřiného podniku v důsledku jednoho nebo více ujednání (transakcí). Mohou však existoval okolnosti, za nichž by měla být vícenásobná ujednání zachycena jako jedna transakce. Při určování, zda zaúčtuje ujednání jako jednu transakci, mateřský podnik zváží všechny smluvní a zákonné podmínky a jejich ekonomické dopady. Jedna nebo i více následujících okolností značí, že mateřský podnik by měl zaúčtovat vícenásobná ujednání jako jednu transakci:

(a) Ujednání jsou uzavřena ve stejný okamžik nebo v očekávání, že další ujednání budou uzavřena.

(b) Ujednání tvoří jedinou transakci s cílem dosáhnout celkového obchodního dopadu.

(c) Uskutečnění jednoho ujednání je závislé na uskutečnění alespoň jednoho dalšího ujednání.

(d) Jedno ujednání je považováno za ekonomicky ospravedlnitelné, jen když je uváženo s ostatními ujednáními, nikoliv samostatně. Příkladem je pozbytí akcií za cenu nižší, než je tržní cena, s následnou kompenzací pozbytím dalších akcí za cenu vyšší, než je tržní cena.

B98 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku:

(a) odúčtuje:

(i) aktiva (včetně goodwillu) a závazky dceřiného podniku v účetních hodnotách k datu, ke kterému je ovládání pozbyto, a

(ii) účetní hodnotu nekontrolních podílů v původně dceřiném podniku k datu, ke kterému je ovládání pozbyto (včetně komponent ostatního úplného výsledku, které jsou jim přiřazeny).

(b) vykáže:

(i) reálnou hodnotu obdržené protihodnoty z transakce, události nebo okolností, které vedly ke pozbytí ovládání,

▼M32

(ii) distribuci akcií dceřiného podniku vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci, pokud transakce, událost nebo okolnosti, které vedly k pozbytí ovládání, takovou distribuci zahrnuje, a

(iii) investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládání pozbyto.

(c) reklasifikuje do hospodářského výsledku nebo převede přímo do nerozdělených zisků, pokud je tak požadováno jinými IFRS, částky vykázané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s dceřiným podnikem na základě uvedeném v odstavci B99.

(d) vykáže vyplývající rozdíl jako zisk nebo ztrátu v hospodářském výsledku přiřaditelném mateřskému podniku.

B99 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku, zaúčtuje všechny částky vykázané dříve v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovým dceřiným podnikem na stejném základě, jako kdyby mateřský podnik přímo vyřadil související aktiva nebo závazky. Proto pokud by hospodářský výsledek dříve vykázaný v ostatním úplném výsledku byly reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, mateřský podnik převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při pozbytí ovládání dceřiného podniku. Je-li fond z přecenění dříve vykázaný v ostatním úplném výsledku převeden přímo do nerozděleného zisku při vyřazení aktiva, mateřský podnik převede fond z přecenění přímo do nerozděleného zisku při pozbytí ovládání dceřiného podniku.

▼M38

ÚČTOVÁNÍ ZMĚNY STATUTU INVESTIČNÍ JEDNOTKY

B100 Když účetní jednotka přestane být investiční jednotkou, použije IFRS 3 na každou dceřinou společnost, která byla dříve oceňována reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 31. Datum změny statutu je považováno za datum pomyslné akvizice. Reálná hodnota dceřiné společnosti k datu pomyslné akvizice představuje pomyslnou protihodnotu pro oceňování jakéhokoli goodwillu nebo zisku z výhodné koupě, který z pomyslné akvizice vyplyne. Všechny dceřiné společnosti musí být konsolidovány v souladu s odstavci 19-24 tohoto standardu od data změny statutu.

B101 Když se účetní jednotka stane investiční jednotkou, přestane konsolidovat své dceřiné společnosti k datu změny statutu s výjimkou dceřiných společností, které musí být i nadále konsolidovány v souladu s odstavcem 32. Na dceřiné společnosti, které přestává konsolidovat, použije investiční jednotka požadavky odstavců 25 a 26, jako by k příslušnému datu přestala uvedené dceřiné společnosti ovládat.

▼M32

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

▼M37

C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly změněny odstavce C2–C6 a vloženy nové odstavce C2A–C2B, C4A–C4C, C5A a C6A–C6B. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 10 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

▼M38

C1B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 2, 4, C2A, C6A a dodatek A a vložil nové odstavce 27–33, B85A–B85W, B100–B101 a C3A–C3F. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

▼M51

C1D Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 4, 32, B85C, B85E a C2 A a vloženy nové odstavce 4 A–4B. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M32

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼M37

C2 Účetní jednotka použije tento IFRS retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, kromě případů vedených v odstavcích C2A–C6.

▼M51

C2A Bez ohledu na požadavky odstavce 28 IAS 8 zveřejní účetní jednotka v případě, že je tento standard použit poprvé, a později v případě, kdy jsou poprvé použity změny tohoto standardu uvedené v dokumentech *Investiční jednotky* a *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace*, pouze kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pro roční období bezprostředně předcházející datu prvotního použití tohoto standardu („bezprostředně předcházející období“). Účetní jednotka může také zveřejnit tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnávací období, ale není povinna tak učinit.

▼M37

C2B Pro účely tohoto IFRS je datem prvotního použití začátek ročního účetního období, pro které se tento IFRS poprvé použije.

C3 Ke dni prvotního použití nemusí účetní jednotka upravit předchozí účtování týkající se její angažovanosti buď v:

a) účetních jednotkách, které by byly k tomuto dni konsolidované v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a SIC-12 *Konsolidace — jednotky zvláštního určení* a nadále jsou konsolidované v souladu s tímto IFRS; nebo

▼M37

b) účetních jednotkách, které by k tomuto dni nebyly konsolidované v souladu s IAS 27 a SIC-12 a nejsou konsolidované v souladu s tímto IFRS.

▼M38

C3A Účetní jednotka k datu prvotní aplikace posoudí, zda je na základě skutečností a okolností, které k tomuto datu existují, investiční jednotkou. Pokud účetní jednotka k datu prvotní aplikace dospěje k závěru, že je investiční jednotkou, použije požadavky odstavců C3B–C3F místo odstavců C5–C5A.

C3B S výjimkou všech dceřiných společností, které jsou konsolidovány v souladu s odstavcem 32 (na něž se vztahují odstavce C3 a C6 nebo odstavce C4-C4C podle relevance), oceňuje investiční jednotka své investice do jednotlivých dceřiných společností reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty, jako kdyby požadavky tohoto IFRS byly účinné po celou dobu. Investiční jednotka retrospektivně upraví jak roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, tak vlastní kapitál na začátku bezprostředně předcházejícího období o veškeré rozdíly mezi:

a) předchozí účetní hodnotou dceřiné společnosti a

b) reálnou hodnotou investice investiční jednotky v dceřiné společnosti.

Kumulovaná částka všech úprav reálné hodnoty, dříve vykazovaná v ostatním úplném výsledku hospodaření, musí být převedena do nerozdělených zisků na začátku ročního období bezprostředně předcházejícího datu prvotní aplikace.

C3C Před datem přijetí IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* použije investiční jednotka částky reálné hodnoty, které byly dříve oznámeny investorům nebo vedení, pokud tyto částky představují částku, za kterou by mohla být investice směněna mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek k datu ocenění.

C3D Pokud není ocenění investice do dceřiné společnosti v souladu s odstavci C3B–C3C prakticky proveditelné (podle definice v IAS 8), uplatní investiční jednotka požadavky tohoto IFRS na počátku nejstaršího období, pro které je použití odstavců C3B–C3C prakticky proveditelné, což může být běžné období. Investor retrospektivně upraví roční období, které bezprostředně předchází datu prvotní aplikace, pokud není počátkem nejstaršího období, pro které je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, běžné období. V takovém případě se úprava vlastního kapitálu vykáže na počátku tohoto běžného období.

C3E Pokud investiční jednotka pozbude investice do dceřiné společnosti nebo přestane tuto dceřinou společnost ovládat před datem prvotní aplikace tohoto standardu, není investiční jednotka povinna provést úpravy předchozího účtování této dceřiné společnosti.

C3F Pokud účetní jednotka použije změny uvedené v dokumentu *Investiční jednotky* pro období pozdější než první použití IFRS 10, jsou odkazy na „datum prvotní aplikace“ v odstavcích C3A-C3E vykládány jako „počátek účetního období, pro které se změny uvedené v dokumentu *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydané v říjnu 2012, použijí poprvé.“

▼M37

C4 Pokud ke dni prvotního použití investor dospěje k závěru, že zkonsoliduje jednotku, do které investoval a která nebyla konsolidovaná v souladu s IAS 27 a SIC-12, musí investor učinit následující:

a) Pokud jednotka, do které bylo investováno, je podnikem (podle definice v IFRS 3 *Podnikové kombinace*), ocenit aktiva, závazky i nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce, do které bylo investováno, tak, jako kdyby tato jednotka, do které bylo investováno, byla konsolidovaná (a tedy použila metodu koupě v souladu s IFRS 3), a to ode dne, kdy investor získal kontrolu nad uvedenou jednotkou, do které bylo investováno, na základě požadavků tohoto IFRS. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy byla získána kontrola, je dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor vykáže jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

   i) částkou vykázaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a

   ii) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

b) Pokud jednotka, do které bylo investováno, není podnikem (podle definice v IFRS 3), ocenit aktiva, závazky i nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce, do které bylo investováno, tak, jako kdyby tato jednotka, do které bylo investováno, byla konsolidována (za použití metody koupě popsané v IFRS 3, avšak bez vykázání goodwillu u této jednotky, do níž bylo investováno), a to ode dne, kdy investor získal kontrolu nad uvedenou jednotkou, do které bylo investováno, v souladu s požadavky tohoto IFRS. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy byla získána kontrola, je dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor vykáže jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

   i) částkou vykázaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a

   ii) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

C4A Pokud ocenění aktiv, závazků a nekontrolních podílů jednotky, do níž bylo investováno, v souladu s odst. C4 písm. a) nebo b) je neproveditelné (podle definice v IAS 8), musí investor učinit toto:

a) pokud jednotka, do které bylo investováno, je podnikem, použít požadavky IFRS 3 od předpokládaného dne akvizice. Předpokládaným datem akvizice je začátek nejdřívějšího období, za které je proveditelné použití odst. C4 písm. a), což může být i běžné období.

b) pokud jednotka, do které bylo investováno, není podnikem, použít metodu koupě popsanou v IFRS 3, avšak bez vykázání goodwillu u jednotky, do níž bylo investováno, od předpokládaného dne akvizice. Předpokládaným dnem akvizice je začátek nejdřívějšího období, za které je proveditelné použití odst. C4 písm. b), což může být i běžné období.

▼M37

Investor retrospektivně upraví roční období bezprostředně předcházející datu prvotního použití, ledaže začátkem nejdřívějšího období, pro něž je použití tohoto odstavce proveditelné, je období běžné. Pokud je předpokládané datum akvizice dřívější než začátek tohoto bezprostředně předcházejícího období, investor vykáže jako úpravu vlastního kapitálu k začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

c) částkou vykázaných aktiv, závazků a nekontrolních podílů a

d) předchozí účetní hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

Pokud je nejdřívějším obdobím, pro které je použití tohoto odstavce proveditelné, běžné období, úprava vlastního kapitálu se vykáže na začátku běžného období.

C4B Pokud investor použije odstavce C4–C4A a datum, kdy byla získána kontrola v souladu s tímto IFRS, je pozdější než datum nabytí účinku IFRS 3 ve znění revize z roku 2008 (IFRS 3 (2008)), odkaz na IFRS 3 v odstavcích C4 a C4A se považuje za odkaz na IFRS 3 (2008). Pokud byla kontrola získána před datem nabytí účinku IFRS 3 (2008), investor použije buďto IFRS 3 (2008) nebo IFRS 3 (ve znění při vydání v roku 2004).

C4C Pokud investor použije odstavce C4–C4A a datum, kdy byla získána kontrola v souladu s tímto IFRS, je pozdější než datum nabytí účinnosti IAS 27 ve znění revize z roku 2008 (IFRS 27 (2008)), použije investor požadavky tohoto IFRS na všechna období, kdy je jednotka, do které bylo investováno, retrospektivně konsolidována v souladu s odstavci C4–C4A. Pokud byla kontrola získána před datem nabytí účinku IAS 27 (2008), investor použije buďto:

a) požadavky tohoto IFRS na všechna období, kdy jednotka, do které bylo investováno, je retrospektivně konsolidovaná v souladu s odstavci C4–C4A; nebo

b) požadavky verze IAS 27 vydané v roce 2003 (IAS 27 (2003)) na období před datem nabytí účinku IAS 27 (2008) a potom požadavky tohoto IFRS na období následující.

C5 Pokud k datu prvotního použití investor dospěje k závěru, že už nebude konsolidovat jednotku, do které bylo investováno a která byla konsolidovaná v souladu s IAS 27 a SIC-12, ocení investor svůj podíl na jednotce, do které bylo investováno, částkou, kterou by byla oceněna, pokud by požadavky tohoto IFRS byly účinné v době, kdy investor získal podíl na této jednotce (avšak nezískal kontrolu podle tohoto IFRS), nebo tuto kontrolu ztratil. Investor musí retrospektivně upravit roční období bezprostředně předcházející dni prvotního použití. Pokud datum, kdy investor získal podíl na jednotce (avšak nezískal kontrolu v souladu s tímto IFRS), do níž bylo investováno, nebo kontrolu ztratil, je dřívější než začátek bezprostředně předcházejícího období, investor vykáže jako úpravu vlastního kapitálu na začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a nekontrolních podílů a

b) vykázanou hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

▼M37

C5A Pokud je ocenění podílu na jednotce, do které bylo investováno, v souladu s odstavcem C5 neproveditelné (ve smyslu definice v IAS 8), investor použije požadavky tohoto IFRS na začátek nejdřívějšího období, pro které je použití odstavce C5 proveditelné, což může být běžné období. Investor retrospektivně upraví roční období bezprostředně předcházející datu prvotního použití, ledaže začátkem nejdřívějšího období, pro něž je použití tohoto odstavce proveditelné, je období běžné. Pokud datum, kdy investor získal podíl na jednotce (avšak nezískal kontrolu v souladu s tímto IFRS), do níž bylo investováno, nebo kontrolu ztratil, je dřívější než začátek bezprostředně předcházejícího období, investor vykáže jako úpravu vlastního kapitálu na začátku bezprostředně předcházejícího období rozdíl mezi:

a) předchozí účetní hodnotou aktiv, závazků a nekontrolních podílů a

b) vykázanou hodnotou investorova podílu na jednotce, do níž bylo investováno.

Pokud nejdřívějším obdobím, pro které je použití tohoto odstavce proveditelné, je běžné období, úprava vlastního kapitálu se vykáže na začátku běžného období.

C6 Odstavce 23, 25, B94 a B96–B99 byly změnami IAS 27 z roku 2008, jež byly přeneseny do IFRS 10. Kromě případů, kdy účetní jednotka použije odstavec C3 nebo kdy musí použít odstavce C4–C5A, použije účetní jednotka požadavky daných odstavců takto:

▼M32

(a) Účetní jednotka nepřepracuje přiřazení hospodářského výsledku za účetní období před prvotním použitím novely v odstavci B94.

(b) Požadavky uvedené v odstavcích 23 a B96 týkající se účtování změn ve vlastnickém podílu v dceřiném podniku poté, co je dosaženo ovládání, neplatí na změny, které nastaly před tím, než účetní jednotka poprvé použila tuto novelu.

(c) Účetní jednotka nepřepracuje účetní hodnotu ponechané investice v původně dceřiném podniku, pokud ovládání bylo pozbyto před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99. Účetní jednotka také nepřepočte zisk nebo ztrátu z pozbytí ovládání dceřiného podniku, která nastala před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99.

▼M37

Odkazy na „bezprostředně předcházející období“

▼M38

C6A Bez ohledu na odkazy na roční období bezprostředně předcházející datu prvotní aplikace (dále jen „bezprostředně předcházející období“) v odstavcích C3B–C5A může účetní jednotka zveřejnit rovněž upravené srovnávací informace za případná dřívější vykazovaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud však účetní jednotka zveřejňuje upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, budou všechny odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C3B–C5A vykládány jako „nejstarší upravené vykazované srovnávací období“.

▼M37

C6B Pokud účetní jednotka prezentuje neupravené srovnávací informace za dřívější období, jasně označí informace, které nebyly upraveny, uvede, že byly vypracovány na jiném základě, a tento základ vysvětlí.

▼**M32**

Odkazy na IFRS 9

C7 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH IFRS

C8 Tento IFRS nahrazuje požadavky týkající se konsolidovaných účetních závěrek v IAS 27 (ve znění novely z roku 2008).

C9 Tento IFRS rovněž nahrazuje SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*.

▼M32

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 11

Společná ujednání

CÍL

1 **Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady účetního výkaznictví účetních jednotek s podílem ve společně ovládaných ujednáních (tj. ve *společných ujednáních*).**

Splnění cíle

2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 definuje tento IFRS *spoluovládání* a požaduje, aby účetní jednotka, která je *stranou společného ujednání,* určila typ společného ujednání, do něhož je zapojena, na základě posouzení svých práv a povinností a aby o těchto právech a povinnostech účtovala v souladu s daným typem společného ujednání.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3 **Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky, které jsou stranou společného ujednání.**

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

4 **Společné ujednání je ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.**

5 **Společné ujednání je charakterizováno následovně:**

(a) **Strany jsou vázány smluvním ujednáním (viz odstavce B2-B4).**

(b) **Smluvní ujednání stanoví, že je toto ujednání spoluovládáno dvěma nebo více těmito stranami (viz odstavce 7-13).**

6 **Společné ujednání může mít buď formu *společné činnosti* nebo *společného podniku (joint venture).***

Spoluovládání

7 **Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení ovládání ujednání, které existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran, které sdílejí ovládání.**

8 Účetní jednotka, která je stranou ujednání, posoudí, zda dané smluvní ujednání stanoví společné ovládání tohoto ujednání všemi stranami nebo skupinou těchto stran. Všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, pokud musí jednat společně při řízení činností, které významně ovlivňují výnosy tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti).

9 Pokud bylo stanoveno, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, jedná se o spoluovládání pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které ujednání kolektivně ovládají.

10 Ve společném ujednání neovládá žádná jednotlivá strana toto ujednání samostatně. Spoluovládající strana ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran toto ujednání ovládat.

▼M32

11 Ujednání může být společným ujednáním i tehdy, pokud není spoluovládáno všemi zúčastněnými stranami. Tento IFRS rozlišuje mezi stranami, které spoluovládají společné ujednání (*spoluprovozovatelé* nebo *spoluvlastníci)* a stranami, které jsou do společného ujednání zapojeny, avšak toto ujednání jimi není spoluovládáno.

12 Účetní jednotka musí posoudit, zda dané ujednání spoluovládají všechny strany nebo skupina stran. Účetní jednotka toto posouzení provede na základě zvážení všech skutečností a okolností (viz odstavce B5-B11).

13 Pokud se tyto skutečnosti a okolnosti změní, musí účetní jednotka přehodnotit, zda i nadále dané ujednání spoluovládá.

Typy společných ujednání

14 Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní. Určení, zda bude společné ujednání klasifikováno jako společná činnost nebo společný podnik, závisí na právech a povinnostech stran tohoto ujednání.

15 Společná činnost je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků, týkajících se ujednání. Tyto strany se nazývají spoluprovozovateli.

16 Společný podnik je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva ujednání. Tyto strany se nazývají spoluvlastníky.

17 Účetní jednotka posoudí, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikem. Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní, na základě posouzení svých práv a povinností vyplývajících z tohoto ujednání. Účetní jednotka posoudí svá práva a povinnosti s ohledem na strukturu a právní formu ujednání, podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání a případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B12-B33).

18 Někdy jsou strany vázány rámcovou dohodou, která stanoví všeobecné smluvní podmínky provozování jedné nebo více činností. Tato rámcová dohoda může stanovit, že smluvní strany vytvoří různá společná ujednání, která se budou zabývat konkrétními činnostmi, které jsou součástí této dohody. I když se tato společná ujednání vztahují ke stejné rámcové smlouvě, mohou se od sebe typově lišit, pokud se navzájem liší práva a povinnosti stran při provozování jednotlivých činností uvedených v rámcové smlouvě. V důsledku toho mohou koexistovat společné činnosti a společné podniky v případě, že smluvní strany provozují odlišné činnosti, které spadají do téže rámcové smlouvy.

19 Jestliže se změní okolnosti a skutečnosti, musí účetní jednotka přehodnotit, zda se změnil i typ společného ujednání, kterého se účastní.

▼M32

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ

Společné činnosti

20 **Spoluprovozovatel v souvislosti se svou účastí na společné činnosti vykáže:**

(a) **svá aktiva včetně podílu na veškerých společně držených aktivech;**

(b) **své závazky včetně podílu na veškerých společně vzniklých závazcích;**

(c) **své výnosy z prodeje svého podílu na výstupu ze společné činnosti;**

(d) **svůj podíl na výnosech z prodeje výstupu ze společné činnosti a**

(e) **své náklady, včetně podílu na všech nákladech vzniklých společně.**

21 Spoluprovozovatel bude vykazovat aktiva, závazky, výnosy a náklady týkající se jeho účasti na společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícími se k daným aktivům, závazkům, výnosům a nákladům.

▼M46

21 A Jestliže účetní jednotka nabude účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu v IFRS 3, je povinna v rozsahu svého podílu v souladu s odstavcem 20 uplatňovat veškeré zásady účtování o podnikových kombinacích podle IFRS 3 a dalších IFRS, které nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, a je povinna zveřejňovat informace, jež tyto IFRS v souvislosti s podnikovými kombinacemi požadují. Uvedené platí pro akvizici počáteční účasti i dalších účastí na společné činnosti, která představuje podnik. Účtování o akvizici účasti na takovéto společné činnosti je specifikováno v odstavcích B33 A–B33D.

▼M32

22 Účtování transakcí, jako je například prodej, vklad nebo nákup aktiv mezi účetní jednotkou a společnou činností, jejímž je daná jednotka spoluprovozovatelem, je uvedeno v odstavcích B34-B37.

23 Strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, účtuje o své účasti na tomto ujednání rovněž podle odstavců 20-22 v případě, že má práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti. Pokud strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, nemá práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti, bude účtovat o své účasti na této společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícím se k této účasti.

Společné podniky

24 **Spoluvlastník vykazuje svůj podíl ve společném podniku jako investici a o této investici účtuje ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* s výjimkou případů, kdy je účetní jednotka osvobozena od použití ekvivalenční metody, jak je uvedeno v tomto standardu.**

25 Strana, která se účastní společného podniku, ale není jeho spoluovládající stranou, bude účtovat o své účasti na tomto ujednání v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*, s výjimkou případů, kdy má na společný podnik podstatný vliv - v takovém případě o něm bude účtovat v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

▼M32

INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

26 **Ve své individuální účetní závěrce bude spoluprovozovatel nebo spoluvlastník vykazovat svou účast:**

(a) **na společné činnosti v souladu s odstavci 20-22;**

(b) **ve společném podniku v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Individuální účetní závěrka.***

27 **Ve své individuální účetní závěrce bude strana, která se účastní společného ujednání, ale není jeho spoluovládající stranou,vykazovat svou účast:**

(a) **na společné činnosti v souladu s odstavcem 23;**

(b) **ve společném podniku v souladu s IFRS 9 s výjimkou případů, kdy má účetní jednotka ve společném podniku podstatný vliv - v takovém případě se použije odstavec 10 IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).**

Příloha A

Vymezení pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

společné ujednání	Ujednání, které **spoluovládají** dvě nebo více stran.
spoluovládání	Smluvně dohodnuté spoluovládání ujednání, které nastane pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas spoluovládajících stran.
společná činnost	**Společné ujednání**, kdy strany **spoluovládající** toto ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.
spoluprovozovatel	Strana účastnící se **společné činnosti**, která tuto společnou operaci **spoluovládá**.
společný podnik	**Společné ujednání**, v němž mají **spoluovládající** strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.
spoluvlastník	Strana **společného podniku**, která tento společný podnik **spoluovládá**.
strana společného ujednání	Účetní jednotka, která se podílí na **společném ujednání**, bez ohledu na to, zda toto ujednání **spoluovládá**.

▼M32

samostatný subjekt	Samostatně identifikovatelná finanční struktura, například samostatná právnická osoba nebo účetní jednotka uznaná podle právních předpisů, bez ohledu na to, zda má právní subjektivitu.

Následující termíny jsou definovány v IAS 27 (ve znění novely z roku 2011), IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a jsou v tomto IFRS užívány ve významu dle uvedených IFRS:

— ovládání jednotky, do níž bylo investováno

— ekvivalenční metoda

— moc

— ochranná práva

— relevantní činnosti

— individuální účetní závěrka

— podstatný vliv.

Příloha B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje použití odstavců 1-27 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS

B1 Příklady v této příloze představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 11 potřeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

Smluvní ujednání (odstavec 5)

B2 Smluvní ujednání mohou být doložena několika způsoby. Vymahatelné smluvní ujednání má často, avšak nikoli vždy, písemnou podobu, obvykle ve formě smlouvy nebo dokumentovaného jednání mezi stranami. Vymahatelná ujednání mohou být vytvořena rovněž statutárními mechanismy, a to buď samostatně nebo ve spojení se smlouvami mezi smluvními stranami.

B3 Pokud jsou společná ujednání strukturována jako *samostatný subjekt* (viz odstavce B19–B33), bude smluvní ujednání nebo některé aspekty smluvního ujednání v některých případech začleněno do stanov, zakládacích listin nebo jiných ustanovení tohoto samostatného subjektu.

▼M32

B4 Smluvní ujednání stanoví podmínky, za kterých se strany podílejí na činnosti, která je předmětem ujednání. Smluvní ujednání se zpravidla zabývá záležitostmi, jako je například:

(a) účel, činnost a trvání společného ujednání,

(b) způsob jmenování členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného ujednání,

(c) rozhodovací proces: záležitosti, které vyžadují rozhodnutí stran, hlasovací práva stran a požadovaná úroveň podpory pro tyto záležitosti. Rozhodovací proces odrážející se ve smluvních ujednáních stanoví spoluovládání nad ujednáním (viz odstavce B5–B11);

(d) kapitálový vklad nebo jiné příspěvky vyžadované od stran,

(e) způsob, jakým strany sdílejí aktiva, závazky, výnosy, náklady a hospodářský výsledek týkající se společného ujednání.

Spoluovládání (odstavce 7-13)

B5 Při posuzování, zda účetní jednotka spoluovládá dané ujednání, musí účetní jednotka nejprve posoudit, zda toto ujednání ovládají všechny strany nebo skupina stran. IFRS 10 definuje ovládání a na jeho základě se stanoví, zda všechny zúčastněné strany nebo skupina stran získávají nebo mají právo získat variabilní výnosy ze své účasti v daném ujednání a zda mají schopnost tyto výnosy ovlivnit prostřednictvím svých pravomocí nad daným ujednáním. Pokud jsou všechny zúčastněné strany nebo skupiny stran schopny společně řídit činnosti, které významně ovlivňují výnosy z tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti), ovládají tyto strany dané ujednání kolektivně.

B6 Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, musí dále posoudit, zda toto ujednání spoluovládá. O spoluovládání existuje pouze v případě, že rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které toto ujednání kolektivně ovládají. Posuzování, zda je ujednání spoluovládáno všemi jeho stranami nebo skupinou stran, nebo ovládáno jen jednou z jeho stran, může vyžadovat použití úsudku.

B7 Spoluovládání někdy implicitně vyplývá z rozhodovacího procesu dohodnutého mezi stranami ve smluvním ujednání. Předpokládejme například, že dvě strany založí ujednání, v němž má každá z nich 50 % hlasovacích práv a smluvní ujednání mezi nimi uvádí, že pro rozhodování o relevantních činnostech je nutné nejméně 51 % hlasovacích práv. V tomto případě se strany implicitně dohodly, že dané ujednání spoluovládají, protože rozhodnutí o relevantních činnostech nelze přijmout bez souhlasu obou stran.

▼M32

B8 Za jiných okolností smluvní ujednání vyžaduje pro rozhodování o relevantních činnostech minimální podíl hlasovacích práv. Pokud je možné tohoto minimálního požadovaného podílu hlasovacích práv dosáhnout shodou více než jedné kombinace stran, není dané ujednání společným ujednáním, pokud smluvní ujednání nestanoví, které strany (nebo kombinace stran) musí rozhodnutí o relevantních činnostech daného ujednání jednomyslně odsouhlasit.

Příklady použití

Příklad 1

Předpokládejme, že ujednání tvoří tři strany: strana A má 50 % hlasovacích práv tohoto ujednání, strana B má 30 % a strana C má 20 %. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B. Z podmínek jejich smluvního ujednání, podle nichž rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje nejméně 75 % hlasovacích práv, vyplývá, že strany A a B spoluovládají dané ujednání, protože rozhodnutí o relevantních činnostech ujednání lze učinit pouze tehdy, shodnou-li se na něm strana A i strana B.

Příklad 2

Předpokládejme, že ujednání má tři strany: Strana A má 50 % hlasovacích práv v ujednání a strany B a C každá po 25 procentech. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B nebo strany C. V tomto případě strany A, B a C ovládají dané ujednání kolektivně. Existuje však více než jedna kombinace stran, jejichž vzájemná shoda může dosáhnout 75 % hlasovacích práv (tj. buď strany A a B nebo strany A a C). Aby v takovém případě mohlo vzniknout společné ujednání, musí smluvní ujednání mezi těmito stranami určit, která kombinace těchto stran je nezbytná pro jednomyslné rozhodování o relevantních činnostech tohoto ujednání.

Příklad 3

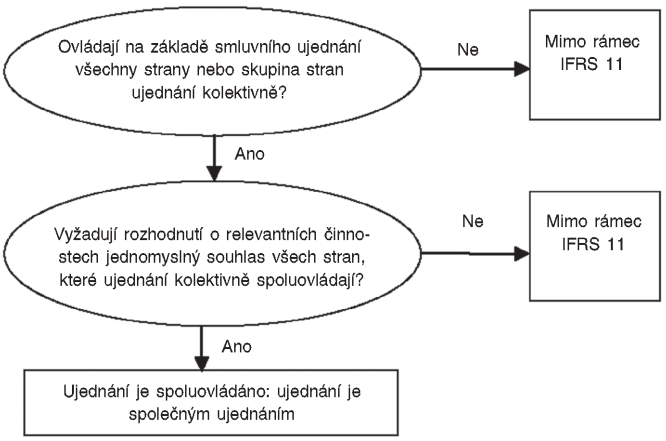
Předpokládejme, že v ujednání má strana A i B po 35 %ech hlasovacích práv a zbývajících 30 % je rozděleno mezi mnoho dalších stran. Rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje schválení nadpoloviční většinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládají dané ujednání pouze tehdy, pokud smluvní ujednání uvádí, že rozhodování o relevantních činnostech ujednání vyžaduje souhlas strany A i strany B.

B9 Požadavek na jednomyslný souhlas znamená, že kterákoli strana spoluovládající dané ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran přijímat jednostranná rozhodnutí (o relevantních činnostech), pokud s nimi nesouhlasí. Pokud se požadavek na jednomyslný souhlas týká pouze rozhodnutí, která poskytují jedné ze stran ochranná práva, a nikoli rozhodování o relevantní činnosti ujednání, pak daná strana není stranou spoluovládající dané ujednání.

▼M32

B10 Smluvní ujednání může zahrnovat ustanovení o řešení sporů, jako je například arbitráž. Tato ustanovení mohou umožnit přijímat rozhodnutí i bez jednomyslného souhlasu spoluovládajících stran. Existence takových ustanovení nebrání tomu, aby bylo dané ujednání spoluovládáno a v důsledku toho bylo společným ujednáním.

Posouzení spoluovládání



B11 Pokud je ujednání mimo rámec IFRS 11, bude účetní jednotka účtovat o své účasti na v tomto ujednání v souladu s příslušnými IFRS, jako je IFRS 10, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 9.

TYPY SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVCE 14–19)

B12 Společná ujednání jsou zakládána za celou řadou účelů (např. jako způsob, jak se mohou strany podílet na nákladech a rizicích, nebo jako způsob, jak stranám zajistit přístup k novým technologiím nebo na nové trhy) a mohou být zakládána s využitím různých struktur a právních forem.

B13 Některá ujednání nevyžadují, aby činnost, která je předmětem daného ujednání, byla provozována formou samostatného subjektu. Jiná ujednání však vytvoření samostatného subjektu vyžadují.

B14 Klasifikace společných ujednání podle tohoto IFRS závisí na právech a povinnostech smluvních stran vyplývajících z tohoto ujednání za normální situace. Tento standard klasifikuje společná ujednání buď jako společnou činnost nebo jako společné podniky. Pokud má účetní jednotka práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se ujednání, je ujednání společnou činností. Pokud má účetní jednotka práva na čistá aktiva z ujednání, je ujednání společným podnikem. Odstavce B16–B33 specifikují posouzení, které účetní jednotka provede za účelem zjištění, zda se účastní společné činnosti nebo společného podniku.

▼M32

Klasifikace společného ujednání

B15 Jak je uvedeno v odstavci B14, vyžaduje klasifikace společných ujednání, aby strany posoudily svá práva a povinnosti vyplývající z tohoto ujednání. Při tomto posuzování zohlední účetní jednotka následující skutečnosti:

(a) strukturu společného ujednání (viz odstavce B16–B21).

(b) pokud je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:

(i) právní formu tohoto samostatného subjektu (viz odstavce B22–B24);

(ii) podmínky smluvního ujednání (viz odstavce B25–B28) a

(iii) případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33).

Struktura společného ujednání

Společná ujednání, jejichž struktura není založena jako samostatný subjekt

B16 Společné ujednání, jehož struktura není založena jako samostatný subjekt, je klasifikováno jako společná činnost. V takových případech smluvní ujednání stanoví práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání a právo stran na příslušné výnosy a jejich povinnosti související s příslušnými náklady.

B17 Smluvní ujednání často popisuje povahu činností, které jsou předmětem ujednání, a způsob, jakým strany hodlají tyto činnosti společně realizovat. Strany společného ujednání by se například mohly dohodnout na společné výrobě určitého výrobku, přičemž každá strana by odpovídala za konkrétní úkol a každá by používala vlastní aktiva a vznikaly by jí vlastní závazky. Smluvní ujednání by také mohlo stanovit, jakým způsobem budou mezi obě strany rozděleny výnosy a náklady, které jim společně vzniknou. V takovém případě každý spoluprovozovatel ve své účetní závěrce vykáže aktiva a závazky používané pro daný konkrétní úkol a svůj podíl na výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

B18 V jiných případech by se strany společného ujednání mohly dohodnout například na tom, že určité aktivum budou sdílet a provozovat společně. V takovém případě stanoví smluvní ujednání práva stran k danému aktivu, které je provozováno společně, a způsob rozdělení výstupu nebo výnosu z tohoto aktiva a provozních nákladů mezi jednotlivé strany. Každý spoluprovozovatel účtuje o svém podílu na společných aktivech a o svém dohodnutém podílu na závazcích a vykazuje svůj podíl na výstupu, výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

▼**M32**

Společná ujednání, jejichž struktura je založena jako samostatný subjekt

B19 Společné ujednání, ve kterém jsou aktiva a závazky týkající se daného ujednání součástí samostatného subjektu, mohou být buď jako společným podnikem, nebo společnou činností.

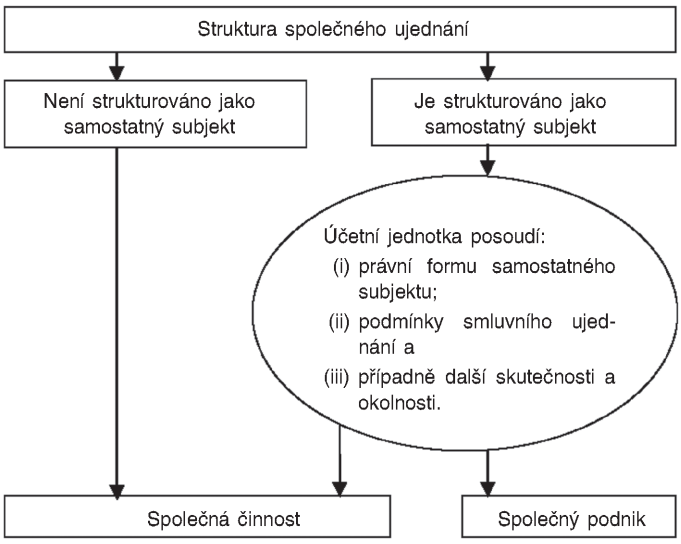
B20 Zda je daná strana spoluprovozovatelem nebo spoluvlastníkem, závisí na právech této strany na aktiva a jejích povinnostech ze závazků vztahujících se k ujednání, které jsou součástí samostatného subjektu.

B21 Jak je uvedeno v odstavci B15, pokud strany založily strukturu společného ujednání jako samostatný subjekt, musí tyto strany posoudit, zda jim z právní formy tohoto samostatného subjektu, z podmínek smluvního ujednání a případně z jakýchkoli dalších skutečností a okolností vyplývají:

(a) práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání (tj. ujednání je společnou činností), nebo

(b) práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tj. ujednání je společným podnikem).

Klasifikace společného ujednání: posouzení práv a povinností stran vyplývajících z daného ujednání



Právní forma samostatného subjektu

B22 Při posuzování typu společného ujednání je relevantní právní forma samostatného subjektu. Právní forma pomáhá při počátečním posuzování práv stran na aktiva a jejich povinností ze závazků, které jsou součástí samostatného subjektu, jako například to, zda mají strany podíl na aktivech, která jsou součástí samostatného subjektu a zda odpovídají za závazky, které jsou součástí samostatného subjektu.

B23 Strany by například mohly provozovat společné ujednání formou samostatného subjektu, z jehož právní formy vyplývá oddělené posuzování samostatného subjektu (tj. aktiva a závazky, které jsou součástí samostatného subjektu, jsou aktivy a závazky tohoto samostatného

▼M32

subjektu, nikoli aktivy a závazky stran). V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že ujednání je společným podnikem. Podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání (viz odstavce B25–B28) a případně i další skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33) však mohou převážit nad posouzením práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu.

B24 Posouzení práv a povinností smluvních stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu postačuje k závěru, že dané ujednání je společnou činností pouze tehdy, pokud strany v rámci společného ujednání vytvoří samostatný subjekt, jehož právní forma neumožňuje oddělení mezi stranami a samostatným subjektem (tj. aktiva a závazky samostatného subjektu jsou aktivy a závazky zúčastněných stran).

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

B25 V řadě případů jsou práva a povinnosti dohodnuté mezi stranami na základě smluvních ujednání v souladu nebo nejsou v rozporu s právy a povinnostmi, které pro zúčastněné strany vyplývají z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.

B26 V jiných případech využívají smluvní strany smluvního ujednání k tomu, aby zvrátily nebo upravily práva a povinnosti vyplývající z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.

Příklad použití

Příklad 4

Předpokládejme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě. Každá strana má na této registrované entitě padesátiprocentní vlastnický podíl. Registrace umožňuje oddělení této entity od jejích vlastníků, a v důsledku toho jsou aktiva a závazky držené v této entitě i aktivy a závazky účetní této registrované entity. V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že strany mají právo na čistá aktiva ujednání.

Strany však na základě smluvního ujednání změní vlastnosti této korporace tak, že každá z nich má podíl na aktivech registrované entity a každá z nich také odpovídá za závazky této jednotky v určitém poměru. Takové smluvní úpravy vlastností korporace mohou způsobit, že ujednání bude společnou činností.

B27 Následující tabulka porovnává obvyklé podmínky smluvních ujednání stran účastnících se společné činnosti a obvyklé podmínky smluvních ujednání stran společného podniku. Příklady smluvních podmínek uvedených v následující tabulce nejsou vyčerpávající.

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

	Společná činnost	**Společný podnik**
Podmínky smluvního ujednání	Smluvní ujednání stanoví, že strany spoluovládající toto společné ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání poskytuje stranám společného ujednání práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tzn. práva na aktiva a povinnosti ze závazků má samostatný subjekt a nikoli strany).

▼M32

	Společná činnost	Společný podnik
Práva na aktiva	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání sdílejí všechny účasti (např. práva, nároky nebo vlastnictví) na aktiva vztahující se k ujednání ve stanoveném poměru (např. v poměru dle vlastnictví podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo připisována).	Smluvní ujednání stanoví, že aktiva vložená do ujednání nebo později získaná společným ujednáním náležejí tomuto ujednání. Strany nemají žádnou účast (tj. žádná práva, nároky nebo vlastnictví) na aktivech tohoto ujednání.
Povinnosti ze závazků	Smluvní ujednání stanoví, že smluvní strany společného ujednání sdílejí všechny povinnosti, závazky, náklady a výdaje v určitém poměru (např. v poměru k vlastnickému podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo přiřazena).	Smluvní ujednání stanoví, že společné ujednání odpovídá za dluhy a závazky tohoto ujednání.
		Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za toto ujednání pouze do výše své investice do tohoto ujednání nebo v rozsahu své povinnosti vložit do ujednání neuhrazený nebo dodatečný kapitál, případně obojí.
	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za pohledávky vznesené třetími stranami.	Smluvní ujednání stanoví, že věřitelé společného ujednání nemají regresní nároky vůči kterékoli straně ve vztahu k dluhům a závazkům tohoto ujednání.
Výnosy, náklady, hospodářský výsledek	Smluvní ujednání stanoví rozdělení výnosů a nákladů na základě relativní výkonnosti jednotlivých stran společného ujednání. Smluvní ujednání například může stanovit, že výnosy a náklady jsou rozdělovány na základě kapacity společně provozovaného zařízení, kterou jednotlivé strany využívají, což se může lišit od jejich vlastnického podílu na společném ujednání. Jindy se strany mohou dohodnout na tom, že se budou o hospodářský výsledek týkající se ujednání dělit v určeném poměru, jako je například vlastnický podíl stran na tomto ujednání. Tato situace by nebyla překážkou klasifikace ujednání jako společnou činnost, pokud by strany měly práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání stanoví podíl jednotlivých stran na hospodářském výsledku vztahující se k činnostem ujednání.
Záruky	Strany společného ujednání jsou často povinny poskytovat záruky třetím stranám, které od společného ujednání například přijmou službu nebo mu poskytnou financování. Poskytování těchto záruk nebo závazek smluvních stran poskytovat je samy o sobě nejsou rozhodující pro to, zda je společné ujednání společnou činností. Určujícím faktorem toho, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikem, je fakt, zda mají smluvní strany povinnosti ze závazků týkajících se ujednání (za některé z nichž smluvní strany případně mohly poskytnout záruku).	

▼M32

B28 Když smluvní ujednání stanoví, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání, jsou tyto strany stranami podílející se na společné činnosti a za účelem klasifikace společného ujednání již není nutno brát v úvahu další skutečnosti a okolnosti (odstavce B29–B33).

Posuzování dalších skutečností a okolností

B29 Pokud podmínky smluvního ujednání nespecifikují, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků vztahujících se ke společnému ujednání, zváží strany další skutečnosti a okolnosti s cílem posoudit, zda se má ujednání klasifikovat jako společná činnost nebo společný podnik.

B30 Společné ujednání může být strukturováno jako samostatný subjekt, jehož právní forma zajišťuje oddělení stran a samostatného subjektu. Smluvní podmínky sjednané mezi stranami nemusí nutně stanovit práva smluvních stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků, avšak posouzení dalších skutečností a okolností může vést ke klasifikaci takovéhoto ujednání jako společnou činnost. Bude tomu tak v případě, kdy z dalších skutečností a okolností vyplynou práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání.

B31 Pokud jsou činnosti ujednání primárně určeny k poskytování výstupů zúčastněným stranám, svědčí to o tom, že strany mají právo v podstatě na všechny ekonomické výhody plynoucí z aktiv ujednání. Strany těchto ujednání si často zajišťují přístup k výstupům z daného ujednání tím, že zabrání tomuto ujednání v prodeji těchto výstupů třetím stranám.

B32 Vliv takto strukturovaného ujednání s uvedeným cílem je, že závazky vzniklé tomuto ujednání jsou v podstatě pokryty peněžními toky obdrženými od stran v souvislosti s jejich nákupem uvedených výstupů. Když jsou strany v podstatě jediným zdrojem peněžních toků, které přispívají k pokračování činnosti ujednání, svědčí to o tom, že tyto strany mají povinnosti ze závazků týkající se daného ujednání.

P ř í k l a d p o u ž i t í

Příklad 5

Předpokládejme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě (jednotka C), v níž má každá strana vlastnický podíl 50 %. Účelem tohoto ujednání je vyrábět materiál, který smluvní strany potřebují pro své vlastní individuální výrobní procesy. Toto ujednání zajišťuje, že strany provozují zařízení vyrábějící příslušný materiál v množství a kvalitě dle specifikace jednotlivých stran.

Právní forma účetní jednotky C (registrované entita), jejímž prostřednictvím jsou činnosti prováděny, nejprve indikuje, že aktiva a závazky držené účetní jednotkou C jsou aktivy a závazky náležející účetní jednotce C. Smluvní ujednání mezi stranami nespecifikuje, zda mají strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků účetní jednotky C. V souladu s touto skutečností právní forma entity C a podmínky smluvního ujednání indikují, že ujednání je společným podnikem.

▼M32

Strany však také zváží následující aspekty ujednání:

— Strany se dohodly na tom, že odkoupí všechny výstupy vytvořené účetní jednotkou C v poměru 50:50. Účetní jednotka C není oprávněna prodávat jakoukoli část těchto výstupů třetím stranám bez souhlasu obou stran ujednání. Protože cílem ujednání je poskytnout stranám potřebné výstupy, předpokládá se, že takový prodej třetím stranám nebude obvyklý a nebude se jednat o významná množství.

— Cenu za výstupy prodávané stranám stanoví obě strany na takové úrovni, aby pokryla výrobní a administrativní náklady, které vzniknou účetní jednotce C. Cílem tohoto provozního modelu je, aby ujednání fungovalo na rovnovážné úrovni.

Ve výše uvedeném příkladu jsou relevantní následující skutečnosti a okolnosti:

— Povinnost stran odkoupit všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, je odrazem výlučné závislosti účetní jednotky C na těchto stranách z hlediska tvorby peněžních toků, a strany proto mají povinnost financovat vypořádání závazků účetní jednotky C.

— Skutečnost, že strany mají právo na všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, znamená, že strany spotřebovávají všechny ekonomické výhody vyplývající z aktiv účetní jednotky C a proto na ně mají práva.

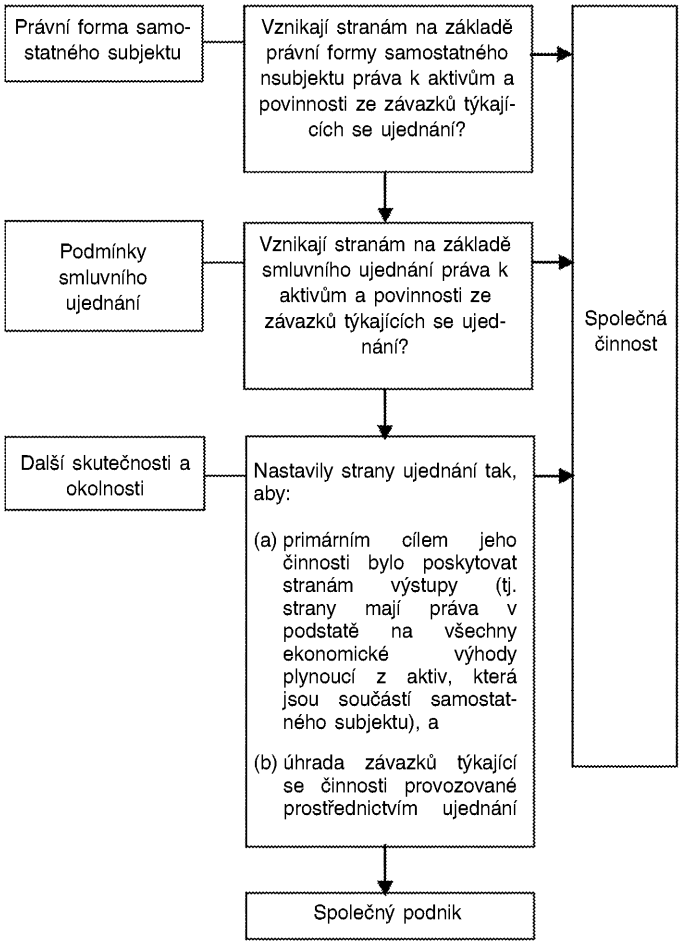
Tyto skutečnosti a okolnosti indikují, že ujednání je společnou činností. Výsledek klasifikace společného ujednání za těchto okolností by se nezměnil, ani kdyby strany svůj podíl na výstupu samy nevyužily v následném výrobním procesu a tento svůj podíl na výstupu by místo toho prodaly třetím stranám.

Pokud strany změnily podmínky smluvního ujednání tak, aby ujednání mohlo prodávat výstupy třetím stranám, vedlo by to k tomu, že účetní jednotka C přebírá rizika vyplývající z poptávky, zásob a úvěrů. Dle tohoto scénáře by taková změna skutečností a okolností vyžadovala přehodnocení klasifikace společného ujednání. Z těchto skutečností a okolností by vyplývalo, že ujednání je společným podnikem.

B33 Následující schéma zachycuje posuzování, jehož účetní jednotka užívá při klasifikaci ujednání, kdy je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:

Klasifikace společného ujednání, jehož struktura je založena na samostatném subjektu

▼**M32**



▼**M46**

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVCE 21 A–22)

Účtování o akvizici účastí na společných činnostech

B33 A Jestliže účetní jednotka nabude účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu v IFRS 3, je povinna v rozsahu svého podílu v souladu s odstavcem 20 uplatňovat veškeré zásady účtování o podnikových kombinacích podle IFRS 3 a dalších IFRS, které nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, a je povinna zveřejňovat informace, jež tyto IFRS v souvislosti s podnikovými kombinacemi požadují. K zásadám účtování o podnikových kombinacích, jež nejsou v rozporu s postupy podle tohoto IFRS, patří mimo jiné:

a) oceňování v reálné hodnotě v případě identifikovatelných aktiv a závazků, u nichž se nejedná o položky, pro něž platí výjimky podle IFRS 3 a dalších IFRS;

▼M46

b) zaúčtování nákladů spojených s akvizicí jakožto nákladů v období, v němž byly tyto náklady vynaloženy a služby obdrženy, s výjimkou nákladů na emisi dluhových cenných papírů nebo kapitálových nástrojů, o nichž se účtuje v souladu s IAS 32 *Finanční nástroje*: *Vykazování* a IFRS 9 ([1]);

c) vykazování odložených daňových pohledávek a odložených daňových závazků plynoucích z prvotního vykázání aktiv nebo závazků, s výjimkou odložených daňových závazků plynoucích z prvotního vykázání goodwillu, v souladu s požadavky IFRS 3 a IAS 12 *Daně ze zisku* na podnikové kombinace;

d) vykázání částky, o kterou předaná protihodnota případně překračuje saldo identifikovatelných nabytých aktiv a přijatých závazků k datu akvizice, jakožto goodwillu; a

e) provádění testu na snížení hodnoty u penězotvorné jednotky, jíž byl goodwill přiřazen, a to alespoň jednou ročně a dále v případě, existuje-li náznak, že hodnota této jednotky může být snížena, jak vyžaduje IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* v případě goodwillu nabytého v rámci podnikové kombinace.

B33B Odstavce 21 A a B33 A se použijí rovněž na zahájení společné činnosti, avšak pouze v případě, že některá ze stran zúčastněných na společné činnosti vloží do této činnosti při jejím zahájení existující podnik ve smyslu IFRS 3. Uvedené odstavce se však nepoužijí na zahájení společné činnosti v případě, že všechny strany zúčastněné na společné činnosti vkládají do této činnosti při jejím zahájení pouze aktiva nebo skupiny aktiv, které nepředstavují podniky.

B33C Svou účast na společné činnosti, která představuje podnik ve smyslu IFRS 3, může spoluprovozovatel navýšit akvizicí další účasti na této společné činnosti. Doposud držené účasti na společné činnosti se v takových případech nepřeceňují v případě, že spoluprovozovatel tuto společnou činnost nadále spoluovládá.

▼M67

B33CA Strana, která se účastní společné činnosti, avšak nemá nad ní společnou kontrolu, může získat společnou kontrolu nad společnou činností, v níž aktivity společné činnosti představují podnik ve smyslu IFRS 3. V těchto případech se dosavadně držené účasti na společné činnosti nepřeceňují.

▼M46

B33D Odstavce 21 A a B33 A–B33C se nepoužijí na akvizici účasti na společné činnosti, jestliže strany podílející se na ovládání, včetně účetní jednotky, jež nabývá účast na společné činnosti, se před akvizicí i po ní nacházejí pod společnou kontrolou téže jedné či více stran vykonávajících v konečném důsledku kontrolu, a jestliže tato kontrola není přechodná.

▼M32

Účtování o prodeji nebo vkladech aktiv do společné činnosti

B34 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovozovatelem, jako je například prodej nebo vklad aktiv, provádí transakci s ostatními stranami společné činnosti, a spoluprovozovatel proto vykáže zisky a ztráty z takové transakce pouze v rozsahu podílů ostatních stran na společné činnosti.

([1]) Pokud účetní jednotka použije tyto změny, avšak doposud nepoužívá IFRS 9, pak je odkaz na IFRS 9 obsažený v těchto změnách nutno považovat za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

▼M32

B35 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv prodávaných společnou činností nebo do ní vkládaných, nebo ke ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, musí spoluprovozovatel tyto ztráty vykázat v plné výši.

Účtování nákupu aktiv od společných činností

B36 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovozovatelem, jako je například nákup aktiv, vykáže svůj podíl na ziscích a ztrátách až tehdy, když tato aktiva dále prodá třetí osobě.

B37 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, která mají být nakoupena, nebo ke ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, vykáže spoluprovozovatel svůj podíl na těchto ztrátách.

Příloha C

Datum účinnosti, přechodná ustanovení a zrušení jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 10, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

▼M37

C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly změněny odstavce C2–C5, C7–C10 a C12 a vloženy nové odstavce C1B a C2A–C2B. Účetní jednotka použije tuto novelu pro roční období začínající 1. lednem 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 11 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

▼M46

C1AA *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění nadpis následující po odstavci B33 a vkládá odstavce 21 A, B33 A–B33D a C14 A spolu s příslušnými nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně na roční období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tyto změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M67

C1AB Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2015–2017* vydaným v prosinci 2017 byl vložen nový odstavec B33CA. Účetní jednotka použije tyto změny na transakce, jimiž získá společnou kontrolu, na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny dříve, tuto skutečnost zveřejní.

▼M32

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼M37

C1B Aniž jsou dotčeny požadavky odstavce 28 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, platí, že při prvním použití tohoto IFRS musí účetní jednotka prezentovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pouze za roční období bezprostředně předcházející prvnímu ročnímu období, na něž je použit IFRS 11 (dále jen „bezprostředně předcházející období“). Účetní jednotka může také prezentovat tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnávací období, není však povinna tak učinit.

Společné podniky — přechod od poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě

C2 Při přechodu od metody poměrné konsolidace k ekvivalenční metodě vykáže účetní jednotka svou investici do společného podniku k začátku bezprostředně předcházejícího období. Tato počáteční investice se ocení jako souhrn účetních hodnot aktiv a závazků, u nichž předtím účetní jednotka použila poměrnou konsolidaci, včetně případného goodwillu vzniklého z akvizice. Pokud goodwill předtím patřil širší penězotvorné jednotce nebo skupině penězotvorných jednotek, účetní jednotka přidělí goodwill společnému podniku na základě relativních účetních hodnot společného podniku a penězotvorné jednotky nebo skupiny penězotvorných jednotek, ke kterým patřil.

C3 Počáteční zůstatek investice stanovený v souladu s odstavcem C2 se při prvotním vykázání považuje za domnělou pořizovací cenu investice. Účetní jednotka použije odstavce 40–43 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) na počáteční zůstatek investice, aby posoudila, zda došlo ke snížení hodnoty investice, a případnou ztrátu ze snížení hodnoty jako opravu nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období. Výjimka z prvotního vykázání v odstavcích 15 a 24 IAS 12 *Daně ze zisku* se nepoužije, pokud účetní jednotka vykazuje investici do společného podniku jako důsledek použití přechodných ustanovení pro společné podniky, které předtím byly konsolidovány poměrně.

C4 Pokud jsou výsledkem souhrnu všech dříve poměrně konsolidovaných aktiv a závazků záporná čistá aktiva, posoudí účetní jednotka, zda má právní nebo mimosmluvní závazky v souvislosti s těmito zápornými čistými aktivy, a pokud ano, vykáže účetní jednotka odpovídající závazek. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že nemá právní ani mimosmluvní závazky v souvislosti se zápornými čistými aktivy, nevykáže odpovídající závazek, ale opraví nerozdělený zisk na začátku bezprostředně předcházejícího období. Účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost zároveň s kumulovaným nevykázaným podílem na ztrátách svých společných podniků k začátku bezprostředně předcházejícího období a k datu prvního použití tohoto IFRS.

C5 Účetní jednotka zveřejní rozčlenění aktiv a závazků, které byly shrnuty do jedné položky zůstatku investice k začátku bezprostředně předcházejícího období. Toto zveřejnění se sestaví souhrnně za všechny společné podniky, na které účetní jednotka použije požadavky přechodných ustanovení v odstavcích C2–C6.

▼M32

C6 Po prvotním vykázání bude účetní jednotka vykazovat své investice do společného podniku ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

▼M37

Společné činnosti — přechod od ekvivalenční metody k účtování o aktivech a závazcích

C7 Při přechodu z ekvivalenční metody na účtování o aktivech a závazcích v souvislosti s podílem na společných činnostech (na společném provozu) účetní jednotka na začátku bezprostředně předcházejícího období odúčtuje investici, o které předtím účtovala za použití ekvivalenční metody, a jakékoli další položky, jež tvořily součást čisté investice účetní jednotky v daném ujednání v souladu s odstavcem 38 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), a vykáže svůj podíl na každém z aktiv a závazků v souvislosti se svým podílem na společné činnosti, včetně případného goodwillu, který mohl tvořit součást účetní hodnoty investice.

C8 Účetní jednotka určí svůj podíl na aktivech a závazcích v souvislosti se společnými činnostmi na základě svých práv a povinností v poměru stanoveném v souladu se smluvním ujednáním. Účetní jednotka ocení počáteční účetní hodnoty aktiv a závazků jejich vyčleněním z účetní hodnoty investice na začátku bezprostředně předcházejícího období na základě informací, které účetní jednotka použila při uplatňování ekvivalenční metody.

C9 Při rozdílu mezi investicí, o které se předtím účtovalo ekvivalenční metodou, spolu s dalšími položkami, jež tvořily součást čisté investice účetní jednotky v ujednání v souladu s odstavcem 38 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), a čistou hodnotou aktiv a závazků včetně goodwillu, se postupuje takto:

a) započítá se rozdíl oproti jakémukoli goodwillu týkajícímu se investice a zbylý rozdíl se opraví do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota vykázaných aktiv a závazků, včetně goodwillu, je vyšší než investice (a jakékoli jiné položky, které tvořily součást čisté investice účetní jednotky), jež byla odúčtována.

b) opraví se rozdíl do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období, pokud čistá hodnota vykázaných aktiv a závazků, včetně goodwillu, je nižší než investice (a jakékoli jiné položky, které tvořily součást čisté investice účetní jednotky), jež byla odúčtována.

C10 Účetní jednotka, která přechází z ekvivalenční metody na účtování o aktivech a závazcích, předloží sesouhlasení mezi odúčtovanou investicí a vykázanými aktivy a závazky, spolu s případným zbývajícím rozdílem opraveným do nerozdělených zisků na začátku bezprostředně předcházejícího období.

▼M32

C11 Výjimka při prvotním zaúčtování v odstavcích 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka vykáže aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti.

▼M37

Přechodná ustanovení v individuální účetní závěrce účetní jednotky

C12 Účetní jednotka, která dříve v souladu s odstavcem 10 IAS 27 ve své individuální účetní závěrce účtovala o svém podíle na společných činnostech jako o investici v pořizovací ceně nebo v souladu s IFRS 9, postupuje takto:

a) odúčtuje investici a vykáže aktiva a závazky v souvislosti se svým podílem na společných činnostech v částkách stanovených v souladu s odstavci C7–C9.

b) poskytne sesouhlasení mezi odúčtovanou investicí a vykázanými aktivy a závazky, spolu s případným zbývajícím rozdílem opraveným o nerozdělené zisky na začátku prezentovaného bezprostředně předcházejícího období.

Odkazy na „bezprostředně předcházející období“

C12A Bez ohledu na odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C2–C12 může účetní jednotka také prezentovat upravené srovnávací informace za dřívější vykázaná období, avšak není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka prezentuje upravené srovnávací informace za dřívější vykázaná období, veškeré odkazy na „bezprostředně předcházející období“ v odstavcích C2–C12 se považují za odkazy na „nejdřívější prezentované upravené srovnatelné období“.

C12B Pokud účetní jednotka prezentuje neupravené srovnávací informace za dřívější období, jasně označí informace, které nebyly upraveny, uvede, že byly vypracovány na jiném základě, a tento základ vysvětlí.

▼M32

C13 Výjimka při prvotním zaúčtování dle odstavců 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka vykáže aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti ve své individuální účetní závěrce v důsledku použití požadavků přechodných ustanovení u společných činností podle odstavce C12.

Odkazy na IFRS 9

C14 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak dosud neuplatňuje IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

▼M46

Účtování o akvizici účastí na společných činnostech

C14 A *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění nadpis následující po odstavci B33 a vkládá odstavce 21 A, B33 A–B33D a C1AA spolu s příslušnými nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně v případě akvizic účastí na společných činnostech, které představují podniky ve smyslu IFRS 3, jestliže se tyto akvizice uskuteční od počátku prvního období, v němž účetní jednotka tyto změny použije. Částky vykázané v případě akvizic účastí na společných činnostech, které se uskuteční v dřívějších obdobích, se tedy neupravují.

▼M32

UKONČENÍ PLATNOSTI DALŠÍCH IFRS

C15 Tento IFRS nahrazuje následující IFRS:

(a) IAS 31 *Účasti ve společném podnikání* a

(b) SIC-13 *Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*.

▼M32

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 12

Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách

CÍL

1 **Cílem tohoto IFRS je vyžadovat od účetní jednotky zveřejnění informací, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:**

(a) **povahu jejích *podílů v jiných účetních jednotkách* a rizika s tím spojená a**

(b) **dopady těchto podílů na její finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.**

Splnění cíle

▼M38

2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 účetní jednotka zveřejní:

(a) podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování:

(i) povahy svého podílu v jiné účetní jednotce nebo ujednání,

(ii) typu společného ujednání, ve kterém má podíl (odstavce 7-9),

(iii) zda splňuje definici investiční jednotky, pokud je to relevantní (odstavec 9A), a

▼M32

(b) informace o svých podílech v:

(i) dceřiných podnicích (odstavce 10–19),

(ii) společných ujednáních a přidružených podnicích (odstavce 20–23) a

(iii) *strukturovaných jednotkách*, které tato účetní jednotka neovládá (nekonsolidované strukturované jednotky) (odstavce 24–31).

3 Jestliže zveřejnění podle tohoto IFRS společně se zveřejněními podle dalších IFRS nesplňují cíl uvedený v odstavci 1, zveřejní účetní jednotka veškeré další potřebné informace, aby byl tento cíl naplněn.

4 Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z požadavků tohoto IFRS. Seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nevýznamných podrobností, nebo seskupením položek s různými rysy (viz odstavce B2-B6).

▼M32

ROZSAH PŮSOBNOSTI

5 Tento IFRS použije účetní jednotka s podílem v:

(a) dceřiných podnicích,

(b) společných ujednáních (tj. společné činnosti nebo společné podniky),

(c) přidružených podnicích,

(d) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

▼M59

5A S výjimkou případů popsaných v odstavci B17 se požadavky tohoto IFRS použijí na podíly účetní jednotky uvedené ve výčtu v odstavci 5, které jsou klasifikovány (nebo zahrnuty do vyřazované skupiny, která je klasifikována) jako držené k prodeji nebo jako ukončované činnosti v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

▼M32

6 Předmětem tohoto IFRS nejsou:

(a) plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

▼M51

(b) individuální účetní závěrka účetní jednotky, na niž se vztahuje IAS 27 *Individuální účetní závěrka*. Avšak:

(i) pokud má účetní jednotka podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách a sestavuje individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku, bude se při sestavení této individuální účetní závěrky řídit požadavky v odstavcích 24–31.

(ii) účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku, v níž jsou veškeré dceřiné společnosti oceněny reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo do ztráty v souladu s odstavcem 31 IFRS 10, prezentuje zveřejňované informace týkající se investičních jednotek požadované tímto IFRS.

▼M32

(c) podíl držený účetní jednotkou, která se účastní společného ujednání, ale nespoluovládá je, pokud taková účast neposkytuje podstatný vliv na dané ujednání nebo nepředstavuje účast ve strukturované jednotce.

(d) podíl v jiné účetní jednotce, který je účtován v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*. Účetní jednotka však použije tento IFRS:

(i) když se jedná o účast v přidruženém nebo společném podniku, která se v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* oceňuje v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku, nebo

(ii) když se jedná o účast v nekonsolidované strukturované jednotce.

PODSTATNÉ ÚSUDKY A PŘEDPOKLADY

7 Účetní jednotka zveřejní informace o podstatných úsudcích a předpokladech, které učinila (a změny těchto úsudků a předpokladů) které učinila při určování:

(a) **skutečnosti, že ovládá jinou účetní jednotku, tj. jednotku, do níž bylo investováno, popisovanou v odstavcích 5 a 6 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;**

(b) **skutečnosti, že spoluovládá určité ujednání nebo má podstatný vliv na jinou účetní jednotku a**

▼M32

(c) **typu společného ujednání (tj. společná činnost nebo společný podnik), pokud je toto společné ujednání strukturované formou samostatného subjektu.**

8 Podstatné úsudky a předpoklady zveřejněné v souladu s odstavcem 7 zahrnují podstatné úsudky a předpoklady, které účetní jednotka učinila, pokud se skutečnosti a okolnosti změnily takovým způsobem, že během účetního období dojde ke změně závěru, zda ovládá, spoluovládá nebo má podstatný vliv.

9 K naplnění požadavků odstavce 7 je účetní jednotka povinna zveřejnit například podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování skutečnosti, že:

(a) neovládá jinou účetní jednotku, přestože drží nadpoloviční většinu hlasovacích práv této účetní jednotky.

(b) ovládá jinou účetní jednotku, přestože drží méně než polovinu hlasovacích práv této účetní jednotky.

(c) je zmocněncem nebo zmocnitelem (viz odstavce B58–B72 IFRS 10).

(d) nemá podstatný vliv, přestože drží 20 % nebo více procent hlasovacích práv jiné účetní jednotky.

(e) má podstatný vliv, přestože drží méně než 20 % hlasovacích práv jiné účetní jednotky.

▼M38

Statut investiční jednotky

9A Když mateřský podnik určí, že je investiční jednotkou v souladu s odstavcem 27 IFRS 10, je investiční jednotka povinna zveřejnit informace o významných úsudcích a předpokladech, které provedla při určování, zda je investiční jednotkou. Pokud investiční jednotka postrádá jeden nebo více typických znaků investiční jednotky (viz odstavec 28 IFRS 10), musí zveřejnit své důvody pro závěr, že je i přesto investiční jednotkou.

9B Když se účetní jednotka stane nebo přestane být investiční jednotkou, musí zveřejnit změnu statutu investiční jednotky a důvody této změny. Kromě toho musí účetní jednotka, která se stane investiční jednotkou, zveřejnit vliv této změny statutu na účetní závěrku za vykazované období včetně:

a) celkové reálné hodnoty ke dni změny statutu dceřiných společností, které přestaly být konsolidovány,

b) případného celkového zisku nebo ztráty vypočtených v souladu s odstavcem B101 IFRS 10, a

c) řádek (řádky) výsledovky, na nichž je vykazován zisk nebo ztráta (pokud nejsou vykazovány samostatně).

▼M32

PODÍLY V DCEŘINÝCH PODNICÍCH

10 Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, na jejichž základě mohou uživatelé její konsolidované účetní závěrky

(a) **pochopit:**

(i) **strukturu skupiny a**

(ii) **účast nekontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích (odstavec 12) a**

(b) **vyhodnotit:**

(i) **povahu a rozsah podstatného omezení její schopnosti přístupu a užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (odstavec 13);**

▼M32

(ii) **povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v konsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 14–17);**

(iii) **dopady změn jejího vlastnického podílu v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí kontroly (odstavec 18);**

(iv) **dopady pozbytí kontroly nad dceřiným podnikem během vykazovaného období (odstavec 19).**

11 Pokud se účetní závěrka dceřiného podniku použitá pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestavuje k určitému datu nebo za určité období, které se liší od data či období konsolidované účetní závěrky (viz odstavce B92 a B93 IFRS 10), účetní jednotka zveřejní:

(a) datum konce účetního období účetní závěrky daného dceřiného podniku a

(b) důvod použití jiného data nebo období.

Účast nekontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích

12 Účetní jednotka u každého dceřiného podniku, který má nekontrolní podíl který je významný pro tuto vykazující jednotku, zveřejní:

(a) název dceřiného podniku.

(b) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud se liší od hlavního místa podnikání) dceřiného podniku.

(c) výši vlastnických podílů nekontrolujících vlastníků.

(d) podíl nekontrolujících vlastníků na hlasovacích právech, pokud je odlišný od podílu vlastnických práv.

(e) hospodářský výsledek alokovaný nekontrolujícím vlastníkům dceřiného podniku za vykazované období.

(f) kumulované nekontrolní podíly v dceřiném podniku na konci účetního období.

(g) úhrnné účetní informace o dceřiném podniku (viz odstavec B10).

Povaha a rozsah podstatných omezení

13 Účetní jednotka zveřejní:

(a) podstatná omezení (např. zákonná, smluvní a regulační omezení) její schopnosti přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny, jako jsou:

(i) ta, která omezují schopnost mateřského podniku nebo jeho dceřiného podniku poskytovat hotovost nebo jiná aktiva jiným účetním jednotkám skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat).

(ii) záruky nebo další požadavky, které mohou omezovat vyplácení dividend a dalšího kapitálu, nebo poskytování či splacení úvěrů a záloh jiným účetním jednotkám v rámci skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat).

(b) povahu a rozsah, v jakém mohou ochranná práva nekontrolujících vlastníků výrazně omezit schopnost účetní jednotky v přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (například, když je mateřský podnik povinen vypořádat závazky dceřiného podniku před vypořádáním vlastních závazků, nebo je buď k přístupu k aktivům, nebo k vypořádání závazků dceřiného podniku zapotřebí souhlasu nekontrolujících vlastníků).

▼M32

(c) účetní hodnoty aktiv a závazků, na něž se tato omezení vztahují, v konsolidované účetní závěrce.

Povaha rizik souvisejících s podílem účetní jednotky v konsolidovaných strukturovaných jednotkách

14 Účetní jednotka zveřejní podmínky veškerých smluvních ujednání, na jejichž základě by mateřský podnik nebo jeho dceřiné podniky byly povinny poskytnout finanční podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně událostí nebo okolností, které by mohly vykazující jednotce způsobit ztrátu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).

15 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkoli z jejích dceřiných podnků konsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byla smluvně vázán (např. formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), účetní jednotka zveřejní:

(a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy mateřský podnik nebo jeho dceřiný podnik strukturované jednotce pomohly při získávání finanční podpory, a

(b) důvody poskytnutí podpory.

16 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkolii z jeho dceřiných podniků dříve nekonsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byla smluvně vázan, a na základě tohoto poskytnutí podpory účetní jednotka dosáhla ovládání nad strukturovanou jednotkou, účetní jednotka zveřejní vysvětlení relevantních faktorů, na jejichž základě k tomuto rozhodnutí dospěla.

17 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Důsledky změn vlastnického podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě kontroly

18 Účetní jednotka předloží přehled zobrazující dopady změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nemají za následek ztrátu kontroly, vliv na vlastní kapitál připadající na vlastníky mateřského podniku.

Dopady pozbytí kontroly nad dceřiným podnikem během vykazovaného období

19 Účetní jednotka zveřejní případný zisk nebo ztrátu vypočtené podle odstavce 25 IFRS 10 a:

(a) část tohoto zisku nebo ztráty přiřaditelnou k ocenění reálnou hodnotou jakékoli investice ponechané v bývalém dceřiném podniku k datu pozbytí ovládání a

(b) řádky výsledovky, na kterých je vykazován zisk nebo ztráta (pokud nejsou vykazovány samostatně).

▼**M38**

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTECH (INVESTIČNÍ JEDNOTKY)

19A Investiční jednotka, která je v souladu s IFRS 10 povinna uplatnit výjimku z konsolidace a místo toho účtovat o své investici v dceřiné společnosti v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, musí tuto skutečnost zveřejnit.

19B Pro každou nekonsolidovanou dceřinou společnost je investiční jednotka povinna zveřejnit:

a) název dceřiné společnosti,

b) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, jestliže se liší od hlavního místa podnikání) dceřiné společnosti, a

c) výši vlastnického podílu drženého investiční jednotkou, a pokud se liší, držený podíl na hlasovacích právech.

19C Pokud je investiční jednotka mateřským podnikem jiné investiční jednotky, musí tento mateřský podnik zveřejňovat rovněž skutečnosti uvedené v odst. 19B písm. a)–c) u investic, které jsou ovládány jeho dceřinou investiční jednotkou. Toto zveřejnění může být provedeno zahrnutím účetní závěrky dceřiné společnosti (nebo dceřiných společností), která obsahuje výše uvedené informace, do účetní závěrky mateřského podniku.

19D Investiční jednotka zveřejní:

a) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti nekonsolidované dceřiné společnosti (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání) převádět prostředky na investiční jednotku formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček poskytnutých nekonsolidované dceřiné společnosti investiční jednotkou.

b) veškeré stávající závazky nebo záměry poskytovat finanční nebo jinou podporu nekonsolidované dceřiné společnosti včetně příslibů nebo záměrů pomoci dceřiné společnosti při získávání finanční podpory.

19E Pokud investiční jednotka nebo kterákoli její dceřiná společnost během vykazovaného období poskytla finanční nebo jinou podporu nekonsolidované dceřiné společnosti, aniž by ji k tomu zavazovala smluvní povinnost (např. nákup aktiv nebo nástrojů vydaných dceřinou společností nebo pomoc dceřiné společnosti při získávání finanční podpory), je účetní jednotka povinna zveřejnit:

a) druh a výši podpory poskytnuté jednotlivým nekonsolidovaným dceřiným společnostem, a

b) důvody poskytnutí této podpory.

19F Investiční jednotka zveřejní podmínky veškerých smluvních ujednání, na jejichž základě by účetní jednotka nebo její nekonsolidovaná dceřiná společnost byly povinny poskytnout finanční podporu nekonsolidované, ovládané, strukturované účetní jednotce včetně událostí nebo okolností, které by mohly vykazující účetní jednotce způsobit ztrátu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinnostmi nákupu aktiv strukturované účetní jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).

▼M38

19G Jestliže během účetního období poskytla investiční jednotka nebo kterákoli její nekonsolidovaná dceřiná společnost finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované účetní jednotce, kterou investiční jednotka neovládala, aniž by k tomu byla smluvně vázána, a pokud toto poskytnutí podpory vyústilo ve stav, kdy investiční jednotka tuto strukturovanou účetní jednotku ovládá, je investiční jednotka povinna zveřejnit vysvětlení faktorů relevantních pro rozhodnutí o poskytnutí této podpory.

▼M32

PODÍLY VE SPOLEČNÝCH UJEDNÁNÍCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH

20 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:

(a) **povahu, rozsah a finanční důsledky jejích podílů ve společných ujednáních a přidružených podnicích, včetně povahy a důsledků jejích smluvních vztahů s dalšími investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společnými ujednáními a přidruženými podniky (odstavce 21 a 22) a**

(b) **povahu a změny rizik souvisejících s jejími podíly ve společných a přidružených podnicích (odstavec 23);**

Povaha, rozsah a finanční důsledky podílů účetní jednotky ve společných ujednáních a přidružených podnicích

21 Účetní jednotka zveřejní:

(a) pro každé společné ujednání a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:

(i) název společného ujednání nebo přidruženého podniku

(ii) povahu vztahu účetní jednotky se společným ujednáním nebo přidruženým podnikem (např. popsáním povahy činností společného ujednání nebo přidruženého podniku a uvedením, jestli jsou pro činnosti účetní jednotky strategické)

(iii) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, přichází-li v úvahu a pokud se liší od hlavního místa podnikání) společného ujednání nebo přidruženého podniku

(iv) výši vlastnického nebo účastnického podílu účetní jednotky a v případě, že se liší, také podíl na hlasovacích právech (připadá-li v úvahu)

(b) pro každý společný a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:

(i) zda je investice do společného nebo přidruženého podniku oceněna ekvivalenční metodou nebo reálnou hodnotou

(ii) úhrnné účetní informace o společném nebo přidruženém podniku podle odstavce B12 a B13

(iii) pokud je společný nebo přidružený podnik účtován ekvivalenční metodou, účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu svých investic ve společném nebo přidruženém podniku, pokud existuje kótovaná tržní cena investice

▼M32

(c) finanční informace podle odstavce B16, které se týkají investic účetní jednotky do společného nebo přidruženého podniku, které nejsou samostatně významné:

(i) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné společné podniky a, odděleně,

(ii) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné přidružené podniky

▼M38

21A Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odst. 21 písm. b) a c).

▼M32

22 Účetní jednotka dále zveřejní:

(a) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti společných či přidružených podniků převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání mezi investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společným nebo přidruženým podnikem);

(b) když je účetní závěrka společného nebo přidruženého podniku použitá při uplatnění ekvivalenční metody zpracována k datu nebo za období, které se liší od data nebo období účetní závěrky účetní jednotky:

(i) datum konce účetního období účetní závěrky daného společného nebo přidruženého podniku a

(ii) důvod použití jiného data nebo období.

(c) neuznaný podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku jak za vykazované období, tak kumulativně, pokud účetní jednotka přestala uznávat svůj podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku při uplatnění ekvivalenční metody.

Rizika spojená s podíly účetní jednotky ve společných a přidružených podnicích

23 Účetní jednotka zveřejní:

(a) závazky, které má v souvislosti se společnými podniky, odděleně od výše dalších závazků podle odstavců B18–B20.

(b) v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá, podmíněné závazky, které účetní jednotce vznikly ve vztahu k jejím podílům ve společném nebo přidruženém podniku (včetně jejího podílu na podmíněných závazcích, které jí vznikly společně s dalšími investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společným nebo přidruženým podnikem), a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH

24 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky:

(a) **pochopit povahu a rozsah její účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 26–28); a**

(b) **posoudit povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31).**

▼M32

25 Informace požadované podle odst. 24 písm. b) zahrnují informace o míře rizika účetní jednotky v důsledku její angažovanosti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách v předchozích obdobích (např. garantování strukturované jednotky), a to i v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni již není se strukturovanou jednotkou v žádném smluvním vztahu.

▼M38

25A Investiční jednotka nemusí poskytovat zveřejnění požadovaná v odstavci 24 pro nekonsolidovanou strukturovanou účetní jednotku, kterou ovládá a pro kterou poskytuje zveřejnění požadovaná v odstavcích 19A–19G.

▼M32

Povaha podílů

26 Účetní jednotka zveřejní kvalitativní a kvantitativní informace o svých podílech v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně, neomezující se však pouze na, povahy, účelu, velikosti a činností strukturované jednotky a způsobu jejího financování.

27 Jestliže účetní jednotka sponzorovala nekonsolidovanou strukturovanou jednotku, o které neposkytla informace požadované podle odstavce 29 (např. protože v této účetní jednotce nemá k rozvahovému dni žádný podíl), je povinna zveřejnit:

(a) způsob určení, které strukturované jednotky sponzorovala,

(b) *výnos z těchto strukturovaných jednotek* za vykazované období, včetně popisu typu prezentovaných druhů výnosů, a

(c) účetní hodnotu (v okamžiku převodu) všech aktiv převedených na tyto strukturované jednotky během vykazovaného období.

28 Účetní jednotka uvede informace podle odst. 27 písm. b) a c) ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, a zařadí své sponzorské aktivity do relevantních kategorií (viz odstavce B2–B6).

Povaha rizik

29 Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, souhrn:

(a) účetních hodnot aktiv a závazků zahrnutých do její účetní závěrky, které souvisejí s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

(b) řádků ve výkazu o finanční pozici, ve kterých jsou tato aktiva a závázky vykázány.

(c) částky, která nejlépe reprezentuje maximální míru vystavení účetní jednotky riziku ztráty z jejích podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně způsobu určení maximální míry vystavení riziku ztráty. Pokud účetní jednotka není schopna maximální míru rizika ztráty ze svých podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách vyčíslit, zveřejní tuto skutečnost společně s důvody.

▼M32

(d) porovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky, které se vztahují k jejím podílům v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, s maximální mírou vystavení účetní jednotky riziku ztráty z těchto jednotek.

30 Jestliže účetní jednotka během vykazovaného období poskytla nekonsolidované strukturované jednotce, ve které dříve měla nebo v současné době má podíl, finanční nebo jinou podporu (například formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), aniž by k tomu byla smluvně vázaná, zveřejní:

(a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy účetní jednotka strukturované jednotce pomohla při získávání finanční podpory, a

(b) důvody poskytnutí podpory.

31 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

výnos ze strukturované jednotky Pro účely tohoto IFRS výnos ze **strukturované jednotky** mimo jiné zahrnuje opakované nebo jednorázové poplatky, úroky, dividendy, zisky nebo ztráty z přecenění nebo odúčtování podílů ve strukturovaných jednotkách a zisky nebo ztráty z převodu aktiv a závazků na strukturovanou jednotku.

podíl v jiné účetní jednotce Pro účely tohoto IFRS se podílem v jiné účetní jednotce rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je účetní jednotka jednotka vystavena variabilitě výnosů plynoucích z výkonnosti druhé účetní jednotky. Podíl v jiné účetní jednotce je možné mimo jiné prokázat prostřednictvím držených kapitálových nebo dluhových nástrojů i dalšími formami angažovanosti, jako je například financování, podpora likvidity, úvěrové posílení a záruky. Zahrnuje prostředky, jejichž pomocí účetní jednotka ovládá nebo spoluovládá jinou účetní jednotku nebo na ni má podstatný vliv. Účetní jednotka nemusí nutně mít podíl v jiné účetní jednotce výhradně na základě typického vztahu zákazník – dodavatel.

Další informace o podílech v jiných účetních jednotkách jsou uvedené v odstavcích B7–B9.

▼M32

	Variabilitu výnosů vysvětlují odstavce B55–B57 IFRS 10.
strukturovaná jednotka	Účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání. Další informace o strukturovaných jednotkách jsou uvedené v odstavcích B22–B24.

▼M38

V IAS 27 (ve znění z roku 2011), IAS 28 (ve znění z roku 2011), IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání* jsou definovány následující pojmy, které jsou užívány v tomto IFRS ve významu uvedeném ve výše zmíněných IFRS:

— přidružený podnik

— konsolidovaná účetní závěrka

— ovládání účetní jednotky

— ekvivalenční metoda

— skupina

— investiční jednotka

— společné ujednání

▼M32

— spoluovládání

— společná činnost

— společný podnik (joint venture)

— nekontrolující vlastník, nekontrolní podíl

— mateřský podnik

— ochranná práva

— relevantní (důležité) činnosti

— individuální účetní závěrka

— samostatný subjekt

— podstatný vliv

— dceřiný podnik

Příloha B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–31 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, při použití IFRS 12 je potřeba posoudit veškeré související skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

▼**M32**

SHRNUTÍ (ODSTAVEC 4)

B2 Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla informačním potřebám uživatelů, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak údaje seskupí. Je důležité nalézt rozumný kompromis mezi zatěžováním účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi zastřením informací v důsledku nadměrného seskupení.

B3 Účetní jednotka může seskupit zveřejnění požadovaná tímto IFRS v případě podílů v podobných účetních jednotkách za předpokladu, že je seskupení konzistentní s cílem zveřejňování a požadavkem odstavce B4 a nezastírá poskytnuté informace. Účetní jednotka zveřejní způsob seskupení podílů v podobných účetních jednotkách.

B4 Účetní jednotka předloží informace samostatně pro podíly v:

(a) dceřiných podicích,

(b) společném podniku,

(c) společných činnostech,

(d) přidružených podnicích a

(e) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

B5 Při rozhodování ohledně seskupování informací účetní jednotka zváží kvantitativní a kvalitativní informace týkající se různých charakteristik rizik a návratnosti každé účetní jednotky, kterou zamýšlí do seskupení zahrnout, a významnost každé takové účetní jednotky pro vykazující jednotku. Účetní jednotka vykazuje zveřejňované údaje způsobem, který uživatelům účetní závěrky srozumitelně vysvětluje povahu a rozsah jejích podílů v těchto jiných účetních jednotkách.

B6 Příklady úrovní seskupování v rámci tříd účetních jednotek uvedených v odstavci B4, které by mohly být vhodné, jsou tyto:

(a) povaha aktivit (např. jednotka zabývající se výzkumem a vývojem, jednotka zabývající se sekuritizací revolvingových úvěrů čerpaných prostřednictvím kreditních karet)

(b) klasifikace odvětví

(c) geografie (např. stát nebo region).

PODÍLY V JINÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTKÁCH

B7 Podílem v jiné účetní jednotce se rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je vykazující jednotka vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti druhé účetní jednotky. Vykazující jednotce může při posuzování skutečnosti, jestli má v druhé účetní jednotce podíl, a zda je tudíž povinna zveřejnit informace požadované v tomto IFRS, pomoci, vezme-li v úvahu účel a formu druhé účetní jednotky. Při tomto posouzení rovněž vezme v úvahu rizika, která má druhá účetní jednotka účelově vytvářet, a rizika, která má tato jednotka účelově přenášet na vykazující jednotku a další strany.

▼M32

B8 Vykazující jednotka je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti jiné jednotky na základě držení určitých nástrojů (jako jsou kapitálové nebo dluhové nástroje vydané touto druhou účetní jednotkou) nebo se jednotka angažuje způsobem, který variabilitu absorbuje. Předpokládejme například, že strukturovaná jednotka vlastní úvěrové portfolio. Tato strukturovaná jednotka získá od jiné jednotky (vykazující jednotky) swap úvěrového selhání za účelem ochrany před nesplacením splátek úroků a jistiny úvěrů. Vykazující jednotka se angažuje způsobem, na jehož základě je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, protože swap úvěrového selhání variabilitu výnosů strukturované jednotky absorbuje.

B9 Některé nástroje jsou určené pro přenos rizika z vykazující jednotky na jinou jednotku. Takové nástroje vytvářejí variabilitu výnosů druhé jednotky, ale obvykle vykazující jednotku nevystavují variabilitě výnosů z výkonnosti této druhé jednotky. Předpokládejme například, že strukturovaná jednotka byla založena za účelem poskytování investičních příležitostí investorům, kteří chtějí převzít úvěrová rizika jednotky Z (jednotka Z není spřízněna s žádnou stranou, která se ujednání účastní). Strukturovaná jednotka získá finance vydáním směnek těmto investorům, které jsou spjaté s úvěrovým rizikem jednotky Z (úvěrové dluhopisy), a tyto příjmy investuje do portfolia bezrizikových finančních aktiv. Strukturovaná jednotka je vystavena úvěrovému riziku jednotky Z na základě uzavření swapu úvěrového selhání se swapovou protistranou. Swap úvěrového selhání přenese za poplatek hrazený swapovou protistranou úvěrové riziko jednotky Z na strukturovanou jednotku. Investoři strukturované jednotky získají vyšší výnos, který zohlední jak výnos strukturované jednotky z portfolia aktiv, tak poplatek za swap úvěrového selhání. Swapová protistrana se neangažuje ve strukturované jednotce způsobem, který by ji vystavoval variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, jelikož swap úvěrového selhání variabilitu přenáší na strukturovanou jednotku místo aby absorboval variabilitu strukturované jednotky.

ÚHRNNÉ ÚČETNÍ INFORMACE O DCEŘINÝCH, SPOLEČNÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH (ODSTAVCE 12 A 21)

B10 Pro každou dceřiný podnik, která má nekontrolující vlastníky významné pro vykazující jednotku, tato jednotka zveřejní:

(a) dividendy vyplacené nekontrolujícím vlastníkům

(b) úhrnné účetní informace týkající se aktiv, závazků, hospodářského výsledku a peněžních toků dceřiného podniku, na jejichž základě mohou uživatelé pochopit podíl nekontrolujících vlastníků na aktivitách a peněžních tocích skupiny. Tyto informace mohou mimo jiné zahrnovat například krátkodobá aktiva, dlouhodobá aktiva, krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, výnosy, hospodářský výsledek a úplný výsledek celkem.

B11 Úhrnné účetní informace požadované podle odst. B10 písm. b) jsou částky před vyloučením transakcí mezi účetními jednotkami.

▼**M32**

B12 Pro každý společný nebo přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný, účetní jednotka zveřejní:

(a) dividendy přijaté ze společného nebo přidruženého podniku.

(b) úhrnné účetní informace za společný nebo přidružený podnik (viz odstavce B14 a B15) zahrnující, ale neomezující se nutně na:

(i) krátkodobá aktiva

(ii) dlouhodobá aktiva

(iii) krátkodobé závazky

(iv) dlouhodobé závazky

(v) výnosy

(vi) hospodářský výsledek z pokračujících činností

(vii) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění

(viii) ostatní úplný výsledek

(ix) úplný výsledek celkem

B13 Kromě úhrnných účetních informací požadovaných podle odstavce B12 vykazující jednotka zveřejní za každý společný podnik, který je pro ni významný, výši:

(a) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů uvedených v odst. B12 písm. b) bod i).

(b) krátkodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bod iii).

(c) dlouhodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bod iv).

(d) odpisů hmotných aktiv a odpisy nehmotných aktiv

(e) úrokových výnosů

(f) úrokových nákladů

(g) daňových nákladů nebo výnosů

B14 Úhrnné účetní informace předložené v souladu s odstavci B12 a B13 jsou částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS (a nikoli podíl účetní jednotky z těchto částek). Pokud účetní jednotka vykazuje podíl na společném nebo přidruženém podniku za použití ekvivalenční metody:

(a) částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS se upraví tak, aby zohlednily úpravy, které účetní jednotka provedla při použití ekvivalenční metody, například úpravy reálné hodnoty provedené v okamžiku akvizice a úpravy z důvodu rozdílů v účetních pravidlech.

(b) účetní jednotka poskytne sesouhlasení předložených úhrnných účetních informací s účetní hodnotou svého podílu ve společném nebo přidruženém podniku.

▼M32

B15 Účetní jednotka může předložit úhrnné účetní informace požadované podle odstavce B12 a B13 na základě účetní závěrky společného nebo přidruženého podniku, pokud:

(a) účetní jednotka oceňuje svůj podíl ve společném nebo přidruženém podniku jeho reálnou hodnotou podle IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a

(b) společný nebo přidružený podnik nesestavuje účetní závěrku podle IFRS a takové sestavení by bylo neproveditelné nebo by si vyžádalo nepřiměřené náklady.

V takovém případě účetní jednotka zveřejní, na jakém základě úhrnné účetní informace zpracovala.

B16 Účetní jednotka zveřejní souhrnně účetní hodnotu svých podílů ve všech jednotlivě nevýznamných společných nebo přidružených podnicích, které účtuje pomocí ekvivalenční metody. Účetní jednotka rovněž jednotlivě zveřejní souhrnnou výši svého podílu v následujících položkách těchto společných nebo přidružených podniků:

(a) hospodářský výsledek z pokračujících činností

(b) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění

(c) ostatní úplný výsledek

(d) úplný výsledek celkem

Účetní jednotka zveřejní informace samostatně za společné podniky a přidružené podniky.

▼M59

B17 Pokud je podíl účetní jednotky v dceřiném, společném nebo přidruženém podniku (nebo část jejího podílu ve společném nebo přidruženém podniku) klasifikován (nebo zahrnut do vyřazované skupiny, která je klasifikována) jako držený k prodeji podle IFRS 5, není účetní jednotka povinna zveřejňovat úhrnné účetní informace za tento dceřiný, společný nebo přidružený podnik v souladu s odstavci B10–B16.

▼M32

ZÁVAZKY PLYNOUCÍ ZE SPOLEČNÝCH PODNIKŮ (ODST. 23 PÍSM. A))

B18 Účetní jednotka zveřejní celkové závazky, které přijala, ale nevykázala k rozvahovému dni (včetně podílu na závazcích přijatých společně s dalšími investory se společnou kontrolou nad společným podnikem), které se týkají jejích podílů ve společných podnicích. Jedná se o takové závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů.

B19 Nevykázané závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů, zahrnují:

(a) nevykázané závazky k financování nebo poskytování zdrojů například na základě:

(i) smluv o založení nebo akvizici společného podniku (které například vyžadují, aby účetní jednotka poskytovala finance po určité období).

(ii) kapitálově náročné projekty, které uskutečňuje společný podnik.

(iii) nepodmíněné závazky k nákupu, mezi něž patří nákup zařízení, zásob nebo služeb, které je účetní jednotka povinna kupovat od společného podniku nebo jeho jménem.

▼M32

(iv) nevykázané závazky k poskytování úvěrů nebo jiné finanční podpory společnému podniku.

(v) nevykázané závazky k poskytování zdrojů společnému podniku, jako jsou aktiva nebo služby.

(vi) další nevypověditelné nevykázané závazky týkající se společného podniku.

(b) nevykázané závazky k získání vlastnického podílu jiné strany (nebo části tohoto vlastnického podílu) ve společném podniku, pokud v budoucnu dojde, nebo naopak nedojde k určité události.

B20 Požadavky a příklady v odstavcích B18 a B19 ilustrují některé typy zveřejnění požadovaných podle odstavce 18 IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH (ODSTAVCE 24–31)

Strukturované jednotky

B21 Strukturovaná jednotka je účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízené prostřednictvím smluvních ujednání.

B22 Strukturovaná jednotka se často vyznačuje některými nebo všemi těmito rysy nebo vlastnostmi:

(a) omezené činnosti.

(b) úzce a jasně definovaný cíl, například provádění daňově efektivního pronájmu, provádění výzkumu a vývoje, poskytnutí zdroje kapitálu nebo financování jiné účetní jednotce nebo poskytnutí investičních příležitostí investorům převedením rizik a výhod aktiv strukturované jednotky na investory.

(c) nedostatek kapitálu, aby strukturovaná jednotka mohla své aktivity financovat bez podřízené finanční podpory.

(d) financování od investorů formou více smluvně provázaných nástrojů, které vytvářejí koncentraci úvěrových a dalších rizik (tranže).

B23 Příklady účetních jednotek, které jsou považovány za strukturované jednotky, mimo jiné zahrnují:

(a) sekuritizační subjekty

(b) financování zajištěné aktivy

(c) některé investiční fondy

B24 Účetní jednotka ovládaná prostřednictvím hlasovacích práv není strukturovanou jednotkou jen z toho důvodu, že ji například po restrukturalizaci financují třetí strany.

Povaha rizik z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31)

B25 Mimo informací požadovaných podle odstavců 29–31 účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné ke splnění cíle zveřejňování podle odst. 24 písm. b).

▼M32

B26 Příkladem doplňkových informací, které by, v závislosti na okolnostech, mohly být relevantní pro posouzení rizik, kterým je účetní jednotka vystavena, jestliže má podíl v nekonsolidované strukturované jednotce, jsou:

(a) smluvní podmínky, na jejichž základě by mohla být účetní jednotka povinna poskytnout nekonsolidované strukturované jednotce finanční podporu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory), včetně:

(i) popisu událostí nebo okolností, které by vykazující jednotku mohly vystavit ztrátě

(ii) skutečnosti, zda existují nějaké podmínky, které by tuto povinnost omezovaly

(iii) skutečnosti, zda existují další strany, které poskytují finanční podporu, a pokud ano, jaká je povinnost vykazující jednotky v porovnání s povinnostmi ostatních stran

(b) ztráty, které účetní jednotce během vykazovaného období vznikly v souvislosti s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

(c) druhy výnosů, které účetní jednotka získala za vykazované období z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

(d) zda je účetní jednotka povinna absorbovat ztráty nekonsolidované strukturované jednotky před ostatními stranami, maximální výše takových ztrát pro účetní jednotku a (je-li to relevantní) rozdělení a výše potenciálních ztrát, které jdou na vrub stranám, jejichž podíl v nekonsolidované strukturované jednotce je menší než podíl účetní jednotky.

(e) informace o veškerých ujednáních o likviditě, zárukách nebo dalších závazcích vůči třetím stranám, které mohou ovlivnit reálnou hodnotu nebo riziko podílů účetní jednotky v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

(f) jakékoli obtíže nekonsolidované strukturované jednotky při financování svých činností během vykazovaného období.

(g) v souvislosti s financováním nekonsolidované strukturované jednotky – formy financování (např. obchodní cenné papíry nebo střednědobé směnky) a jejich vážená průměrná životnost. Tyto informace mohou zahrnovat analýzy splatností aktiv a financování nekonsolidované strukturované jednotky, pokud tato jednotka disponuje dlouhodobými aktivy s krátkodobějším financováním.

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

▼M37

C1A Dokumentem *Konsolidovaná účetní závěrka, společná ujednání a zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách: Prozatímní pokyny* (Změny IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v červnu 2012, byly doplněny nové odstavce C2A–C2B. Účetní jednotka použije tuto novelu pro roční období začínající 1. lednem 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 12 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

▼M38

C1B Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 2 a dodatek A, a doplnil odstavce 9A–9B, 19A–19G, 21A a 25A. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2014 nebo později. Dřívější přijetí je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny dříve, musí tuto skutečnost uvést a současně použít všechny změny obsažené v dokumentu *Investiční jednotky*.

▼M51

C1C Dokumentem *Investiční jednotky: uplatňování výjimky z konsolidace* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v prosinci 2014, byl změněn odstavec 6. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M59

C1D Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014-2016* vydaným v prosinci 2016 byl vložen nový odstavec 5 A a změněn odstavec B17. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* pro roční období začínající 1. ledna 2017 nebo později.

▼M32

C2 Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla informace požadované tímto IFRS dříve než za roční účetní období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Poskytnutí některých informací požadovaných tímto IFRS nevyžaduje, aby účetní jednotka splnila všechny požadavky tohoto IFRS nebo aby použila IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) dříve.

▼M37

C2A Požadavky na zveřejňování tohoto IFRS se nemusí použít na žádné účetní období, které začíná před ročním obdobím bezprostředně předcházejícím prvnímu ročnímu období, na které se použije IFRS 12.

C2B Požadavky na zveřejňování podle odstavců 24–31 a odpovídající pokyny v odstavcích B21–B26 tohoto IFRS se nemusí použít na účetní období, jež začíná před prvním ročním obdobím, na které se použije IFRS 12.

▼M32

ODKAZY NA IFRS 9

C3 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

▼M33

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 13

Ocenění reálnou hodnotou

CÍL

1 **Tento IFRS:**

(a) **definuje *reálnou hodnotu;***

(b) **stanoví v jediném IFRS rámec pro oceňování reálnou hodnotou a**

(c) **požaduje zveřejnění informací o ocenění reálnou hodnotou.**

2 Reálná hodnota vychází z tržní ceny, nikoli z ocenění specifického pro účetní jednotku. Pro některá aktiva a závazky mohou být k dispozici pozorovatelné tržní transakce nebo tržní informace. Pro jiná aktiva a závazky pozorovatelné tržní transakce nebo tržní informace k dispozici být nemusí. Nicméně cíl ocenění reálnou hodnotou je v obou případech stejný – odhadnout cenu, za níž by mezi *účastníky trhu* ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek proběhla *řádná transakce* spočívající v prodeji aktiv nebo převodu závazků (tj. *výstupní cenu* ke dni ocenění z pohledu účastníka trhu, který vlastní aktivum nebo dluží závazek).

3 Pokud cena identických aktiv či závazků není pozorovatelná, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu za použití jiné techniky oceňování, která maximalizuje použití příslušných *pozorovatelných vstupů* a minimalizuje použití *nepozorovatelných vstupů*. Vzhledem k tomu, že reálná hodnota vychází z tržní ceny, je stanovena za použití předpokladů, které by při oceňování aktiva či závazku použili účastníci trhu, včetně předpokladů týkajících se rizika. Záměr účetní jednotky držet aktivum nebo vypořádat či jinak splnit závazek proto není při oceňování reálnou hodnotou relevantní.

4 Definice reálné hodnoty se zaměřuje na aktiva a závazky, protože jsou klíčovým předmětem účetního oceňování. Kromě toho se tento IFRS použije na vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky oceněné reálnou hodnotou.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

5 **Tento IFRS se použije v případě, kdy jiný IFRS požaduje nebo připouští ocenění reálnou hodnotou nebo zveřejnění informací o ocenění reálnou hodnotou (a metody ocenění, např. reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, vycházející z reálné hodnoty nebo zveřejnění informací o tomto ocenění), s výjimkou uvedenou v odstavcích 6 a 7.**

▼M54

6 Požadavky tohoto IFRS na oceňování a zveřejňování se nevztahují na následující transakce:

▼M33

(a) transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie v oblasti působnosti IFRS 2 *Úhrada vázaná na akcie*;

▼M54

(b) leasingy účtované v souladu s IFRS 16 *Leasingy* a

▼M33

(c) ocenění, které vykazuje určité společné rysy s reálnou hodnotou, avšak reálnou hodnotou není, jako je čistá realizovatelná hodnota v IAS 2 *Zásoby* nebo hodnota z užívání v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

▼M33

7 Zveřejnění požadovaná tímto IFRS nejsou požadována pro:

(a) aktiva plánu oceněná reálnou hodnotou v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

(b) investice penzijního plánu oceněné reálnou hodnotou v souladu s IAS 26 *Penzijní plány* a

(c) aktiva, u nichž je zpětně získatelná částka reálnou hodnotou sníženou o náklady na vyřazení v souladu s IAS 36.

8 Rámec ocenění reálnou hodnotou popsaný v tomto IFRS se vztahuje jak na prvotní, tak následné ocenění, jestliže je reálná hodnota požadována nebo povolena jinými IFRS.

OCEŇOVÁNÍ

Definice reálné hodnoty

9 Tento IFRS definuje reálnou hodnotu jako cenu, která by byla získána z prodeje aktiva nebo zaplacena za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.

10 Odstavec B2 popisuje celkový přístup ocenění reálnou hodnotou.

Aktivum nebo závazek

11 Ocenění reálnou hodnotou se provádí u konkrétního aktiva či závazku. Při stanovení reálné hodnoty účetní jednotka proto vezme v úvahu charakteristiky aktiva či závazku, které by účastníci trhu zohlednili při oceňování aktiva či závazku ke dni ocenění. Mezi takové charakteristiky patří například:

(a) **stav a poloha aktiva a**

(b) **případná omezení prodeje či použití aktiva.**

12 Účinek na ocenění vyplývající z konkrétních charakteristik se bude lišit v závislosti na tom, jakým způsobem by tyto charakteristiky byly zohledněny účastníky trhu.

13 Aktivum nebo závazek oceněný reálnou hodnotou může mít jednu z následujících forem:

(a) samostatné aktivum či závazek (například finanční nástroj nebo nefinanční aktivum) nebo

(b) skupina aktiv, skupina závazků nebo skupina aktiv a závazků (například peněžotvorná jednotka nebo podnik).

14 To, zda je aktivum nebo závazek pro účely vykázání nebo zveřejnění samostatným aktivem nebo závazkem, skupinou aktiv, skupinou závazků, nebo skupinou závazků, závisí na jeho zúčtovací jednotce. Zúčtovací jednotka pro aktivum či závazek se stanoví podle IFRS, který požaduje nebo povoluje ocenění reálnou hodnotou, s výjimkou případů stanovených v tomto IFRS.

▼M33

Transakce

15 **Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že aktivum či závazek jsou v řádné transakci směněny mezi účastníky trhu za účelem prodeje aktiva či převodu závazku ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek.**

16 **Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že transakce spočívající v prodeji aktiva či převodu závazku probíhá buď:**

(a) **na *hlavním trhu* pro aktivum či závazek; nebo**

(b) **při neexistenci hlavního trhu na *nejvýhodnějším trhu* pro dané aktivum či závazek.**

17 Účetní jednotka nemusí provádět úplný průzkum všech možných trhů za účelem určení hlavního trhu, nebo, v případě neexistence hlavního trhu, nejvýhodnějšího trhu, avšak zohlední veškeré informace, které jsou obvykle dostupné. Neexistuje-li důkaz o opaku, za trh, na němž by účetní jednotka za běžných okolností provedla transakci za účelem prodeje aktiva nebo převodu závazku, se považuje hlavní trh, nebo, v případě neexistence hlavního trhu, trh, který je pro danou transakci nejvýhodnější.

18 Pokud pro aktivum či závazek existuje hlavní trh, ocenění reálnou hodnotou bude představovat cenu na tomto trhu (bez ohledu na to, zda je cena přímo pozorovatelná nebo odhadnuta za použití jiné techniky oceňování), i když je cena na jiném trhu ke dni ocenění potenciálně výhodnější.

19 Účetní jednotka musí mít přístup k hlavnímu (či nejvýhodnějšímu) trhu ke dni ocenění. Jelikož různé účetní jednotky (a podniky v rámci těchto jednotek) s různými činnostmi mohou mít přístup k různým trhům, hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro totéž aktivum či závazek se může pro různé účetní jednotky (a podniky v rámci těchto jednotek) lišit. Hlavní (či nejvýhodnější) trh (a tedy i účastníci trhu) bude proto stanoven z pohledu účetní jednotky, což připouští rozdíly mezi jednotkami s různými činnostmi.

20 Ačkoli účetní jednotka musí mít zajištěn přístup na trh, nemusí být s to prodat konkrétní aktivum či převést konkrétní závazek ke dni ocenění, aby byla schopna stanovit reálnou hodnotu na základě ceny na tomto trhu.

21 I v případě, kdy neexistuje pozorovatelný trh, který by poskytl informace o ocenění při prodeji aktiva či převodu závazku ke dni ocenění, ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že se transakce uskuteční k tomuto dni, z pohledu účastníka trhu, který drží aktivum nebo dluží závazek. Tato předpokládaná transakce vytváří základ pro odhad ceny, za kterou by bylo prodáno aktivum nebo převeden závazek.

Účastníci trhu

22 **Účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu aktiva nebo závazku za použití předpokladů, které by při oceňování aktiva nebo závazku použili účastníci trhu, přičemž se předpokládá, že účastníci trhu jednají ve svém nejlepším ekonomickém zájmu.**

▼M33

23 Při stanovování těchto předpokladů účetní jednotka nemusí identifikovat konkrétní účastníky trhu, ale spíše charakteristiky, které účastníky trhu obecně odlišují, při zohlednění faktorů typických pro všechny následující prvky:

(a) aktivum nebo závazek;

(b) hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro aktivum či závazek a

(c) účastníci trhu, se kterými by účetní jednotka uzavřela transakce na tomto trhu.

Cena

24 Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v rámci řádné transakce na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek (tj. výstupní cena), bez ohledu na to, zda je přímo pozorovatelná, nebo odhadnuta za použití jiné techniky oceňování.

25 Cena na hlavním (či nejvýhodnějším) trhu, použitá pro ocenění reálnou hodnotou aktiva nebo závazku, se neupravuje o *transakční náklady*. Transakční náklady jsou účtovány v souladu s jinými standardy IFRS. Transakční náklady nejsou charakteristickým znakem aktiva nebo závazku; jsou spíše specifické pro transakci a liší se v závislosti na tom, jakým způsobem účetní jednotka uzavře transakci s aktivem nebo závazkem.

26 Transakční náklady nezahrnují *náklady na dopravu*. Pokud je charakteristickým rysem aktiva poloha (jako tomu může být například u komodity), cena na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu bude upravena o případné náklady, které by byly vynaloženy na dopravu aktiva ze současného místa na tento trh.

Použití pro nefinanční aktiva

Nejvyšší a nejlepší využití nefinančních aktiv

27 Při oceňování nefinančních aktiv reálnou hodnotou se zohledňuje schopnost účastníka trhu vytvářet ekonomické užitky prostřednictvím *nejvyššího a nejlepšího* využití aktiva nebo za pomoci jeho prodeje jinému účastníkovi trhu, který použije aktivum s ohledem na jeho nejvyšší a nejlepší využití.

28 Nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva zohledňuje použití aktiva, které je fyzicky možné, zákonné a finančně proveditelné, přičemž:

(a) fyzicky možné použití zohledňuje fyzické vlastnosti aktiva, které by účastníci trhu vzali při oceňování aktiva v úvahu (např. polohu nebo velikost nemovitosti);

(b) zákonné použití zohledňuje veškerá právní omezení týkající se použití aktiva, která by účastníci trhu vzali při oceňování aktiva v úvahu (např. předpisy o územním plánování vztahující se k nemovitosti);

(c) finančně proveditelné použití zohledňuje, zda použití aktiva, které je fyzicky možné a zákonné, vytváří přiměřený příjem nebo peněžní toky (při zohlednění nákladů na převod aktiva k takovému použití), aby se vytvořila investiční návratnost, kterou by účastníci trhu vyžadovali od investice do aktiva určeného k takovému použití.

▼M33

29 Nejvyšší a nejlepší využití se stanoví z pohledu účastníků trhu, včetně případů, kdy účetní jednotka zamýšlí odlišné použití. Nicméně se předpokládá, že běžným použitím nefinančního aktiva účetní jednotkou je nejvyšší a nejlepší využití, pokud tržní nebo jiné faktory nenaznačují, že by odlišné využití účastníky trhu maximalizovalo hodnotu aktiva.

30 S cílem zajistit svou konkurenceschopnost či z jiných důvodů se účetní jednotka může rozhodnout nepoužít nabyté nefinanční aktivum aktivně nebo se může rozhodnout, že aktivum nepoužije v souladu s jeho nejvyšším a nejlepším využitím. Může se například jednat o nehmotné aktivum, které jednotka plánuje použít defenzivním způsobem s cílem zabránit ostatním účastníkům trhu toto aktivum využít. Účetní jednotka nicméně stanoví reálnou hodnotu nefinančního aktiva při zohlednění předpokládaného nejvyššího a nejlepšího využití tohoto aktiva účastníky trhu.

Předpoklad ocenění pro nefinanční aktiva

31 Nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva stanoví předpoklad ocenění používaný ke stanovení reálné hodnoty aktiva následujícím způsobem:

(a) nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva může účastníkům trhu přinést maximální hodnotu prostřednictvím jeho využití v kombinaci s jinými aktivy ve skupině (instalovanými nebo jinak konfigurovanými pro použití) nebo v kombinaci s jinými aktivy a závazky (např. podnik);

(i) pokud je nejvyšším a nejlepším využitím aktiva jeho využití v kombinaci s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky, reálnou hodnotou aktiva je cena, která by byla získána v běžné transakci při prodeji aktiva, za předpokladu, že by aktivum bylo použito společně s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky a že by tato aktiva a závazky (tj. doplňková aktiva a související závazky) byla dostupná účastníkům trhu;

(ii) závazky spojené s aktivem a doplňkovými aktivy zahrnují závazky, které financují pracovní kapitál, nezahrnují však závazky použité k financování jiných aktiv, než jsou aktiva ve skupině aktiv;

(iii) předpoklady ohledně nejvyššího a nejlepšího využití nefinančního aktiva musí být konzistentní pro všechna aktiva (pro něž je relevantní nejvyšší a nejlepší využití) ve skupině aktiv nebo ve skupině aktiv a závazků, v jejichž rámci by aktivum mělo být využito;

(b) nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva může účastníkům trhu poskytnout maximální hodnotu na samostatném základě. Pokud je nejvyšším a nejlepším využitím aktiva jeho využití jako samostatného aktiva, jeho reálnou hodnotou je cena, která by byla získána v rámci běžné transakce při prodeji aktiva účastníkům trhu, kteří by aktivum využili jako samostatné aktivum.

▼M33

32 Ocenění nefinančního aktiva reálnou hodnotou předpokládá, že aktivum je prodáno v souladu se zúčtovací jednotkou specifikovanou v jiných IFRS (kterou může být jednotlivé aktivum). Je tomu tak i v případě, že ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že nejvyšším a nejlepším využitím aktiva je jeho použití v kombinaci s jinými aktivy nebo jinými aktivy a závazky, protože ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že účastník trhu již drží doplňková aktiva a související závazky.

33 Odstavec B3 popisuje použití konceptu předpokladu ocenění pro nefinanční aktiva.

Použití pro závazky a vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky

Obecné zásady

34 Ocenění reálnou hodnotou předpokládá, že finanční či nefinanční závazek nebo vlastní kapitálový nástroj účetní jednotky (např. podíly na vlastním kapitálu vydané jako nepeněžní protihodnota v podnikové kombinaci) je převeden na účastníka trhu ke dni ocenění. Převod závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky předpokládá, že:

(a) **závazek zůstane v oběhu a od přejímajícího účastníka trhu se požaduje, aby splnil tento závazek. Závazek ke dni ocenění nebude vypořádán s protistranou ani nedojde k jeho zániku jiným způsobem;**

(b) **vlastní kapitálový nástroj účetní jednotky zůstane v oběhu a přejímající účastník trhu převezme práva a povinnosti související s nástrojem. Nástroj ke dni ocenění nebude zrušen ani nezanikne jiným způsobem.**

35 I v případě, že neexistuje pozorovatelný trh, který by poskytl informace o ocenění při převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky (například protože smluvní nebo jiná právní omezení zabraňují převodu takových položek), může pro takové položky existovat pozorovatelný trh, pokud jsou drženy jinými stranami jako aktiva (např. podnikové dluhopisy nebo kupní opce na akcie účetní jednotky).

36 Účetní jednotka ve všech případech maximalizuje využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizuje využití nepozorovatelných vstupů ke splnění cíle ocenění reálnou hodnotou, jež spočívá v odhadu ceny, za kterou by řádná transakce, v jejímž rámci se uskuteční převod závazku nebo kapitálového nástroje, proběhla mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek.

Závazky a kapitálové nástroje držené jinými stranami jako aktiva

37 Pokud kótovaná tržní cena pro převod identického nebo podobného závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky není k dispozici a identická položka je držena jinou stranou jako aktivum, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje z pohledu účastníka trhu, který drží identickou položku jako aktivum ke dni ocenění aktiva.

38 V takových případech účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje následujícím způsobem:

(a) za použití kótované ceny na *aktivním trhu* pro identickou položku drženou jako aktivum jinou stranou, je-li taková cena k dispozici;

▼M33

(b) pokud taková cena k dispozici není, za použití jiných pozorovatelných vstupů, jako je kótovaná cena na trhu, který není aktivní, pro identickou položku drženou jako aktivum jinou stranou;

(c) pokud pozorovatelné ceny uvedené v písmenech a) a b) nejsou k dispozici, použije se jiná oceňovací technika jako:

(i) *výnosový přístup* (například technika oceňování pomocí současné hodnoty, která zohledňuje budoucí peněžní toky, jejichž získání by účastník trhu mohl očekávat díky držení závazku či kapitálového nástroje jako aktiva; viz odstavce B10 a B11);

(ii) *tržní přístup* (např. používání kótovaných cen pro podobné závazky nebo kapitálové nástroje držené jako aktiva jinými stranami; viz odstavce B5–B7).

39 Účetní jednotka upraví kótovanou cenu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje drženého jako aktivum jinou stranou pouze v případě, že existují faktory specifické pro aktivum, které nejsou použitelné na ocenění závazku nebo kapitálového nástroje reálnou hodnotou. Účetní jednotka zajistí, aby cena aktiva nezohledňovala účinek omezení zabraňující prodeji tohoto aktiva. Mezi faktory, které mohou naznačovat, že by kótovaná cena aktiva měla být upravena, patří například:

(a) kótovaná cena aktiva se vztahuje k podobnému (nikoli však identickému) závazku či kapitálovému nástroji drženému jinou stranou jako aktivum. Závazek nebo kapitálový nástroj může mít například zvláštní charakteristický rys (například úvěrová kvalita emitenta), který je odlišný od charakteristik zohledněných v reálné hodnotě podobného závazku nebo kapitálového nástroje drženého jako aktivum;

(b) zúčtovací jednotka aktiva není tatáž jako závazku či kapitálového nástroje. Například u závazků v některých případech cena aktiva odráží kombinovanou cenu souboru zahrnujícího jak částky, které je emitent povinen uhradit, tak úvěrové posílení třetí strany. Pokud zúčtovací jednotka závazku neplatí pro kombinovaný soubor, cílem je stanovit reálnou hodnotu závazku emitenta, nikoli reálnou hodnotu kombinovaného souboru. Proto by v takových případech účetní jednotka upravila pozorovanou cenu aktiva s cílem vyloučit účinek úvěrového posílení třetí strany.

Závazky a kapitálové nástroje, které nejsou drženy jinými stranami jako aktiva

40 Pokud kótovaná cena pro převod identického nebo podobného závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky není k dispozici a identická položka není držena jinou stranou jako aktivum, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu závazku nebo kapitálového nástroje za použití oceňovací techniky z pohledu účastníka trhu, který dluží závazek nebo emitoval nárok na vlastní kapitál.

41 Například při použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty může účetní jednotka zohlednit jeden z následujících prvků:

(a) budoucí peněžní odtoky, které by účastník trhu očekával v souvislosti s vyrovnáním závazku, včetně kompenzace, kterou by účastník trhu požadoval za převzetí závazku (viz odstavce B31–B33);

▼M33

(b) částku, kterou by účastník trhu získal za sjednání či emisi identického závazku či kapitálového nástroje, za použití předpokladů, které by použili účastníci trhu při oceňování identické položky (např. položky mající stejné úvěrové charakteristiky) na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu pro vydání závazku či kapitálového nástroje se stejnými smluvními podmínkami.

Riziko neplnění

42 **Reálná hodnota závazku zohledňuje účinek *rizika neslnění*. Riziko nelnění zahrnuje – avšak nemusí být omezeno na – vlastní úvěrové riziko účetní jednotky (definované v IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejnění*). Předpokládá se, že riziko neplnění je stejné před převodem i po převodu závazku.**

43 Při oceňování závazku reálnou hodnotou účetní jednotka vezme v úvahu účinek úvěrového rizika (úvěrová pozice) a případné další faktory, které mohou mít vliv na pravděpodobnost, že závazek bude či nebude vypořádán. Tento účinek se může lišit v závislosti na konkrétním závazku. Může se jednat kupříkladu o tyto faktory:

(a) zda je závazkem povinnost dodat hotovost (finanční závazek), nebo zboží či služby (nefinanční závazek);

(b) případné podmínky úvěrového posílení spojeného se závazkem.

44 Reálná hodnota závazku zohledňuje účinek rizika neplnění na základě jeho zúčtovací jednotky. Emitent závazku vydaného s neoddělitelným úvěrovým posílením třetí strany, které je zaúčtováno odděleně od závazku, nezahrne při ocenění závazku reálnou hodnotou účinek úvěrového posílení (např. ručení třetí stranou). Pokud je úvěrové posílení zaúčtováno odděleně od závazku, emitent při oceňování závazku reálnou hodnotou zohlední svou vlastní úvěrovou pozici, a nikoli úvěrovou pozici třetí strany, která je ručitelem.

Omezení zabraňující převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky

45 Při oceňování závazku nebo vlastního kapitálového nástroje reálnou hodnotou účetní jednotka nezahrne samostatnou vstupní veličinu nebo úpravu dalších *vstupních veličin* vztahujících se k existenci omezení, které brání převodu položky. Účinek omezení, které brání převodu závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky, je buď implicitně, nebo explicitně zahrnut v dalších vstupních veličinách použitých při oceňování reálnou hodnotou.

46 Ke dni transakce například jak věřitel, tak dlužník přijali transakční cenu závazku s plným vědomím toho, že závazek zahrnuje omezení, které brání jeho převodu. V důsledku zahrnutí omezení do transakční ceny není vyžadováno, aby samostatná vstupní veličina nebo úprava stávající vstupní veličiny zohledňovala ke dni transakce účinek omezení převodu. Stejně tak se nepožaduje, aby samostatná vstupní veličina nebo úprava stávající vstupní veličiny zohledňovala účinek omezení převodu k následným datům ocenění.

▼M33

Finanční závazek s ustanovením o splatnosti na požádání

47 Reálná hodnota finančního závazku, který obsahuje prvek na požádání (např. vklad splatný na požádání), není nižší než částka splatná na požádání, diskontovaná od prvního dne, kdy může být žádáno její vyplacení.

Použití pro finanční aktiva a finanční závazky s kompenzujícími pozicemi tržního nebo úvěrového rizika protistrany, pokud jde o rizika trhu nebo úvěrové riziko protistrany

48 Účetní jednotka, která drží skupinu finančních aktiv a finančních závazků, je vystavena tržním rizikům (definovaným v IFRS 7) a úvěrovému riziku (definovanému v IFRS 7) každé z protistran. Pokud účetní jednotka spravuje takovou skupinu finančních aktiv a finančních závazků na základě své čisté expozice vůči buď tržním, nebo úvěrovým rizikům, má možnost použít pro stanovení reálné hodnoty výjimku z tohoto IFRS. Tato výjimka umožňuje účetní jednotce stanovit reálnou hodnotu skupiny finančních aktiv a finančních závazků na základě ceny, která by byla získána za prodej čisté dlouhé pozice (tj. aktivum) pro konkrétní rizikovou expozici nebo převod čisté krátké pozice (tj. závazek) pro konkrétní v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek. Účetní jednotka tedy stanoví reálnou hodnotu skupiny finančních aktiv a finančních závazků v souladu s tím, jak by účastníci trhu ocenili čistou rizikovou expozici ke dni ocenění.

49 Účetní jednotka má právo použít výjimku uvedenou v odstavci 48 pouze za předpokladu, že splňuje všechny následující podmínky:

(a) spravuje skupinu finančních aktiv nebo finančních závazků na základě expozice účetní jednotky vůči konkrétnímu tržnímu riziku (či rizikům) nebo úvěrovému riziku konkrétní protistrany v souladu se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií účetní jednotky;

(b) předává na tomto základě informace o této skupině finančních aktiv a finančních závazků členům vrcholového vedení (podle definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*) a

(c) je povinna nebo se rozhodla oceňovat tato finanční aktiva a finanční závazky ve výkazu o finanční situaci na konci každého účetního období reálnou hodnotou.

50 Výjimka uvedená v odstavci 48 se netýká prezentace účetní závěrky. V některých případech se způsob prezentace finančních nástrojů ve výkazu o finanční situaci liší od způsobu ocenění finančních nástrojů, pokud například IFRS nevyžaduje či neumožňuje, aby finanční nástroje byly prezentovány na čistém základě. V takových případech může být třeba, aby účetní jednotka přiřadila úpravy na úrovni portfolia (viz odstavce 53–56) jednotlivým aktivům či závazkům, které tvoří skupinu finančních aktiv a finančních závazků spravovaných na základě čistého rizika, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Účetní jednotka provede takové alokace na rozumném a konzistentním základě za použití metodiky, která odpovídá daným okolnostem.

▼M33

51 Účetní jednotka, která chce použít výjimku uvedenou v odstavci 48, si zvolí účetní pravidla v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Účetní jednotka, která používá výjimku, bude uplatňovat tato účetní pravidla, včetně pravidel pro případné alokace úprav nabídkových a poptávkových cen (viz odstavce 53–55) a úprav úvěrového rizika (viz odstavec 56), mezi obdobími za použití konzistentní metodiky pro konkrétní portfolio.

▼M53

52 Výjimka uvedená v odstavci 48 se vztahuje pouze na finanční aktiva, finanční závazky a jiné smlouvy v rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje:* (nebo IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, pokud standard IFRS 9 dosud nebyl přijat). Odkazy na finanční aktiva a finanční závazky uvedené v odstavcích 48–51 a 53–56 by měly být chápány tak, že se vztahují na všechny smlouvy v rozsahu působnosti IFRS 9 (nebo IAS 39, pokud IFRS 9 dosud nebyl přijat), o nichž se účtuje v souladu s tímto standardem bez ohledu na to, zda splňují definice finančních aktiv nebo finančních závazků v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*.

▼M33

Vystavení tržním rizikům

53 Při uplatnění výjimky uvedené v odstavci 48 pro stanovení reálné hodnoty skupiny finančních aktiv a finančních závazků spravovaných na základě čistého vystavení účetní jednotky konkrétnímu tržnímu riziku (nebo rizikům) účetní jednotka použije cenu v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou, která nejlépe reprezentuje reálnou hodnotu za daných okolností, na čisté vystavení účetní jednotky těmto tržním rizikům (viz odstavce 70 a 71).

54 Při použití výjimky uvedené v odstavci 48 účetní jednotka zajistí, aby tržní riziko (nebo rizika), jemuž je vystavena v rámci této skupiny finančních aktiv a finančních závazků, je v zásadě stejné. Účetní jednotka by například neměla kombinovat úrokové riziko spojené s finančním aktivem s komoditním rizikem, spojeným s finančním závazkem, protože taková kombinace by nezmírnila vystavení účetní jednotky úrokovému nebo komoditnímu riziku. Při použití výjimky v odstavci 48 bude jakékoli riziko z rozdílné báze vyplývající z odlišných parametrů tržního rizika, které nejsou identické, zohledněno při stanovení reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků ve skupině.

55 Stejně tak doba vystavení účetní jednotky konkrétnímu tržnímu riziku (či rizikům), plynoucímu z finančních aktiv a finančních závazků, musí být v podstatě stejná. Například účetní jednotka, která použije 12měsíční smlouvu typu futures proti peněžním tokům spojeným s 12měsíční hodnotou expozice vůči úrokovému riziku z pětiletého finančního nástroje, který spadá do skupiny tvořené pouze takovými finančními aktivy a finančními závazky, stanoví reálnou hodnotu expozice vůči 12měsíčnímu úrokovému riziku na čistém základě a vůči zbývajícímu úrokovému riziku (tj. 2–5 let) na hrubém základě.

Vystavení úvěrovému riziku konkrétní protistrany

56 Při použití výjimky uvedené v odstavci 48 pro stanovení reálné hodnoty skupiny finančních aktiv a finančních závazků uzavřených s konkrétní protistranou účetní jednotka zahrne účinek čistého vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku této protistrany nebo účinek čistého vystavení protistrany úvěrovému riziku účetní jednotky do

▼M33

ocenění reálnou hodnotou, pokud by účastníci trhu zohlednili stávající ujednání, která zmírňují úvěrové riziko v případě selhání (např. smlouva o celkovém zápočtu s protistranou nebo smlouva, která vyžaduje výměnu kolaterálu na základě čistého vystavení každé strany úvěrovému riziku druhé strany). Ocenění reálnou hodnotou bude odrážet očekávání účastníků trhu týkající se pravděpodobnosti, že takové ujednání bude právně vynutitelné v případě selhání.

Reálná hodnota při prvotním vykázání

57 Pokud je získáno aktivum či převzat závazek v rámci směnné transakce s dotčeným aktivem či závazkem, transakční cenou je cena zaplacená za získání aktiva či přijatá za převzetí závazku (*vstupní cena*). Naproti tomu reálnou hodnotou aktiva či závazku je cena, která by byla získána při prodeji aktiva či zaplacena při převodu závazku (výstupní cena). Účetní jednotky nemusí nutně prodávat aktiva za ceny, které zaplatily za jejich nabytí. Podobně účetní jednotky nemusí nutně převádět závazky za ceny, které zaplatily za jejich převzetí.

58 V řadě případů bude transakční cena odpovídat reálné hodnotě (tak tomu může být například v případě, že se ke dni transakce nákup aktiva uskuteční na trhu, na němž bude prodáno).

59 Při určování toho, zda reálná hodnota při prvotním vykázání odpovídá transakční ceně, účetní jednotka zohlední faktory specifické pro transakci a aktivum či závazek. Odstavec B4 popisuje situace, kdy transakční cena nemusí představovat reálnou hodnotu aktiva či závazku při prvotním vykázání.

60 Pokud jiný IFRS požaduje či povoluje, aby účetní jednotka ocenila aktivum či závazek reálnou hodnotou, a transakční cena se od reálné hodnoty liší, účetní jednotka zaúčtuje výsledný zisk nebo ztrátu do hospodářského výsledku, nestanoví-li onen IFRS jinak.

Techniky ocenění

61 Účetní jednotka použije techniky ocenění, které jsou přiměřené okolnostem a pro něž jsou k dispozici dostatečné údaje, umožňující stanovení reálné hodnoty, při maximalizaci využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizaci využití vstupů nepozorovatelných.

62 Cílem použití techniky ocenění je odhadnout cenu, za níž by řádná transakce spočívající v prodeji aktiv nebo převodu závazků proběhla mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek. Mezi tři široce používané techniky ocenění patří tržní přístup, *nákladový přístup* a výnosový přístup. Hlavní aspekty těchto přístupů jsou shrnuty v odstavcích B5–B11. Účetní jednotka použije techniky ocenění, které jsou v souladu s jedním či několika stanovenými přístupy pro stanovení reálné hodnoty.

▼M33

63 V některých případech bude vhodné použít pouze jednu techniku ocenění (například při oceňování aktiva či závazku za použití kótovaných cen na aktivním trhu pro identická aktiva či závazky). V jiných případech bude vhodné použití několika technik ocenění (například v případě oceňování peněžotvorné jednotky). Pokud je ke stanovení reálné hodnoty použito několik technik, výsledky (tj. příslušné údaje o reálné hodnotě) budou posouzeny s ohledem na přiměřenost rozsahu hodnot identifikovaných těmito výsledky. Stanovení reálné hodnoty je bodem v tomto rozsahu, který je za daných okolností pro reálnou hodnotu nejreprezentativnější.

64 Pokud je při prvotním vykázání transakční cena reálnou hodnotou a ke stanovení reálné hodnoty v následujícím období bude použita technika ocenění, která využívá nepozorovatelné vstupy, bude technika ocenění vyvažována tak, aby výsledek techniky ocenění při prvotním vykázání odpovídal transakční ceně. Vyvažování zajistí, že technika ocenění zohlední obvyklé tržní podmínky, a pomůže účetní jednotce určit, zda je nutné upravit techniku ocenění (aktivum či závazek může například vykazovat charakteristiky, které nejsou technikou ocenění zachyceny). Po prvotním vykázání, při oceňování reálnou hodnotou za použití techniky ocenění nebo technik, které používají nepozorovatelné vstupy, účetní jednotka zajistí, aby tyto techniky ocenění odrážely pozorovatelné tržní údaje (např. cenu podobných aktiv či závazků) k datu ocenění.

65 Techniky ocenění používané ke stanovení reálné hodnoty by měly být používány konzistentně. Nicméně změna techniky ocenění nebo jejího použití (např. změna její váhy v případě, že je použito několik technik ocenění, nebo změna úpravy použité při určité technice ocenění) je vhodná, pokud provedení změny vyústí v ocenění, které je za daných okolností stejně reprezentativní či reprezentativnější pro reálnou hodnotu. Může se například jednat o případ, kdy dojde k některé z těchto událostí:

(a) rozvinou se nové trhy;

(b) jsou k dispozici nové informace;

(c) dříve používané informace již nejsou k dispozici;

(d) techniky ocenění se zlepší nebo

(e) tržní podmínky se změní.

66 Revize vyplývající ze změny techniky ocenění nebo změny jejího použití budou zaúčtovány jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8. Nicméně zveřejnění informací podle IAS 8, které se týkají změny v účetním odhadu, není pro revize vyplývající ze změny techniky ocenění nebo jejího použití vyžadováno.

Vstupy oceňovacích technik

Obecné zásady

67 Techniky ocenění používané ke stanovení reálné hodnoty maximalizují využití relevantních pozorovatelných vstupů a minimalizují využití vstupů nepozorovatelných.

68 Jako příklady trhů, u nichž mohou být pozorovatelné vstupy pro některá aktiva a závazky (například finanční nástroje), lze uvést burzovní trhy, dealerské trhy, trhy zprostředkovatelů a trhy přímých účastníků (viz odstavec B34).

▼M33

69 Účetní jednotka zvolí vstupy, které jsou v souladu s charakteristickými rysy aktiva nebo závazku a které by účastníci trhu vzali v úvahu při transakci související s aktivem či závazkem (viz odstavce 11 a 12). V některých případech mohou tyto charakteristické rysy vést k použití úprav, jako je prémie nebo diskont (například prémie za ovládání nebo úrokový diskont menšinového podílu). Nicméně ocenění reálnou hodnotou nezahrnuje prémii či diskont, které nejsou v souladu se zúčtovací jednotkou uvedenou v IFRS, jež vyžaduje nebo povoluje ocenění reálnou hodnotou (viz odstavce 13 a 14). Prémie či diskonty, které odrážejí velikost jako charakteristický rys držení účetní jednotky (konkrétně se jedná o blokační faktor, který upravuje kótovanou cenu aktiva či závazku, nebo't běžný denní objem obchodování není dostatečný k absorpci množství drženého jednotkou, jak je popsáno v odstavci 80) spíše než jako charakteristický rys aktiv či závazků (například prémie za ovládání při oceňování většinových podílů reálnou hodnotou), nejsou při oceňování reálnou hodnotou povoleny. Ve všech případech, pokud je pro aktivum či závazek stanovena kótovaná cena na aktivním trhu (tj. v*stup na úrovni 1*), účetní jednotka použije při oceňování reálnou hodnotou tuto cenu bez úprav, s výjimkou případů uvedených v odstavci 79.

Vstupy založené na nabídkové a poptávkové ceně

70 Pokud má aktivum či závazek oceňovaný reálnou hodnotou nabídkovou a poptávkovou cenu (např. vstup z dealerského trhu), použije se ke stanovení reálné hodnoty cena v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou, která za těchto okolností nejlépe reprezentuje reálnou hodnotu, bez ohledu na to, kde je vstup v rámci hierarchie reálné hodnoty kategorizován (tj. úroveň 1, 2 nebo 3; viz odstavce 72–90). Využití nabídkových cen pro aktivní pozice a poptávkových cen pro závazkové pozice je možné, není však povinné.

71 Tento IFRS nevylučuje použití tržních cen „střed“ nebo jiných oceňovacích zásad, které jsou používány účastníky trhu pro účely stanovení reálné hodnoty v rozpětí mezi nabídkovou a poptávkovou cenou.

Hierarchie reálných hodnot

72 V zájmu zvýšení konzistence a srovnatelnosti při oceňování reálnou hodnotou a souvisejících zveřejnění stanoví tento IFRS hierarchii reálných hodnot, která kategorizuje vstupní veličiny použité oceňovací technikou zvolenou pro stanovení reálné hodnoty do tří úrovní (viz odstavce 76–90). Hierarchie reálných hodnot přiřazuje nejvyšší důležitost (neupraveným) cenám kótovaným na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky (vstupy na úrovni 1) a nejnižší důležitost nepozorovatelným vstupním veličinám (*vstupy na úrovni 3*).

73 V některých případech mohou být vstupy použité ke stanovení reálné hodnoty aktiva nebo závazku zařazeny do různých úrovní hierarchie reálných hodnot. V takových případech je celkové ocenění reálnou hodnotou zařazeno do stejné úrovně hierarchie reálných hodnot jako vstupní údaje s nejnižší úrovní, které jsou významné pro celkové ocenění. Stanovení významu konkrétní vstupní veličiny ve vztahu k celkovému ocenění vyžaduje úsudek a zvážení faktorů specifických pro dané aktivum nebo závazek. Úpravy provedené s cílem dosáhnout ocenění založeného na reálné hodnotě, jako je odpočet nákladů na prodej při oceňování reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, nejsou při určování úrovně hierarchie reálných hodnot, do níž je zařazeno ocenění reálnou hodnotou, zohledněny.

▼M33

74 Dostupnost relevantních vstupních údajů a jejich relativní subjektivita mohou mít vliv na výběr vhodných oceňovacích technik (viz odstavec 61). Nicméně hierarchie reálných hodnot dává přednost vstupním veličinám používaným oceňovacími technikami před oceňovacími technikami používanými ke stanovení reálné hodnoty. Například ocenění reálnou hodnotou vytvořené za použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty může být zařazeno do úrovně 2 nebo do úrovně 3 v závislosti na vstupních veličinách, které jsou významné pro celkové ocenění, a úrovni hierarchie reálných hodnot, do níž jsou tyto vstupy zařazeny.

75 Jestliže pozorovatelný vstup vyžaduje úpravu za použití nepozorovatelného vstupu a tato úprava bude mít za následek výrazně vyšší nebo nižší reálnou hodnotu ocenění, výsledné ocenění bude zařazeno do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot. Pokud by například účastník trhu při odhadování ceny aktiva zohlednil účinek omezení prodeje tohoto aktiva, účetní jednotka upraví kótovanou cenu tak, aby odrážela účinek takového omezení. Jestliže je tato kótovaná cena *vstupem úrovně 2* a úprava je nepozorovatelným vstupním údajem, který je významný pro celkové ocenění, ocenění bude zařazeno do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot.

Vstupy na úrovni 1

76 Vstupy na úrovni 1 jsou (neupravené) kótované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva či závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění.

77 Kótovaná cena na aktivním trhu je nejspolehlivějším důkazem reálné hodnoty a použije se bez úprav ke stanovení reálné hodnoty, kdykoli je k dispozici, s výjimkou případů uvedených v odstavci 79.

78 Vstup na úrovni 1 bude dostupný pro mnoho finančních aktiv a finančních závazků, z nichž některé mohou být směněny na několika aktivních trzích (například na různých burzovních trzích). Důraz je proto v rámci úrovně 1 zaměřen na určení obou těchto prvků:

(a) hlavní trh pro aktivum či závazek nebo, v případě neexistence hlavního trhu, nejvýhodnější trh pro aktivum či závazek a

(b) zda účetní jednotka může uzavřít transakci pro aktivum či závazek za cenu na tomto trhu ke dni ocenění.

79 Účetní jednotka neprovede úpravy vstupu na úrovni 1, s výjimkou následujících okolností:

(a) pokud účetní jednotka drží velký počet podobných (nikoli však identických) aktiv či závazků (například dluhové cenné papíry), které jsou oceňovány reálnou hodnotou, a kótovaná cena na aktivním trhu je k dispozici, ale není snadno dostupná jednotlivě pro každé z těchto aktiv či závazků (tj. vzhledem k velkému počtu podobných aktiv či závazků držených účetní jednotkou by bylo obtížné získat informace o oceňování pro každé jednotlivé aktivum nebo závazek k datu ocenění). V takovém případě

▼M33

může účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu za použití alternativní metody oceňování, která nevychází výhradně z kótovaných cen (např. maticové oceňování). Nicméně použití alternativní oceňovací metody vede k zařazení ocenění reálnou hodnotou do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot;

(b) pokud kótovaná cena na aktivním trhu nepředstavuje reálnou hodnotu ke dni ocenění. Tak tomu může být kupříkladu v případě, že po uzavření trhu, avšak před datem ocenění, dojde k významným událostem (jako jsou transakce na trhu přímých účastníků, obchodní transakce na trhu zprostředkovatelů či tržní oznámení). Účetní jednotka zavede a bude konzistentně uplatňovat pravidla pro identifikaci takových událostí, které mohou mít vliv na ocenění reálnou hodnotou. Nicméně pokud je kótovaná cena upravena z důvodu získání nových informací, úprava bude mít za následek zařazení ocenění reálnou hodnotou do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot;

(c) pokud je reálná hodnota závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky stanovena za použití kótované ceny pro identickou položku, s níž je na aktivním trhu obchodováno jako s aktivem, a tuto cenu je třeba upravit podle faktorů specifických pro danou položku či aktivum (viz odstavec 39). Pokud není vyžadována úprava kótované ceny aktiva, výsledkem je ocenění reálnou hodnotou zařazené do úrovně 1 hierarchie reálných hodnot. Nicméně jakákoli úprava kótované ceny aktiva vede k ocenění reálnou hodnotou zařazenému do nižší úrovně hierarchie reálných hodnot.

80 Pokud účetní jednotka drží pozici v jediném aktivu či závazku (včetně pozice zahrnující velký počet identických aktiv a závazků, jako je držení finančních nástrojů) a toto aktivum či závazek jsou obchodovány na aktivním trhu, reálná hodnota tohoto aktiva či závazku bude stanovena v rámci úrovně 1 jako produkt kótované ceny individuálního aktiva či závazku a množství drženého účetní jednotkou. Je tomu tak i v případě, že běžný denní objem obchodování na trhu není dostatečný k absorpci množství drženého jednotkou a zadávání pokynů k prodeji pozice v rámci jediné transakce může ovlivnit kótovanou cenu.

Vstupy na úrovni 2

81 Vstupy na úrovni 2 jsou vstupy jiné než kótované ceny zahrnuté do úrovně 1, které jsou přímo či nepřímo pozorovatelné pro aktivum či závazek.

82 Pokud má aktivum či závazek stanovenou (smluvní) dobu trvání, vstup na úrovni 2 musí být pozorovatelný pro celou dobu trvání aktiva či závazku. Vstupy na úrovni 2 zahrnují:

(a) kótované ceny podobných aktiv či závazků na aktivních trzích;

▼M33

(b) kótované ceny identických či podobných aktiv či závazků na trzích, které nejsou aktivní;

(c) vstupní veličiny jiné než kótované ceny, které jsou pozorovatelné pro aktivum či závazek, například:

(i) úrokové sazby a výnosové křivky pozorovatelné v běžně kótovaných intervalech;

(ii) předpokládané hodnoty volatility a

(iii) úvěrové marže;

(d) *tržně podpořené vstupy.*

83 Úpravy vstupů na úrovni 2 se budou lišit v závislosti na faktorech, které jsou specifické pro aktivum či závazek. Mezi tyto faktory patří:

(a) stav či umístění aktiva;

(b) rozsah, v němž se vstupní veličiny vztahují k položkám, které jsou srovnatelné s aktivem či závazkem (včetně faktorů popsaných v odstavci 39); a

(c) rozsah či míra aktivity trhů, na nichž jsou vstupní údaje zjišťovány.

84 Úprava vstupu na úrovni 2, která má význam pro celkové ocenění, může mít za následek zařazení ocenění reálnou hodnotou do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, pokud je v rámci úpravy použit významný nepozorovatelný vstup.

85 V odstavci B35 jsou popsány vstupy na úrovni 2 pro konkrétní aktiva a závazky.

Vstupy na úrovni 3

86 Vstupy na úrovni 3 jsou nepozorovatelné vstupní veličiny pro aktivum či závazek.

87 Nepozorovatelné vstupní veličiny se použijí pro stanovení reálné hodnoty v rozsahu, ve kterém nejsou k dispozici relevantní pozorovatelné vstupní veličiny, čímž se umožní situace, ve kterých existuje pro aktivum či závazek ke dni ocenění slabá, případně žádná aktivita. Nicméně cíl oceňování reálnou hodnotou zůstává tentýž, tj. výstupní cena ke dni oceňování z pohledu účastníka trhu, který drží aktivum či dluží závazek. Nepozorovatelné vstupy proto zohledňují předpoklady, které by použili účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku, včetně předpokladů týkajících se rizika.

▼M33

88 Předpoklady týkající se rizika zahrnují riziko spojené s konkrétní technikou oceňování použitou ke stanovení reálné hodnoty (např. model pro oceňování) a riziko spojené se vstupními veličinami použitými oceňovací technikou. Ocenění, které nezahrnuje úpravu zohledňující riziko, nepředstavuje ocenění reálnou hodnotou, pokud by účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku úpravu zahrnuli. Může být například nezbytné zahrnout úpravu rizika v případě, že existuje výrazná nejistota ohledně oceňování (například pokud došlo k výraznému omezení rozsahu či míry aktivity ve srovnání s obvyklou tržní aktivitou pro aktivum či závazek nebo podobná aktiva či závazky a účetní jednotka došla k závěru, že transakční cena nebo kótovaná cena nepředstavují reálnou hodnotu, jak je popsáno v odstavcích B37–B47).

89 Účetní jednotka určí nepozorovatelné vstupní veličiny za použití nejlepších dostupných informací za daných okolností, které mohou zahrnovat vlastní údaje účetní jednotky. Určení nepozorovatelných vstupních veličin může účetní jednotka zahájit za použití svých vlastních údajů, tyto údaje však upraví, pokud obvykle dostupné informace naznačují, že by ostatní účastníci trhu použili odlišné údaje, nebo v případě, že účetní jednotka má zvláštní charakteristický rys, který ostatní účastníci trhu nemají (například synergie specifická pro účetní jednotku). Není nutné, aby účetní jednotka vynaložila nadměrné úsilí za účelem získání informací o předpokladech, týkajících se účastníků trhu. Zohlední však veškeré informace o předpokladech týkajících se účastníků trhu, které jsou obvykle dostupné. Nepozorovatelné vstupní údaje určené výše uvedeným způsobem jsou považovány za předpoklady týkající se účastníků trhu a splňují cíl ocenění reálnou hodnotou.

90 V odstavci B36 je popsáno použití vstupů na úrovni 3 pro konkrétní aktiva a závazky.

ZVEŘEJNĚNÍ

91 Účetní jednotka zveřejní informace, které pomohou uživatelům její účetní závěrky posoudit oba následující faktory:

(a) **u aktiv a závazků, které jsou ve výkazu o finanční situaci po prvotním vykázání opakovaně či neopakovaně oceňovány reálnou hodnotou, techniky oceňování a vstupní veličiny použité k provedení těchto ocenění;**

(b) **u opakovaných oceňování reálnou hodnotou za použití významných nepozorovatelných vstupů (úroveň 3) účinek ocenění na hospodářský výsledek nebo ostatní úplný výsledek za dané období.**

▼**M33**

92 Ke splnění cílů uvedených v odstavci 91 účetní jednotka zváží všechny tyto skutečnosti:

(a) úroveň podrobnosti nezbytnou ke splnění požadavků na zveřejnění;

(b) jaký důraz klást na každý z různých požadavků;

(c) jakou míru agregace či rozdělení zvolit a

(d) zda uživatelé účetní závěrky potřebují dodatečné informace k posouzení zveřejněných kvantitativních informací.

Pokud informace zveřejněné v souladu s tímto i jinými IFRS nestačí ke splnění cílů uvedených v odstavci 91, účetní jednotka zveřejní dodatečné informace, které jsou ke splnění těchto cílů nutné.

93 Ke splnění cílů uvedených v odstavci 91 účetní jednotka zveřejní pro každou třídu aktiv a závazků (viz odstavec 94 pro informace o určení příslušných tříd aktiv a závazků) oceněných reálnou hodnotou ve výkazu o finanční situaci po prvotním vykázání (včetně ocenění založených na reálné hodnotě v rozsahu působnosti tohoto IFRS) minimálně následující informace:

(a) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou ocenění reálnou hodnotou na konci vykazovaného období a u jednorázových ocenění reálnou hodnotou důvody ocenění. Opakovaná ocenění aktiv a závazků reálnou hodnotou jsou taková ocenění, jež jiné IFRS vyžadují či umožňují ve výkazu o finanční pozici na konci každého vykazovaného období. Jednorázová ocenění aktiv či závazků reálnou hodnotou jsou taková ocenění, jež jiné IFRS vyžadují či umožňují ve výkazu o finanční situaci za zvláštních okolností (například v případě, že účetní jednotka oceňuje aktivum držené za účelem prodeje reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, protože reálná hodnota aktiva snížená o náklady prodeje je nižší než jeho účetní hodnota);

(b) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou úroveň hierarchie reálných hodnot, do níž jsou ocenění reálnou hodnotou zařazena jako celek (úroveň 1, 2 nebo 3);

(c) u aktiv a závazků držených na konci vykazovaného období, které jsou opakovaně oceněny reálnou hodnotou, částky případných převodů mezi úrovní 1 a úrovní 2 hierarchie reálných hodnot, důvody, které k nim vedly, a pravidla účetní jednotky pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi těmito úrovněmi (viz odstavec 95). Převody do každé úrovně budou zveřejněny a popsány odděleně od převodů z každé úrovně;

▼M33

(d) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a úrovně 3 popis použité oceňovací techniky (oceňovacích technik) a vstupních veličin použitých při ocenění reálnou hodnotou. Pokud došlo ke změně techniky oceňování (například změna z přístupu „oceňování tržními cenami“ na výnosový přístup nebo použití další oceňovací techniky), účetní jednotka zveřejní tuto změnu a důvod(y) jejího provedení. U ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot účetní jednotka poskytne kvantitativní informace o významných nepozorovatelných vstupních veličinách použitých při oceňování reálnou hodnotou. Poskytnutí kvantitativních informací účetní jednotkou v souladu s tímto požadavkem na zveřejnění se nepožaduje, pokud účetní jednotka při oceňování reálnou hodnotou sama nevytváří kvantitativní nepozorovatelné vstupy (například v případě, že použije ceny z předchozích transakcí nebo informace třetí strany o oceňování bez úprav). Nicméně při poskytování těchto údajů účetní jednotka nesmí ignorovat kvantitativní nepozorovatelné vstupní veličiny, které jsou důležité pro oceňování reálnou hodnotou a které jsou účetní jednotce přiměřeně dostupné;

(e) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků, přičemž se samostatně zveřejní změny, k nimž došlo během období a které jsou přiřaditelné ke každé z následujících položek:

(i) celkové zisky či ztráty za dané období, které jsou zaúčtovány v hospodářském výsledku, a řádková položka (řádkové položky) v hospodářském výsledku, v níž jsou tyto zisky či ztráty zaúčtovány;

(ii) celkové zisky či ztráty za účetní období zaúčtované v ostatním úplném výsledku a řádková položka (řádkové položky) v ostatním úplném výsledku, v níž jsou tyto zisky či ztráty zaúčtovány.

(iii) nákupy, prodeje, emise a vypořádání (každý druh pohybu se zveřejňuje zvlášť);

(iv) částky převodů z/do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, důvody pro uskutečnění těchto převodů a pravidla účetní jednotky pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi těmito úrovněmi (viz odstavec 95). Převody do úrovně 3 budou zveřejněny a vysvětleny odděleně od převodů z úrovně 3;

(f) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot výše celkových zisků či ztrát za období uvedené v písmenu e) bodu i), které jsou zahrnuty do hospodářského výsledku a které jsou způsobené změnou změně nerealizovaných zisků či ztrát týkajících se těchto aktiv a závazků držených na konci vykazovaného období, a řádkovou položku (řádkové položky) v hospodářském výsledku, v níž jsou tyto nerealizované zisky či ztráty zaúčtovány.

(g) u opakovaných a jednorázových ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 v hierarchii reálných hodnot popis oceňovacích postupů použitých účetní jednotkou (například způsob, jakým účetní jednotka rozhoduje o svých pravidlech a postupech oceňování a o změnách analýz mezi jednotlivými obdobími).

▼M33

(h) u opakovaných ocenění reálnou hodnotou zařazených do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot:

(i) u všech takových ocenění podrobný popis citlivosti ocenění reálnou hodnotou vůči změnám nepozorovatelných vstupních veličin, pokud změna těchto vstupních veličin může mít za následek výrazně vyšší či nižší ocenění reálnou hodnotou. Jestliže existují vztahy mezi těmito vstupními veličinami a jinými nepozorovatelnými vstupními veličinami použitými v rámci ocenění reálnou hodnotou, účetní jednotka rovněž poskytne popis těchto vztahů a způsobu, jakým mohou posílit či zmírnit účinek změn nepozorovatelných vstupů na ocenění reálnou hodnotou. Aby bylo dosaženo souladu s tímto požadavkem na zveřejnění, podrobný popis citlivosti vůči změnám nepozorovatelných vstupů bude zahrnovat minimálně nepozorovatelné zveřejněné vstupy, pokud jsou v souladu s písmenem d).;

(ii) v případě finančních aktiv a finančních závazků platí, že pokud by změna jedné nebo několika nepozorovatelných vstupních veličin použitých k zohlednění přiměřeně možných alternativních předpokladů výrazně změnila reálnou hodnotu, zveřejní účetní jednotka tuto skutečnost společně s informací o vlivu těchto změn. Účetní jednotka zveřejní, jak byl vliv změny zohledňující přiměřeně možné alternativní předpoklady vypočten. Významnost bude pro tyto účely posuzována z hlediska jejího dopadu na hospodářský výsledek a na celková aktiva nebo celkové závazky anebo na celkovou výši vlastního kapitálu, pokud se změny reálné hodnoty účtují do ostatního úplného výsledku;

(i) pro opakovaná a jednorázová ocenění reálnou hodnotou, pokud se nejvyšší a nejlepší využití nefinančního aktiva liší od jeho stávajícího využití, účetní jednotka tento fakt zveřejní a uvede, proč je nefinanční aktivum využíváno způsobem, který se liší od nejvyššího a nejlepšího využití.

94 Účetní jednotka určí vhodné třídy aktiv a závazků na základě následujících faktorů:

(a) povaha, vlastnosti a rizika aktiva či závazku a

(b) úroveň hierarchie reálných hodnot, do níž je zařazeno ocenění reálnou hodnotou.

U ocenění reálnou hodnotou obsažených v úrovni 3 hierarchie reálných hodnot může být počet tříd větší, neboť tato ocenění se vyznačují větším stupněm nejistoty a subjektivity. Určení vhodných tříd aktiv a závazků, pro něž by měly být poskytnuty údaje o ocenění reálnou hodnotou, vyžaduje úsudek. Třída aktiv a závazků bude často vyžadovat podrobnější členění než řádkové položky obsažené ve výkazu o finanční situaci. Účetní jednotka nicméně poskytne informace, které umožňují sesouhlasení tříd se řádkovými položkami obsaženými ve výkazu o finanční situaci. Stanoví-li třídu pro aktivum či závazek jiné IFRS, účetní jednotka může tuto třídu použít při poskytování údajů požadovaných v tomto IFRS, za předpokladu, že třída splňuje požadavky uvedené v tomto odstavci.

▼M33

95 Účetní jednotka zveřejní a důsledně uplatňuje svá pravidla pro určení toho, kdy se má za to, že došlo k převodům mezi úrovněmi hierarchie reálných hodnot podle odst. 93 písm. c) a e) bod iv). Pravidla týkající se termínu vykázání převodů budou tatáž pro převody do úrovní i pro převody směrem ven z jednotlivých úrovní. Jako příklad lze uvést tato pravidla pro určení termínů převodů:

(a) datum události nebo změna okolností, které zapříčinily převod;

(b) začátek vykazovaného období;

(c) konec vykazovaného období.

96 Pokud účetní jednotka učiní v rámci účetních zásad rozhodne využít výjimku uvedenou v odstavci 48, tento fakt zveřejní.

97 U každé třídy aktiv a závazků, které nejsou ve výkazu o finanční situaci oceněny reálnou hodnotou, pro něž je však reálná hodnota zveřejněna, účetní jednotka zveřejní informace požadované odst. 93 písm. b), d) a i). Nicméně se nepožaduje, aby účetní jednotka poskytovala kvantitativní údaje o významných nepozorovatelných vstupech použitých v rámci stanovení reálné hodnoty zařazeného do úrovně 3 hierarchie reálných hodnot, které požaduje odst. 93 písm. d). Pro taková aktiva a závazky účetní jednotka nemusí poskytnout další zveřejnění požadovaná tímto IFRS.

98 U závazku oceněného reálnou hodnotou a emitovaného s neoddělitelným úvěrovým posílením od třetí strany emitent zveřejní existenci takového úvěrového posílení a uvede, zda je zohledněno v ocenění závazku reálnou hodnotou.

99 Účetní jednotka zveřejní kvantitativní informace požadované v tomto IFRS v tabulce, nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

aktivní trh	Trh, na kterém se transakce pro aktiva či závazky uskutečňují dostatečně často a v dostatečném objemu, aby byl zajištěn pravidelný přísun cenových informací.
nákladový přístup	Oceňovací technika, která zohledňuje částku, jež by byla v současnosti vyžadována k nahrazení výkonové kapacity aktiva (často nazývaná běžná reprodukční cena).
vstupní cena	Cena zaplacená za nabytí aktiva nebo získaná za předání závazku v rámci směnné transakce.
výstupní cena	Cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převzetí závazku.
očekávaný peněžní tok	Pravděpodobnostně vážený průměr (tj. průměr rozdělení) možných budoucích peněžních toků.

▼M33

reálná hodnota	Cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.
nejvyšší a nejlepší využití	Využití nefinančního aktiva účastníky trhu, které by maximalizovalo hodnotu aktiva nebo skupiny aktiv a závazků (například podnik), v jejímž rámci by aktivum bylo využito.
výnosový přístup	Oceňovací techniky, které převádějí budoucí částky (například peněžní toky nebo příjmy a náklady) na jedinou současnou (tj. diskontovanou) částku. Ocenění reálnou hodnotou se určí na základě hodnoty indikované současnými tržními očekáváními ohledně těchto budoucích částek.
vstupy	Předpoklady, které by použili účastníci trhu při oceňování aktiva či závazku, včetně předpokladů týkajících se rizika, například: (a) riziko spojené s konkrétní technikou oceňování použitou ke stanovení reálné hodnoty (např. oceňovací model) a (b) riziko spojené se vstupními veličinami použitými oceňovací technikou. Vstupy mohou být pozorovatelné či nepozorovatelné.
Vstupy na úrovni 1	Kótované (neupravené) ceny na aktivních trzích pro identická aktiva či závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění.
Vstupy na úrovni 2	Vstupní údaje jiné než kótované ceny obsažené v úrovni 1, které je pozorovatelné pro aktivum nebo závazek, a to buď přímo, nebo nepřímo.
Vstupy na úrovni 3	Nepozorovatelné vstupní údaje pro aktivum či závazek.
tržní přístup	Oceňovací technika, která využívá ceny a další relevantní informace získané díky tržním transakcím zahrnujícím identická či srovnatelná (tj. podobná) aktiva, závazky nebo skupinu aktiv a závazků, jako je podnik.
tržně podpořené vstupy	Vstupní veličiny, které jsou převážně odvozené od pozorovatelných tržních údajů nebo jsou těmito údaji podpořené za pomoci korelace nebo jiných prostředků.

▼M33

účastníci trhu

Prodávající a kupující na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu pro aktiva nebo závazky, kteří se vyznačují všemi následujícími rysy:

(a) jsou na sobě navzájem nezávislí, tj. nejsou spřízněnými stranami ve smyslu IAS 24, ačkoli cena v transakci spřízněných stran může být použita jako vstupní veličina při oceňování reálnou hodnotou, pokud má účetní jednotka důkaz, že transakce byla uzavřena za tržních podmínek;

(b) mají odborné znalosti a jsou přiměřeně obeznámeni s aktivem či závazkem a transakcí za použití všech dostupných informací, včetně informací, které lze získat na základě vynaložení náležitého úsilí, které je běžné a obvyklé;

(c) jsou způsobilí uzavřít transakci s aktivem či závazkem;

(d) jsou ochotni s aktivem či závazkem uzavřít transakci, tj. jsou motivováni, nikoli jakýmkoli způsobem nuceni tak učinit.

nejvýhodnější trh

Trh, který maximalizuje částku, která by byla získána za prodej aktiva, nebo minimalizuje částku, která by byla zaplacena za převod závazku, po zohlednění transakčních nákladů a nákladů na dopravu.

riziko neplnění

Riziko, že účetní jednotka nesplní závazek. Riziko neplnění zahrnuje vlastní úvěrové riziko účetní jednotky, nemusí však na něj být omezeno.

pozorovatelné vstupy

Vstupní veličiny, které jsou získány za použití tržních údajů, jako jsou veřejně dostupné informace o aktuálních událostech či transakcích, a které zohledňují předpoklady, které by použili při oceňování aktiva či závazku účastníci trhu.

řádná transakce

Transakce, která předpokládá expozici trhu po období před datem ocenění, aby se umožnily marketingové činnosti, které jsou běžné a obvyklé u transakcí zahrnujících taková aktiva či závazky; nejedná se o vynucenou transakci (například vynucená likvidace nebo prodej uskutečněný v tísni).

▼M33

hlavní trh	Trh s největším objemem a úrovní aktivity pro aktivum či závazek.
riziková prémie	Kompenzace vyžadovaná účastníky trhu, kteří se obávají rizika, za nejistotu související s peněžními toky aktiva či závazku. Rovněž nazývána „úpravou o riziko“.
transakční náklady	Náklady na prodej aktiva či převod závazku na hlavním (či nejvýhodnějším) trhu pro aktivum či závazek, které jsou přímo přiřaditelné vyřazení aktiva či převodu závazku a splňují obě následující kritéria: (a) vyplývají přímo z této transakce a mají pro tuto transakci zásadní význam; (b) nevznikly by účetní jednotce, kdyby nebylo rozhodnuto o prodeji aktiva či převodu závazku (podobně jako náklady spojené s prodejem definované v IFRS 5).
náklady na dopravu	Náklady, které by vznikly v souvislosti s dopravou aktiva ze současného místa na hlavní (či nejvýhodnější) trh.
zúčtovací jednotka	Úroveň seskupení či rozčlenění aktiva či závazku v IFRS pro účely vykazování.
nepozorovatelné vstupy	Vstupní veličiny, pro které nejsou k dispozici tržní údaje a které byly získány za použití nejlepších dostupných informací o předpokladech, které by účastníci trhu použili při oceňování aktiva či závazku.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje použití odstavců 1–99 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

B1 Úsudky uplatňované v různých situacích při oceňování se mohou lišit. Tento dodatek popisuje úsudky, které lze uplatnit, pokud účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotou v různých oceňovacích situacích.

▼**M33**

PŘÍSTUP OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

B2 Cílem ocenění reálnou hodnotou je stanovit odhad ceny, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje aktiva nebo převodu závazku mezi účastníky trhu k datu ocenění za obvyklých tržních podmínek. Ocenění reálnou hodnotou vyžaduje, aby účetní jednotka určila všechny následující aspekty:

(a) konkrétní aktivum nebo závazek, které je předmětem ocenění (v souladu s jeho zúčtovací jednotkou);

(b) u nefinančního aktiva předpoklad ocenění, který je vhodný pro dané ocenění (v souladu s jeho nejlepším a nejvyšším využitím);

(c) hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro dané aktivum nebo závazek;

(d) technika (techniky) ocenění vhodná (vhodné) pro dané ocenění, s ohledem na dostupnost údajů, na jejichž základě budou získány vstupy, které představují předpoklady, jež by účastníci trhu použili při oceňování aktiva nebo závazku a úroveň hierarchie reálných hodnot, v jejímž rámci jsou vstupy rozděleny do kategorií.

PŘEDPOKLAD OCENĚNÍ PRO NEFINANČNÍ AKTIVA (ODSTAVCE 31–33)

B3 Při stanovení reálné hodnoty nefinančního aktiva používaného v kombinaci s jinými aktivy jako skupina (instalovaného nebo jiným způsobem strukturovaného k používání), nebo v kombinaci s jinými aktivy a závazky (např. podniku), vliv předpokladu ocenění záleží na okolnostech. Například:

(a) reálná hodnota aktiva může být stejná, ať už se aktivum používá samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky. Tato situace může nastat, pokud je dané aktivum podnik, který budou účastníci trhu i nadále provozovat. V tomto případě bude v rámci dané transakce oceněn podnik jako celek. Použití aktiv jako skupiny v podniku, jehož provozování trvá, by vytvořilo synergie, které by byly k dispozici účastníkům trhu (tj. synergie pro účastníky trhu, které by proto měly mít vliv na reálnou hodnotu aktiva buď samostatného nebo v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky);

(b) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do ocenění reálnou hodnotou prostřednictvím úprav hodnoty aktiva používaného samostatně. Tato situace může nastat, pokud je dané aktivum stroj a ocenění reálnou hodnotou se stanoví za použití pozorované ceny za podobný stroj (nikoli instalovaný nebo jiným způsobem strukturovaný k používání), upravené o přepravní náklady a náklady na instalaci tak, aby ocenění reálnou hodnotou odráželo současný stav a umístění stroje (instalovaného a strukturovaného pro použití);

(c) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do ocenění reálnou hodnotou prostřednictvím předpokladů účastníka trhu použitých ke stanovení reálné hodnoty aktiva. Například pokud dané aktivum představují zásoby nedokončené výroby, které jsou jedinečné a účastníci trhu je převedou do stavu hotových výrobků, reálná hodnota zásob bude vycházet z předpokladu, že účastníci trhu získali nebo získají specializované strojní zařízení nezbytné k převedení zásob do stavu hotových výrobků;

▼M33

(d) použití aktiva v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky lze promítnout do techniky ocenění použité ke stanovení reálné hodnoty aktiva. Tato situace může nastat, používáme-li metodu zvýšených výnosů za více období (multi-period excess earnings method) ke stanovení reálné hodnoty nehmotného aktiva, neboť tato technika ocenění bere v úvahu specificky přínos všech doplňkových aktiv a souvisejících závazků ve skupině, v níž bude takové nehmotné aktivum použito;

(e) v omezenějším počtu případů, kdy účetní jednotka používá určité aktivum v rámci skupiny aktiv, může ocenit aktivum částkou, která se blíží jeho reálné hodnotě, jestliže přiřadí reálnou hodnotu skupiny aktiv jednotlivým aktivům ve skupině. Tato situace může nastat, pokud se ocenění týká nemovitostí a reálná hodnota zhodnocených nemovitostí (tj. skupiny aktiv) je přiřazena jeho podkladovým aktivům (jako jsou pozemky a technická zhodnocení).

REÁLNÁ HODNOTA PŘI PRVOTNÍM VYKÁZÁNÍ (ODSTAVCE 57–60)

B4 Při rozhodování, zda se reálná hodnota při prvotním vykázání rovná transakční ceně, musí účetní jednotka vzít v úvahu faktory specifické pro danou transakci a aktivum nebo závazek. Transakční cena například nemůže vyjadřovat reálnou hodnotu aktiva nebo závazku při prvotním vykázání, pokud existuje některá z těchto podmínek:

(a) transakce je realizována mezi spřízněnými stranami, ačkoliv cena v rámci transakce se spřízněnými stranami může být použita jako vstup pro ocenění reálnou hodnotou, pokud má účetní jednotka důkaz, že transakce byla uzavřena za tržních podmínek;

(b) transakce probíhá pod nátlakem nebo je prodávající nucen při transakci akceptovat určitou cenu. Tato situace může nastat například v případě, že prodávající má finanční potíže;

(c) zúčtovací jednotka představovaná transakční cenou se liší od zúčtovací jednotky aktiva nebo závazku oceňovaného reálnou hodnotou. Tato situace může nastat například v případě, že aktivum nebo závazek oceňovaný reálnou hodnotou je pouze jedním z prvků transakce (např. v rámci podnikové kombinace), transakce zahrnuje nevyslovená práva a výsady, které jsou oceňovány samostatně v souladu s jiným IFRS, nebo transakční cena zahrnuje transakční náklady;

(d) trh, na kterém se transakce uskutečňuje, se liší od hlavního trhu (nebo nejvýhodnějšího trhu). Tyto trhy se například mohou lišit, pokud je účetní jednotkou dealer, který uzavírá transakce se zákazníky na maloobchodním trhu, ale hlavní (nebo nejvýhodnější) trh pro výstupní transakci je realizován s jinými dealery na trhu těchto dealerů.

▼M33

TECHNIKY OCENĚNÍ (ODSTAVCE 61–66)

Tržní přístup

B5 Tržní přístup používá ceny a další relevantní informace získané prostřednictvím tržních transakcí, jejichž součástí jsou stejná nebo srovnatelná (tj. podobná) aktiva, závazky nebo skupiny aktiv a závazků, jako je podnik.

B6 Například techniky ocenění, které jsou v souladu s tržním přístupem, často využívají tržních násobků odvozených ze souboru srovnatelných informací. Násobky mohou představovat určité rozpětí, přičemž na každou srovnatelnou informaci připadá odlišný násobek. Výběr vhodného násobku v rámci určitého rozpětí vyžaduje uplatnění úsudku beroucího v úvahu kvalitativní a kvantitativní faktory specifické pro dané ocenění.

B7 Jednou z technik ocenění v souladu s tržním přístupem je maticové ocenění. Maticové ocenění je matematická technika používaná především k oceňování některých typů finančních nástrojů, jako jsou dluhové cenné papíry, která nevychází výhradně z kótovaných cen konkrétních cenných papírů, ale zaměřuje se spíše na vztah cenných papírů k jiným referenčním kótovaným cenným papírům.

Nákladový přístup

B8 Nákladový přístup oceňování vyjadřuje částku, která je v současné době potřebná k nahrazení funkčnosti určitého aktiva (často označované jako současné reprodukční náklady).

B9 Z pohledu prodávajícího účastníka trhu je cena, která má být získána za určité aktivum, založena na nákladech vynaložených kupujícím účastníkem trhu na pořízení nebo zhotovení náhradního aktiva srovnatelné užitečnosti pro účetní jednotku, upravených o zastarání. Je tomu tak proto, že kupující účastník trhu by za aktivum nezaplatil víc, než je částka, za kterou by mohl nahradit funkčnost tohoto aktiva. Zastaráním se rozumí zhoršování fyzického stavu, funkční (technické) zastarání a ekonomické (vnější) zastarání a tento termín je širší než odpisy pro účely účetního výkaznictví (alokace historické pořizovací ceny) nebo pro daňové účely (pomocí určené doby použitelnosti). V mnoha případech je nástrojem uplatňovaným ke stanovení reálné hodnoty nehmotných aktiv, která se používají v kombinaci s jinými aktivy nebo s jinými aktivy a závazky, metoda současných reprodukčních nákladů.

Výnosový přístup

B10 Výnosový přístup převádí budoucí částky (např. peněžní toky nebo výnosy a náklady) do jediné současné (tj. diskontované) částky. V případě použití výnosového přístupu ocenění reálnou hodnotou odráží současná tržní očekávání týkající se těchto budoucích částek.

B11 K těmto technikám ocenění patří například:

(a) techniky oceňování pomocí současné hodnoty (viz odstavce B12–B30);

(b) modely oceňování opcí, jako např. Black-Scholes-Mertonův model nebo binomický model (tj. model mřížky), které uplatňují techniky oceňování pomocí současné hodnoty a odrážejí časovou hodnotu i vnitřní hodnotu opce; a

▼M33

(c) metoda zvýšených výnosů za více období, která se používá ke stanovení reálné hodnoty některých nehmotných aktiv.

Techniky oceňování pomocí současné hodnoty

B12 Odstavce B13–B30 popisují použití technik současné hodnoty ke stanovení reálné hodnoty. Tyto odstavce se zaměřují na techniku úpravy diskontní sazby a na techniku *očekávaného peněžního toku* (očekávané současné hodnoty). Tyto odstavce nepředepisují používání jediné konkrétní techniky oceňování pomocí současné hodnoty, ani neomezují uplatňování technik současné hodnoty pro stanovení reálné hodnoty na techniky zde uvedené. Technika současné hodnoty použitá ke stanovení reálné hodnoty bude záviset na skutečnostech a okolnostech specifických pro oceňované aktivum nebo závazek (např. zda lze na trhu pozorovat ceny srovnatelných aktiv nebo závazků) a na dostupnosti dostatečného množství údajů.

Komponenty stanovení současné hodnoty

B13 Současná hodnota (tj. aplikace výnosového přístupu) je nástroj, který slouží k propojení mezi budoucími částkami (např. peněžními toky nebo hodnotami) a současnou částkou za použití diskontní sazby. Ocenění aktiva nebo závazku reálnou hodnotou za použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty zachycuje všechny následující prvky z hlediska účastníků trhu v den ocenění:

(a) odhad budoucích peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku;

(b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu peněžních toků představujících nejistotu plynoucí z těchto peněžních toků;

(c) časová hodnota peněz vyjádřená sazbou bezrizikových peněžních aktiv, která mají splatnost nebo trvání, jež se shoduje s obdobím, k němuž se vztahují příslušné peněžní toky a nepředstavují pro držitele ani nejistotu z hlediska časového průběhu, ani riziko neplnění závazku (tj. bezriziková úroková sazba);

(d) cena za nejistotu plynoucí z peněžních toků (tj. riziková prémie);

(e) další faktory, které by účastníci trhu vzali v úvahu za daných okolností;

(f) v případě závazku, riziko neplnění týkající se tohoto závazku, včetně vlastního úvěrového rizika účetní jednotky (tj. dlužníka).

Obecné zásady

B14 Techniky oceňování pomocí současné hodnoty se liší v tom, jak zachycují prvky v odstavci B13. Avšak aplikace jakýchkoli technik současné hodnoty použitých při stanovení reálné hodnoty se řídí všemi následujícími obecnými zásadami:

(a) peněžní toky a diskontní sazby by měly odrážet předpoklady, které by účastníci trhu použili při stanovení ceny daného aktiva nebo závazku;

(b) peněžní toky a diskontní sazby by měly zohledňovat pouze faktory přiřaditelné oceňovanému aktivu nebo závazku;

▼M33

(c) za účelem zamezení dvojímu započtení nebo opomenutí vlivu rizikových faktorů by diskontní sazby měly odrážet předpoklady, které jsou konzistentní s těmi obsaženými v peněžních tocích. Například diskontní sazba, která odráží nejistotu v očekávání ohledně budoucího neplnění závazků je přiměřená, pokud se použijí smluvní peněžní toky úvěru (tj. techniky úpravy diskontní sazby). Tatáž sazba by neměla být používána, pokud jsou uplatňovány očekávané (tj. pravděpodobnostně vážené) peněžní toky (tj. technika očekávané současné hodnoty), neboť očekávané peněžní toky již odrážejí předpoklady týkající se nejistoty související s budoucím neplněním závazků; měla by tedy místo toho použita diskontní sazba souměřitelná s rizikem plynoucím z očekávaných peněžních toků;

(d) předpoklady týkající se peněžních toků a diskontních sazeb by měly být vnitřně konzistentní. Například nominální peněžní toky, které zahrnují vliv inflace, by měly být diskontovány sazbou, která zahrnuje vliv inflace. Nominální bezriziková úroková sazba zahrnuje vliv inflace. Reálné peněžní toky, které nezahrnují vliv inflace, by měly být diskontovány sazbou, která nezahrnuje vliv inflace. Podobně by peněžní toky po zdanění měly být diskontovány za použití diskontní sazby po zdanění. Peněžní toky před zdaněním by měly být diskontovány sazbou odpovídající těmto peněžním tokům;

(e) diskontní sazby by měly být v souladu se základními ekonomickými faktory měny, ve které jsou vyjádřeny peněžní toky.

Riziko a nejistota

B15 Ocenění reálnou hodnotou za použití technik současné hodnoty se provádí za podmínek nejistoty, protože používané peněžní toky jsou odhady, nikoli známé částky. V mnoha případech jsou částka i časový průběh peněžních toků nejisté. Dokonce i smluvně stanovené částky, jako jsou splátky úvěru, jsou nejisté, pokud existuje riziko neplnění závazků.

B16 Účastníci trhu obecně požadují náhradu (tj. rizikovou prémii) za nejistotu plynoucí z peněžních toků aktiva nebo závazku. Součástí ocenění reálnou hodnotou by měla být riziková prémie odrážející částku, kterou by účastníci trhu požadovali jako náhradu za nejistotu plynoucí z peněžních toků. Jinak by ocenění nevyjadřovalo věrně reálnou hodnotu. V některých případech může být stanovení vhodné rizikové prémie obtížné. Míra obtížnosti sama o sobě však není dostatečným důvodem k vyloučení rizikové prémie.

B17 Techniky oceňování pomocí současné hodnoty se liší v tom, jakou úpravu o riziko provádějí a v typu peněžních toků, které používají. Například:

(a) technika úpravy diskontní sazby (viz odstavce B18–B22) používá diskontní sazbu upravenou o riziko a smluvní, přislíbené nebo nejpravděpodobnější peněžní toky;

(b) metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty (viz odstavec B25) používá očekávané peněžní toky upravené o riziko a bezrizikovou úrokovou sazbu;

(c) metoda 2 techniky očekávané současné hodnoty (viz odstavec B26) používá očekávané peněžní toky, které nejsou upravené o riziko a diskontní sazbu upravenou tak, aby zahrnovala rizikovou prémii, kterou účastníci trhu požadují. Tato sazba se liší od sazby použité v případě techniky úpravy diskontní sazby.

▼M33

Technika úpravy diskontní sazby

B18 Technika úpravy diskontní sazby používá jediný soubor peněžních toků z řady možných odhadovaných částek, ať již smluvních nebo přislíbených (jak je tomu v případě dluhopisů) nebo nejpravděpodobnějších peněžních toků. Ve všech případech jsou tyto peněžní toky podmíněny výskytem určitých událostí (např. smluvní nebo přislíbené peněžní toky určitého dluhopisu jsou podmíněny tím, aby na straně dlužníka nedošlo k selhání). Diskontní sazba použitá v rámci techniky úpravy diskontní sazby je odvozována z pozorovaných výnosových měr srovnatelných aktiv nebo závazků, které jsou obchodovány na trhu. Smluvní, přislíbené nebo nejpravděpodobnější peněžní toky jsou tedy diskontovány pozorovanou nebo odhadovanou tržní sazbou pro tyto podmíněné peněžní toky (tj. tržní měrou návratnosti).

B19 Technika úpravy diskontní sazby vyžaduje analýzu tržních údajů týkajících se srovnatelných aktiv nebo závazků. Srovnatelnost je zjišťována prostřednictvím posouzení povahy peněžních toků (např. zda jsou peněžní toky smluvní nebo mimosmluvní a je pravděpodobné, že budou reagovat podobně na změny ekonomických podmínek), ale i dalších faktorů (např. úvěrové pozice, kolaterálu, doby trvání, omezujících ujednání a likvidity). Jinou možností je, že v případě, že jedno srovnatelné aktivum nebo závazek neodráží věrně riziko plynoucí z peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku, lze odvodit diskontní sazbu na základě údajů několika srovnatelných aktiv nebo závazků ve spojení s bezrizikovou výnosovou křivkou (tj. za použití „stavebnicového“ přístupu).

B20 Pro ilustraci „stavebnicového“ přístupu (build-up approach) vycházejme z předpokladu, že aktivum A je smluvní právo obdržet za jeden rok 800 měnových jednotek (MJ) ([1]) (tj. není zde žádná nejistota z hlediska časového průběhu). Existuje zavedený trh srovnatelných aktiv a jsou k dispozici informace o těchto aktivech, včetně informace o cenách. Pokud jde o tato srovnatelná aktiva:

(a) aktivum B je smluvní právo obdržet 1 200 MJ za jeden rok a má tržní cenu 1 083 MJ. To znamená, že implicitní roční výnosová míra (tj. jednoletá tržní výnosová míra) je 10,8 procenta [1 200 MJ/1 083 MJ) - 1];

(b) aktivum C je smluvní právo obdržet 700 MJ za dva roky a má tržní cenu 566 MJ. To znamená, že implicitní roční výnosová míra (tj. dvouletá tržní výnosová míra) je 11,2 procenta [(700 MJ/566 MJ)^0,5 – 1];

(c) všechna tři aktiva jsou z hlediska rizika srovnatelná (tj. rozptyl možných splátek a kreditů).

B21 Na základě časového průběhu smluvních plateb, které mají být obdrženy v případě Aktiva A ve srovnání s časovým průběhem v případě Aktiva B a Aktiva C (tj. jeden rok v případě Aktiva B ve srovnání s dvěma lety v případě Aktiva C), je aktivum B považováno za srovnatelnější s Aktivem A. Za použití smluvní platby, která má být obdržena v případě Aktiva A (800 MJ) a jednoleté tržní sazby odvozené z Aktiva B (10,8 procenta), je reálná hodnota aktiva A 722 MJ (800 MJ/1,108). Jinou možností, v případě neexistence dostupných tržních informací týkajících se aktiva B, by bylo odvození jednoleté tržní sazby z Aktiva C za použití „stavebnicového“ přístupu. V tomto případě by dvouletá tržní sazba indikovaná Aktivem C (11,2 procenta) byla upravena na jednoletou tržní sazbu za použití časové struktury bezrizikové výnosové křivky. K určení toho, zda jsou rizikové prémie pro jednoletá a dvouletá aktiva stejné, mohou být potřebné další informace a analýzy. Pokud se zjistí, že rizikové prémie pro jednoletá a dvouletá aktiva nejsou stejné, dvouletá výnosová míra by byla dále upravena o tento vliv.

([1]) V tomto IFRS jsou peněžní částky uvedeny v „měnových jednotkách (MJ)“.

▼M33

B22 Jestliže je technika úpravy diskontní sazby aplikována na fixní příjmy nebo platby, úprava o riziko plynoucí z peněžních toků oceňovaného aktiva nebo závazku je zahrnuta v diskontní sazbě. V případě některých aplikací techniky úpravy diskontní sazby na peněžní toky, které nejsou pevnými příjmy nebo platbami, může být nezbytná úprava peněžních toků k dosažení srovnatelnosti s pozorovaným aktivem nebo závazkem, z něhož je diskontní sazba odvozena.

Technika očekávané současné hodnoty

B23 Technika očekávané současné hodnoty používá jako východisko skupinu peněžních toků, která představuje pravděpodobnostně vážený průměr všech možných budoucích peněžních toků (tj. očekávaných peněžních toků). Výsledný odhad odpovídá očekávané hodnotě, která je ze statistického hlediska váženým průměrem možných hodnot diskrétní náhodné proměnné, přičemž příslušné pravděpodobnosti jsou použity jako váhy. Vzhledem k tomu, že všechny možné peněžní toky jsou pravděpodobnostně vážené, výsledný očekávaný peněžní tok není podmíněný výskytem jakékoli konkrétní události (na rozdíl od peněžních toků používaných v rámci techniky úpravy diskontní sazby).

B24 Při přijímání investičního rozhodnutí účastníci trhu, kteří nejsou ochotni nést riziko, počítají s rizikem, že skutečné peněžní toky se mohou lišit od očekávaných peněžních toků. Teorie portfolia rozlišuje mezi dvěma typy rizik:

(a) nesystémové (diverzifikovatelné) riziko, které představuje riziko specifické pro konkrétní aktivum nebo závazek;

(b) systémové (nediverzifikovatelné) riziko, které je společným rizikem sdíleným aktivem nebo závazkem s jinými položkami v diverzifikovaném portfoliu.

Podle teorie portfolia bude na rovnovážném trhu účastníkům poskytována náhrada pouze za to, že nesou systémové riziko plynoucí z peněžních toků. (Na trzích, které jsou neefektivní nebo nerovnovážné, mohou být uplatněny jiné formy výnosu nebo náhrady.)

B25 Metoda 1 techniky očekávané současné hodnoty upravuje očekávané peněžní toky aktiva o systémové (tj. tržní) riziko odečtením peněžní rizikové prémie (tj. jedná se o očekávané peněžní toky upravené o riziko). Tyto očekávané peněžní toky upravené o riziko představují jistotní ekvivalent peněžního toku, který je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sazbou. Termínem jistotní ekvivalent peněžního toku se rozumí očekávaný peněžní tok (v souladu s jeho definicí) upravený o riziko tak, aby účastník trhu nepreferoval obchodování s jistým peněžním tokem za očekávaný peněžní tok. Pokud by účastník trhu byl například ochoten obchodovat s očekávaným peněžním tokem ve výši 1 200 MJ za jistý peněžní tok ve výši 1 000 MJ, pak 1 000 MJ je jistotním ekvivalentem 1 200 MJ (tj. 200 MJ by představovalo hotovostní rizikovou prémii). V tomto případě by účastník trhu neměl preferenci ohledně drženého aktiva.

▼**M33**

B26 Oproti tomu metoda 2 techniky očekávané současné hodnoty provádí úpravu o systémové (tj. tržní) riziko aplikací rizikové prémie na bezrizikovou úrokovou sazbu. Očekávané peněžní toky jsou tudíž diskontovány sazbou, která odpovídá očekávané sazbě související s pravděpodobnostně váženými peněžními toky (tj. očekávané výnosové míře). K odhadu očekávané výnosové míry lze použít modely uplatňované pro stanovení cen rizikových aktiv, jako je model oceňování kapitálových aktiv. Vzhledem k tomu, že diskontní sazbou použitou v rámci techniky úpravy diskontní sazby je výnosová míra vztahující se k podmíněným peněžním tokům, je pravděpodobné, že bude vyšší než diskontní sazba použitá při uplatnění metody 2 techniky očekávané současné hodnoty, což je očekávaná výnosová míra vztahující se k očekávaným nebo pravděpodobnostně váženým peněžním tokům.

B27 Pro ilustraci metody 1 a 2 vycházejme z předpokladu, že určité aktivum má očekávané peněžní toky ve výši 780 MJ v jednom roce stanovené na základě možných peněžních toků a pravděpodobností uvedených níže. odpovídající bezriziková úroková sazba pro peněžní toky s horizontem jednoho roku je 5 procent a systémová riziková prémie pro aktivum se stejným rizikovým profilem činí 3 procenta.

Možné peněžní toky	Pravděpodobnost	Pravděpodobnostně vážené peněžní toky
500 MJ	15 %	X75 MJ
800 MJ	60 %	480 MJ
900 MJ	25 %	225 MJ
Očekávané peněžní toky		780 MJ

B28 V tomto jednoduchém názorném příkladu očekávané peněžní toky (780 MJ) představují pravděpodobnostně vážený průměr tří možných výsledků. V situacích bližších realitě by mohlo existovat mnoho možných výsledků. Při uplatnění techniky očekávané současné hodnoty však není vždy nutné brát v úvahu rozdělení všech možných peněžních toků za použití složitých modelů a technik. Spíše lze vypracovat omezený počet samostatných variant a pravděpodobností, které zachycují řadu možných peněžních toků. Účetní jednotka může například použít realizované peněžní toky za některé relevantní minulé období upravené o změny okolností, které nastaly následovně (např. změny vnějších faktorů, včetně ekonomických nebo tržních podmínek, trendů v odvětví a v oblasti hospodářské soutěže a rovněž změny vnitřních faktorů, které mají konkrétnější dopad na účetní jednotku), s přihlédnutím k předpokladům účastníků trhu.

B29 Teoreticky je současná hodnota (tj. reálná hodnota) peněžních toků aktiva stejná, ať je určována za použití metody 1 nebo metody 2, a to na základě následujícího postupu:

▼M33

(a) v případě použití metody 1 jsou očekávané peněžní toky upraveny o systémové (tj. tržní) riziko. Při neexistenci tržních údajů, které by přímo indikovaly výši úpravy o riziko, lze tuto úpravu odvodit z modelu oceňování aktiv za použití konceptu jistotních ekvivalentů. Například úpravu o riziko (tj. peněžní rizikovou prémii ve výši 22 MJ) by bylo možné určit za použití systémové rizikové prémie ve výši 3 procent (780 MJ - [780 MJ × (1,05/1,08)]). Výsledkem tohoto postupu jsou pak očekávané peněžní toky upravené o riziko ve výši 758 MJ (780 MJ - 22 MJ). 758 MJ je jistotní ekvivalent 780 MJ a je diskontován bezrizikovou úrokovou sazbou (5 procent). Současná hodnota (tj. reálná hodnota) aktiva je 722 MJ (758 MJ/1,05);

(b) v případě použití metody 2 očekávané peněžní toky nejsou upraveny o systémové (tj. tržní) riziko. Na rozdíl od metody 1 je úprava o toto riziko zahrnuta v diskontní sazbě. Očekávané peněžní toky jsou tedy diskontovány očekávanou výnosovou mírou ve výši 8 procent (tj. bezrizikovou úrokovou sazbou ve výši 5 procent zvýšenou o systémovou rizikovou prémii ve výši 3 procent). Současná hodnota (tj. reálná hodnota) aktiva je 722 MJ (780 MJ/1,08).

B30 Při uplatnění techniky očekávané současné hodnoty v rámci stanovení reálné hodnoty lze použít metodu 1 nebo metodu 2. Volba metody 1 nebo metody 2 bude záviset na skutečnostech a okolnostech specifických pro oceňované aktivum nebo závazek, na míře, v níž je k dispozici dostatek údajů a na uplatněných úsudcích.

APLIKACE TECHNIK SOUČASNÉ HODNOTY NA ZÁVAZKY A NA VLASTNÍ KAPITÁLOVÉ NÁSTROJE ÚČETNÍ JEDNOTKY, KTERÉ NEJSOU V DRŽENÍ JINÝCH STRAN JAKO AKTIVA (ODSTAVCE 40 A 41)

B31 Při použití techniky oceňování pomocí současné hodnoty ke stanovení reálné hodnoty závazku, který není v držení jiné strany jako aktivum (např. závazku z titulu ukončení provozu), účetní jednotka, mimo jiné, stanoví odhad budoucích peněžních odtoků, které by účastníci trhu očekávali při plnění závazku. Tento odhad budoucích peněžních odtoků by měl zohledňovat očekávání účastníků trhu týkající se nákladů na plnění závazku a náhrady, kterou by účastník trhu vyžadoval za převzetí závazku. Součástí této náhrady je výnos, který by účastník trhu vyžadoval za následující činnosti:

(a) provedení činnosti (tj. hodnota plnění závazku, např. z titulu využití zdrojů, které by mohly být použity pro jiné činnosti); a

(b) převzetí rizika spojeného se závazkem (tj. *riziková prémie*, která odráží riziko, že se skutečné peněžní odtoky mohou lišit od očekávaných peněžních odtoků; viz odstavec B33).

B32 Například pro nefinanční závazek není stanovena smluvní výnosová míra a není k dispozici pozorovatelný tržní výnos pro tento závazek. V některých případech nebude možné rozlišit komponenty výnosu, který by od sebe navzájem požadovali účastníci trhu (např. při použití ceny, kterou by dodavatel z řad třetích stran účtoval na bázi pevné ceny). V ostatních případech musí účetní jednotka odhadnout tyto komponenty samostatně (např. při použití ceny kterou by dodavatel z řad třetích stran cenu účtoval metodou nákladů a přirážky, protože dodavatel v tomto případě neponese riziko budoucích změn nákladů).

▼M33

B33 Účetní jednotka může zahrnout rizikovou prémii do stanovení reálné hodnoty závazku nebo vlastního kapitálového nástroje účetní jednotky, který není v držení jiné strany jako aktivum, jedním z následujících způsobů:

(a) úpravou peněžních toků (tj. jako zvýšení částky peněžních odtoků), nebo

(b) úpravou sazby použité k diskontování budoucích peněžních toků na jejich současné hodnoty (tj. jako snížení diskontní sazby).

Účetní jednotka je povinna zajistit, aby nedocházelo k dvojímu započítání nebo opomenutí úprav o rizika. Pokud budou například zvýšeny odhadované peněžní toky za účelem zohlednění náhrady za převzetí rizika spojeného s určitým závazkem, diskontní sazba by neměla být upravena tak, aby odrážela toto riziko.

VSTUPY PRO TECHNIKY OCENĚNÍ (ODSTAVCE 67–71)

B34 Jako příklady trhů, na kterých by mohly být pozorovatelné vstupy pro některá aktiva a závazky (např. finanční nástroje), lze uvést:

(a) *Burzovní trhy*. Na burzovním trhu jsou závěrečné ceny jak snadno dostupné, tak všeobecně vyjadřující reálnou hodnotu. Příkladem takového trhu je Londýnská burza cenných papírů.

(b) *Trhy dealerů*. Na trhu dealerů figurují dealeři připravení k obchodování (buď k nákupu, nebo prodeji na vlastní účet), čímž poskytují likviditu na základě používání vlastního kapitálu k držení souboru položek, pro které tvoří trh. Kupní a prodejní ceny (představující cenu, za kterou je dealer ochoten nakupovat a cenu, za kterou je dealer ochoten prodávat) jsou obvykle snadněji dostupné, než zobchodované ceny. Mimoburzovní trhy (u kterých jsou ceny veřejně oznamovány) představují také trhy dealerů. Trhy dealerů existují také pro některá další aktiva a závazky, včetně některých finančních nástrojů, komodit a hmotného majetku (např. použitého zařízení).

(c) *Zprostředkované trhy*. Na zprostředkovaném trhu se zprostředkovatelé snaží najít pro kupující vhodné prodávající a naopak, ale nejsou připraveni obchodovat na vlastní účet. Jinými slovy, zprostředkovatelé nepoužívají svůj vlastní kapitál k držení souboru položek, pro který tvoří trh. Zprostředkovatel zná prodejní a kupní ceny příslušných stran, ale jednotlivé strany obvykle neznají cenové požadavky druhé strany. K dispozici jsou někdy ceny provedených transakcí. Součástí zprostředkovaných trhů jsou sítě elektronické komunikace, v jejichž rámci jsou párovány příkazy k nákupu a prodeji a komerční a rezidenční realitní trhy.

(d) *Přímé trhy mezi hlavními účastníky*. Na přímém trhu mezi hlavními účastníky jsou transakce, jak původní, tak opětovné prodeje, sjednávány nezávisle bez zprostředkovatele. Veřejnosti může být zpřístupněno omezené množství informací o těchto transakcích.

HIERARCHIE REÁLNÝCH HODNOT (ODSTAVCE 72–90)

Vstupy na úrovni 2 (odstavce 81–85)

B35 Jako příklady vstupů na úrovni 2 u konkrétních aktiv a závazků lze uvést:

(a) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě swapové sazby LIBOR (Londýnská mezibankovní nabídková sazba)*. Vstupem na úrovni 2 by byla swapová sazba LIBOR, pokud je tato sazba pozorovatelná v obvykle kótovaných intervalech v podstatě po celou dobu trvání swapu.

▼M33

(b) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě výnosové křivky vyjádřené v cizí měně*. Vstupem na úrovni 2 by byla swapová sazba na základě výnosové křivky vyjádřené v cizí měně, která je pozorovatelná v obvykle kótovaných intervalech v podstatě po celou dobu trvání swapu. To by bylo v případě, že doba trvání swapu je 10 let, a že tato sazba je pozorovatelná v běžně kótovaných intervalech po dobu 9 let, za předpokladu, že jakákoli přiměřená extrapolace výnosové křivky pro rok 10 by neměla významný dopad na stanovení reálné hodnoty swapu jako celku.

(c) *Úrokové swapy s úrokovou sazbou typu „přijetí pevné sazby a platba proměnlivé sazby“ na základě nejvýhodnější úrokové sazby konkrétní banky*. Vstupem na úrovni 2 by byla nejvýhodnější sazba této banky odvozená prostřednictvím extrapolace za předpokladu, že extrapolované hodnoty jsou potvrzeny pozorovatelnými tržními údaji, například korelací s úrokovou sazbou, která je pozorovatelná v podstatě po celou dobu trvání swapu.

(d) *Tříletá opce na akcie obchodované na burze*. Vstupem na úrovni 2 by byla implicitní volatilita pro akcie odvozené prostřednictvím extrapolace pro rok 3, pokud platí obě následující podmínky:

(i) ceny za jednoleté a dvouleté opce na akcie jsou pozorovatelné;

(ii) extrapolovaná implicitní volatilita tříleté opce je potvrzena pozorovatelnými tržními údaji v podstatě pro celou dobu trvání opce.

V tomto případě by implicitní volatilita mohla být odvozena extrapolací z implicitní volatility jednoleté a dvouleté opce na akcie a potvrzena implicitní volatilitou pro tříleté opce na akcie srovnatelných účetních jednotek, za předpokladu, že je dosaženo korelace s jednoletou a dvouletou implicitní volatilitou.

(e) *Licenční ujednání*. V případě licenčního ujednání, které je získáno v rámci podnikové kombinace a bylo nedávno sjednáno nabytou jednotkou (stranou licenčního ujednání) s nespřízněnou stranou, by vstupem na úrovni 2 byla sazba licenčního poplatku ve smlouvě s nespřízněnou stranou na vzniku ujednání.

(f) *Zásoby hotových výrobků v maloobchodní prodejně*. U zásob hotových výrobků, které jsou získány v rámci podnikové kombinace, by vstupem na úrovni 2 byla buď cena pro spotřebitele na maloobchodním trhu nebo cena pro maloobchodní prodejce na velkoobchodním trhu, upravená o rozdíly mezi stavem a umístěním příslušné položky zásob a srovnatelných (tj. podobných) položek zásob tak, aby ocenění reálnou hodnotou odráželo cenu, jež by byla získána při transakci prodeje zásob jinému maloobchodnímu prodejci, který by završil příslušné prodejní úsilí. Z koncepčního hlediska bude ocenění reálnou hodnotou stejné, ať již jsou prováděny úpravy maloobchodní ceny (směrem dolů) nebo velkoobchodní ceny (směrem nahoru). Obecně platí, že pro ocenění reálnou hodnotou by měla být použita cena, která vyžaduje nejmenší množství subjektivních úprav.

(g) *Držená a používaná budova*. Vstupem na úrovni 2 by byla cena budovy za metr čtvereční (násobek ocenění) odvozená z pozorovatelných tržních údajů, například násobků odvozených z cen pozorovaných transakcí týkajících se srovnatelných (tj. podobných) budov v podobných lokalitách.

▼M33

(h) *Peněžotvorná jednotka*. Vstupem na úrovni 2 by byl násobek ocenění (např. násobek zisků nebo výnosů nebo obdobného měřítka výkonnosti) odvozený z pozorovatelných tržních údajů, například násobky odvozené z cen pozorovaných transakcí týkajících se srovnatelných (tj. podobných) podniků, s přihlédnutím k provozním, tržním, finančním i nefinančním faktorům.

Vstupy na úrovni 3 (odstavce 86–90)

B36 Jako příklady vstupů na úrovni 3 pro konkrétní aktiva a závazky lze uvést:

(a) *Dlouhodobý měnový swap*. Vstupem na úrovni 3 by byla úroková sazba v konkrétní měně, která není pozorovatelná a nelze ji potvrdit pozorovatelnými tržními údaji v obvykle kótovaných intervalech nebo jinak v zásadě po celou dobu trvání měnového swapu. Úrokové sazby měnových swapů jsou swapové sazby vypočtené z výnosových křivek v příslušných zemích.

(b) *Tříletá opce na akcie obchodované na burze*. Vstupem na úrovni 3 by byla historická volatilita, tj. volatilita pro akcie odvozená z historických cen akcií. Historická volatilita obvykle nepředstavuje současná očekávání účastníků trhu týkající se budoucí volatility, a to ani v případě, že je to jediná informace, která je k dispozici pro ocenění opce.

(c) *Úrokový swap*. Vstupem na úrovni 3 by byla úprava na konsensuální (nezávaznou) tržní cenu střed za příslušný swap zpracovaná za použití údajů, které nejsou přímo pozorovatelné a nelze je jinak potvrdit pozorovatelnými tržními údaji.

(d) *Závazek z titulu ukončení provozu převzatý v rámci podnikové kombinace*. Vstupem na úrovni 3 by byl současný odhad za použití vlastních údajů účetní jednotky týkající se budoucích peněžních odtoků, jež mají být uhrazeny za účelem splnění závazku (včetně očekávání účastníků trhu ohledně nákladů na plnění tohoto závazku a náhrady, kterou by účastník trhu požadoval za převzetí závazku demontovat aktivum), pokud nejsou k dispozici přiměřeně dostupné informace, které by naznačovaly, že by účastníci trhu použili odlišné předpoklady. Tento vstup na úrovni 3 by byl použit v rámci techniky oceňování pomocí současné hodnoty společně s jinými vstupy, např. současnou bezrizikovou úrokovou sazbou nebo bezrizikovou úrokovou sazbou upravenou o úvěrové riziko, pokud se vliv úvěrové pozice účetní jednotky na reálnou hodnotu závazku odráží v diskontní sazbě, nikoli v odhadu budoucích peněžních odtoků.

(e) *Peněžotvorná jednotka*. Vstupem na úrovni 3 by byla finanční prognóza (např. peněžních toků nebo zisku či ztráty) vypracovaná za použití vlastních údajů účetní jednotky, pokud nejsou k dispozici žádné přiměřené informace, které by naznačovaly, že účastníci trhu by použili odlišné předpoklady.

▼M33

OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU, POKUD DOŠLO K VÝZNAMNÉMU POKLESU OBJEMU NEBO ÚROVNĚ AKTIVITY V SOUVISLOSTI S URČITÝM AKTIVEM NEBO ZÁVAZKEM

B37 Na reálnou hodnotu aktiva nebo závazku může mít vliv situace, kdy došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s tímto aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem (či podobnými aktivy nebo závazky). Za účelem zjištění na základě dostupných důkazů, zda došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem, musí účetní jednotka posoudit význam a relevanci faktorů, jako například:

(a) existuje málo nedávných transakcí;

(b) cenové kotace nejsou vypracovány za použití současných informací;

(c) cenové kotace se podstatně liší buď z hlediska času, nebo mezi tvůrci trhu (např. některé zprostředkované trhy);

(d) ukazatele, které byly dříve ve výrazné korelaci s reálnými hodnotami daného aktiva nebo závazku, prokazatelně nekorelují s nedávnými údaji o reálné hodnotě tohoto aktiva nebo závazku;

(e) dochází k výraznému nárůstu prémií za implicitní riziko likvidity, ukazatelů výnosů nebo výkonnosti (např. poměr úvěrů s opožděnými platbami nebo závažnost ztrát) v souvislosti s pozorovanými transakcemi nebo kótovanými cenami ve srovnání s odhadem očekávaných peněžních toků stanoveným danou účetní jednotkou, s přihlédnutím ke všem dostupným tržním údajům o úvěrovém riziku a jiném riziku neplnění závazků ve vztahu k určitému aktivu nebo závazku;

(f) dochází k širokému rozpětí nabídkové a poptávkové ceny nebo k významnému zvýšení rozpětí nabídkové a poptávkové ceny;

(g) dochází k významnému poklesu aktivity trhu ve vztahu k novým emisím (tj. primárního trhu) týkajícím se daného aktiva nebo závazku či podobných aktiv nebo závazků nebo zde takový trh chybí;

(h) veřejně dostupné je jen omezené množství informací (např. pro transakce, které se uskutečňují na přímém trhu mezi hlavními účastníky).

B38 Pokud účetní jednotka vyvodí závěr, že došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s daným aktivem nebo závazkem (nebo podobných aktiv či závazků), je třeba provést další analýzu transakcí nebo kótovaných cen. Pokles objemu nebo úrovně aktivity sám o sobě nemusí naznačovat, že cena transakce nebo kótovaná cena nevyjadřuje reálnou hodnotu nebo že transakce na tomto trhu není řádná. Pokud však účetní jednotka zjistí, že transakce nebo kótovaná cena nevyjadřuje reálnou hodnotu (mohou například existovat transakce, které nejsou řádné), bude nutné provést úpravu transakcí nebo kótovaných cen, pokud účetní jednotka používá tyto ceny jako základ pro ocenění reálnou hodnotou a tato úprava může být významná pro ocenění reálnou hodnotou jako celek. Úpravy mohou být rovněž nezbytné za jiných okolností (např. pokud cena za podobné aktivum vyžaduje významnou úpravu, aby byla učiněna srovnatelnou s oceňovaným aktivem nebo v případě, že je cena neaktuální).

▼M33

B39 Tento IFRS nepředepisuje metodiku pro provádění významných úprav transakcí nebo kótovaných cen. Viz odstavce 61–66 a B5–B11, ve kterých je analyzováno používání technik ocenění při ocenění reálnou hodnotou. Bez ohledu na použitou techniku ocenění je účetní jednotka povinna do ocenění promítnout přiměřené úpravy o riziko, včetně rizikové prémie odrážející částku, kterou by účastníci trhu požadovali jako náhradu za nejistotu plynoucí z peněžních toků aktiva nebo závazku (viz odstavec B17). Jinak by ocenění nevyjadřovalo věrně reálnou hodnotu. V některých případech může být stanovení vhodné úpravy o riziko obtížné. Míra obtížnosti sama o sobě však není dostatečným důvodem k vyloučení úpravy o riziko. Úprava o riziko by měla odrážet řádnou transakci mezi účastníky trhu v den ocenění za obvyklých tržních podmínek.

B40 Pokud došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, může být vhodné přistoupit ke změně techniky ocenění nebo k použití více technik ocenění (např. uplatnění tržního přístupu a techniky oceňování pomocí současné hodnoty). Při stanovení vah ukazatelů reálné hodnoty vyplývajících z použití více technik ocenění by účetní jednotka měla vzít v úvahu přiměřenost rozsahu ocenění reálnou hodnotou. Cílem je určit konkrétní bod v tomto rozsahu, který nejpřesněji vyjadřuje reálnou hodnotu za obvyklých tržních podmínek. Široký rozsah ocenění reálnou hodnotou může být signálem, že je třeba provést další analýzu.

B41 I v případě, že došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, cíl ocenění reálnou hodnotou zůstává stejný. Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacena za převod závazku v řádné transakci (tj. nikoli v situaci nucené likvidace nebo prodeje v tísni) mezi účastníky trhu v den ocenění za obvyklých tržních podmínek.

B42 Odhad ceny, za kterou by účastníci trhu byli ochotni uzavřít transakci ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek, pokud došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem, závisí na skutečnostech a okolnostech ke dni ocenění a vyžaduje uplatnění úsudku. Záměr účetní jednotky držet určité aktivum nebo vypořádat či jinak splnit závazek není při oceňování reálnou hodnotou relevantní, neboť reálná hodnota je ocenění založené na tržních aspektech, nikoli specifická hodnota ocenění pro určitou účetní jednotku.

Identifikace transakcí, které nejsou řádné

B43 Identifikace, zda je určitá transakce řádná (nebo není řádná) je obtížnější, pokud došlo k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem ve vztahu k běžné tržní aktivitě v souvislosti s tímto aktivem nebo závazkem (či podobnými aktivy nebo závazky). Za těchto okolností není vhodné vyvozovat závěr, že všechny transakce na tomto trhu nejsou řádné (tj. že se jedná o nucené likvidace nebo prodej v tísni). Lze uvést následující příklady okolností, které mohou naznačovat, že transakce není řádná:

(a) transakce nebyla přiměřeným způsobem vystavena působení tržních mechanismů v době předcházející dni ocenění tak, aby byly umožněny marketingové činnosti, které jsou běžné a obvyklé pro transakce týkající se těchto aktiv nebo závazků za obvyklých tržních podmínek;

(b) existovalo běžné a obvyklé marketingové období, ale prodávající nabídl aktivum nebo závazek jedinému účastníkovi trhu;

▼M33

(c) prodávající je v konkurzu či nucené správě nebo mu tato situace hrozí (tj. prodávající realizuje prodej v tísni);

(d) prodávající byl nucen přistoupit k prodeji, aby vyhověl požadavkům regulačních nebo právních předpisů (tj. prodávající byl k prodeji nucen okolnostmi);

(e) transakční cena je odlehlou hodnotou ve srovnání s jinými nedávnými transakcemi týkajícími se téhož nebo podobného aktiva nebo závazku.

Účetní jednotka vyhodnotí okolnosti s cílem určit, zda na základě přesvědčivosti dostupných důkazů lze transakci klasifikovat jako řádnou.

B44 Účetní jednotka posoudí při oceňování reálnou hodnotou nebo stanovení odhadu tržních rizikových prémií všechny následující aspekty:

(a) pokud důkazy naznačují, že transakce není řádná, účetní jednotka musí přikládat malou, případně žádnou váhu (v porovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty), této transakční ceně;

(b) v případě, že důkazy naznačují, že transakce je řádná, účetní jednotka tuto transakční cenu vezme v úvahu. Výše váhy přikládané této transakční ceně ve srovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty bude záviset například na následujících skutečnostech a okolnostech:

(i) objem transakce;

(ii) srovnatelnost transakce s oceňovaným aktivem nebo závazkem;

(iii) blízkost transakce ke dni ocenění;

(c) pokud účetní jednotka nemá dostatek informací k vyvození závěru, zda je transakce řádná, musí vzít v úvahu transakční cenu. Transakční cena ovšem nemusí vyjadřovat reálnou hodnotu (tj. transakční cena není nutně jediným nebo hlavním základem pro ocenění reálnou hodnotou nebo pro odhad tržních rizikových prémií). Pokud účetní jednotka nemá dostatek informací k vyvození závěru, zda jsou určité transakce řádné, bude přikládat těmto transakcím menší váhu ve srovnání s jinými transakcemi, u kterých je zjištěno, že jsou řádné.

Účetní jednotka není povinna podniknout vyčerpávající kroky ke zjištění, zda je určitá transakce řádná, nesmí však ignorovat informace, které jsou v přiměřené míře k dispozici. Pokud je účetní jednotka stranou transakce, má se za to, že má k dispozici dostatek informací k vyvození závěru, zda je transakce řádná.

Používání kótovaných cen poskytnutých třetími stranami

B45 Tento IFRS nevylučuje používání kótovaných cen poskytnutých třetími stranami, jako jsou oceňovací služby nebo obchodníci s cennými papíry, pokud účetní jednotka zjistí, že kótované ceny poskytnuté těmito stranami, jsou stanoveny v souladu s tímto IFRS.

B46 Pokud došlo v souvislosti s určitým aktivem nebo závazkem k významnému poklesu objemu nebo úrovně aktivity, účetní jednotka posoudí, zda kótované ceny poskytnuté třetími stranami byly stanoveny za použití současných informací, které odrážejí řádné transakce nebo pomocí techniky ocenění, která odráží předpoklady účastníků trhu (včetně předpokladů týkajících se rizik). Jestliže je přikládána váha kótované ceně jako vstupu pro ocenění reálnou hodnotou, účetní jednotka přikládá menší váhu (ve srovnání s jinými ukazateli reálné hodnoty, které odrážejí výsledky transakcí) cenovým odhadům, jež neodrážejí výsledky transakcí.

B47 Kromě toho při přikládání váhy dostupným důkazům je třeba vzít v úvahu povahu cenového odhadu (např. zda je cenový odhad orientační cenou nebo závaznou nabídkou) a větší váhu je nutno přikládat cenovým odhadům poskytovaným třetími stranami, které představují závazné nabídky.

▼M33

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto IFRS a má stejnou platnost jako ostatní části tohoto IFRS.

C1 Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka aplikuje tento IFRS na dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

C2 Účetní jednotka aplikuje tento IFRS prospektivně od počátku ročního období, ve kterém byl prvotně aplikován.

C3 Požadavky na zveřejnění tohoto IFRS nemusí být aplikovány na srovnatelné informace poskytované za období před prvotní aplikací tohoto IFRS.

▼M42

C4 Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 52. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních účetních obdobích začínajících 1. července 2014 nebo později. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně od začátku ročního období, ve kterém byl prvotně použit IFRS 13. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M53

C5 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 52. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼M54

C6 IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 16.

▼M52

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 15

Výnosy ze smluv se zákazníky

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit principy, které musí účetní jednotka uplatňovat k vykazování užitečných informací týkajících se povahy, částky, času a nejistoty *výnosů* a peněžních toků, které vyplývají ze *smlouvy* se *zákazníkem,* pro uživatele účetní závěrky.

Splnění cíle

2. Hlavním principem tohoto standardu směřujícím ke splnění cíle uvedeného v odstavci 1 je, že účetní jednotka vykazuje výnosy tak, aby zachytila převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží protihodnotu, na niž má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok výměnou za toto zboží nebo služby.

3. Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard, včetně použití jakýchkoli praktických zjednodušení, konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.

4. Tento standard specifikuje účtování o jednotlivých smlouvách se zákazníky. Účetní jednotka však může tento standard použít jako praktické zjednodušení na portfolio smluv (nebo na *závazky k plnění)* s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, podstatně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na jednotlivé smlouvy (nebo *závazky k plnění*) v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M54

5. Účetní jednotka použije tento standard na všechny smlouvy se zákazníky s výjimkou následujících:

a) leasingových smluv, které spadají do působnosti IFRS 16 *Leasingy*;

▼M52

b) pojistných smluv u pojišťoven, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

c) finančních nástrojů a jiných smluvních práv nebo závazků, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*, IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka,* IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*, a

d) nepeněžních směn mezi účetními jednotkami ve stejné oblasti podnikání s cílem usnadnit prodej zákazníkům nebo potenciálním zákazníkům. Tento standard by se například nevztahoval na smlouvy uzavřené mezi dvěma ropnými společnostmi, které se dohodly na směně ropy s cílem včasného uspokojení poptávky svých zákazníků na různých místech určení.

▼M52

6. Účetní jednotka použije tento standard na smlouvu (s výjimkou smluv uvedených v odstavci 5) pouze v případě, že protistranou této smlouvy je zákazník. Zákazník je osoba, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu. Protistrana smlouvy by nebyla zákazníkem například v případě, že by s účetní jednotkou uzavřela smlouvu o účasti na činnosti nebo procesu, při níž by smluvní strany sdílely rizika a požitky vyplývající z této činnosti nebo procesu (jako například vytvoření aktiva v rámci ujednání o spolupráci), a ne jen získala výsledek běžné činnosti této účetní jednotky.

7. Smlouva se zákazníkem může spadat částečně do rozsahu působnosti tohoto standardu a částečně do rozsahu působnosti jiných standardů uvedených v odstavci 5.

a) Pokud tyto jiné standardy specifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, účetní jednotka uplatní nejprve požadavky na oddělení a/nebo ocenění uvedené v těchto standardech. Účetní jednotka musí z *transakční ceny* vyloučit částku týkající se té části (nebo částí) smlouvy, které jsou prvotně oceněny v souladu s jinými standardy, a musí uplatnit odstavce 73–86 pro alokaci částky transakční ceny, která (případně) zbývá, na jednotlivé závazky k plnění spadající do rozsahu působnosti tohoto standardu a na jakékoli další části smlouvy uvedené v odst. 7 písm. b).

b) Pokud tyto jiné standardy nespecifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, pak účetní jednotka použije pro oddělení a/nebo prvotní ocenění části (nebo částí) této smlouvy tento standard.

8. Tento standard specifikuje vykazování přírůstkových nákladů na získání smlouvy se zákazníkem a nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, pokud tyto náklady nespadají do rozsahu působnosti jiného standardu (viz odstavce 91–104). Účetní jednotka použije tyto odstavce pouze na vynaložené náklady vztahující se ke smlouvě se zákazníkem (nebo k části této smlouvy), která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu.

ÚČTOVÁNÍ

Identifikace smlouvy

9. Účetní jednotka zaúčtuje smlouvu se zákazníkem, která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu, pouze v případě, jsou-li splněna všechna následující kritéria:

a) smluvní strany smlouvu schválily (písemně, ústně nebo v souladu s jinou běžnou obchodní praxí) a jsou zavázány k plnění svých příslušných závazků;

b) účetní jednotka je schopna identifikovat práva jednotlivých stran týkající se zboží nebo služeb, které mají být převedeny;

c) účetní jednotka je schopna identifikovat platební podmínky u zboží nebo služeb, které mají být převedeny;

▼M52

d) smlouva má obchodní podstatu (tj. očekává se, že na základě této smlouvy se změní riziko, čas nebo částka budoucích peněžních toků účetní jednotky) a

e) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude inkasovat protihodnotu, na kterou jí vznikne nárok výměnou za zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka. Při hodnocení pravděpodobnosti toho, zda je částka protihodnoty inkasovatelná, musí účetní jednotka zvažovat pouze schopnost a úmysl zákazníka tuto částku protihodnoty zaplatit, jakmile nastane její splatnost. Částka protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, může být nižší než cena uvedená ve smlouvě, pokud je protihodnota proměnlivá, protože účetní jednotka může zákazníkovi nabídnout cenovou úlevu (viz odstavec 52).

10. Smlouva je dohodou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky. Vymahatelnost práv a závazků ve smlouvě je otázkou práva. Smlouvy mohou být písemné, ústní nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky. Postupy a procesy uzavírání smluv se zákazníky se liší podle jednotlivých jurisdikcí, odvětví a účetních jednotek. Kromě toho se mohou lišit i v rámci jedné účetní jednotky (mohou například záviset na typu zákazníka nebo na povaze přislíbeného zboží nebo služeb). Účetní jednotka musí tyto postupy a procesy zvážit při určování, zda a kdy na základě dohody se zákazníkem vznikají vymahatelná práva a závazky.

11. Některé smlouvy se zákazníky nemusí mít pevně stanovenou dobu trvání a kterákoli ze smluvních stran je může kdykoli ukončit nebo modifikovat. Jiné smlouvy se mohou automaticky obnovovat v pravidelných intervalech, které jsou specifikovány ve smlouvě. Účetní jednotka použije tento standard na dobu trvání smlouvy (tj. smluvní období), ve kterém mají smluvní strany stávající vymahatelná práva a závazky.

12. Pro účely tohoto standardu smlouva neexistuje, pokud mají všechny smluvní strany jednostranné vymahatelné právo ukončit smlouvu bez počátečního plnění bez náhrady pro druhou stranu (nebo strany). O smlouvu bez počátečního plnění se jedná, pokud jsou splněna obě následující kritéria:

a) účetní jednotka dosud nepřevedla žádné přislíbené zboží ani služby na zákazníka a

b) účetní jednotka dosud neobdržela žádnou protihodnotu výměnou za přislíbené zboží nebo služby, ani jí na ni dosud nevznikl nárok.

13. Pokud smlouva se zákazníkem splňuje kritéria uvedená v odstavci 9 při uzavření smlouvy, účetní jednotka tato kritéria nepřehodnocuje, pokud nebyly zjištěny náznaky významných změn skutečností a okolností. Například pokud by se schopnost zákazníka uhradit protihodnotu významně zhoršila, účetní jednotka by přehodnotila, zda je pravděpodobné, aby inkasovala protihodnotu, na kterou bude mít nárok výměnou za zbývající zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka.

▼M52

14. Jestliže smlouva se zákazníkem nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 9, musí účetní jednotka smlouvu dále posuzovat s cílem určit, zda budou kritéria uvedená v odstavci 9 splněna následně.

15. Jestliže smlouva se zákazníkem nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 9 a účetní jednotka obdrží od zákazníka protihodnotu, vykáže účetní jednotka tuto obdrženou protihodnotu jako výnos pouze tehdy, nastane-li některá z následujících událostí:

a) účetní jednotka nemá žádné zbývající závazky spočívající v převedení zboží nebo služeb na zákazníka, a obdržela celou nebo v podstatě celou protihodnotu přislíbenou zákazníkem, která je nevratná, nebo

b) smlouva byla ukončena a protihodnota obdržená od zákazníka je nevratná.

16. Účetní jednotka vykazuje protihodnotu obdrženou od zákazníka jako závazek, dokud nenastane jedna z událostí uvedených v odstavci 15 nebo dokud nebudou následně splněna kritéria uvedená v odstavci 9 (viz odstavec 14). V závislosti na skutečnostech a okolnostech týkajících se smlouvy představuje vykázaný závazek účetní jednotky, že buď v budoucnosti převede zboží nebo služby, nebo vrátí přijatou protihodnotu. V obou těchto případech musí být tento závazek oceněn částkou protihodnoty obdržené od zákazníka.

Kombinace smluv

17. Účetní jednotka musí kombinovat dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejným zákazníkem (nebo spřízněnými stranami tohoto zákazníka) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:

a) smlouvy jsou sjednány jako balíček s jediným obchodním cílem;

b) částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy, nebo

c) zboží nebo služby přislíbené v těchto smlouvách (případně některé zboží nebo služby přislíbené v jednotlivých těchto smlouvách) představují jediný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.

Modifikace smluv

18. Modifikací smlouvy se rozumí změna rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) smlouvy, která je schválena smluvními stranami. V některých odvětvích a jurisdikcích může být modifikace smlouvy popsána jako příkaz k provedení změn, variace nebo úprava. K modifikaci smlouvy dochází, když smluvní strany schválí modifikaci, která vytváří nová nebo mění stávající vymahatelná práva a závazky smluvních stran. Modifikace smlouvy může být schválena písemně, ústní dohodou nebo může vyplývat z běžné obchodní praxe. Pokud smluvní strany neschválily modifikaci smlouvy, musí účetní jednotka nadále aplikovat tento standard na stávající smlouvu, dokud nebude modifikace smlouvy schválena.

▼**M52**

19. Modifikace smlouvy může existovat i v případě, že jsou smluvní strany ve sporu ohledně rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) této modifikace, případně pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny. Při určování toho, zda jsou práva a závazky, které byly vytvořeny nebo změněny na základě této modifikace, vymahatelné, musí účetní jednotka zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně smluvních podmínek a jiných důkazů. Pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny, musí účetní jednotka odhadnout změnu transakční ceny vyplývající z modifikace v souladu s odstavci 50–54 o odhadu variabilní protihodnoty a s odstavci 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty.

20. Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy jako samostatnou smlouvu, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

a) zvýší se rozsah působnosti smlouvy vzhledem k přidání přislíbeného zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné (v souladu s odstavci 26–30), a

b) zvýší se cena smlouvy o částku protihodnoty, která odráží *samostatné prodejní ceny* účetní jednotky týkající se dalšího přislíbeného zboží nebo služeb a veškeré příslušné úpravy této ceny, jejichž cílem je odrážet okolnosti konkrétní smlouvy. Účetní jednotka může například upravit samostatnou prodejní cenu dalšího zboží nebo služby o slevu, kterou zákazník obdrží, protože není nutné, aby vynaložila náklady související s prodejem, které by vynaložila při prodeji podobného zboží nebo služeb novému zákazníkovi.

21. Pokud není modifikace smlouvy účtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka zaúčtovat přislíbené zboží nebo služby, které ke dni modifikace smlouvy dosud nebyly převedeny (tj. zbývající přislíbené zboží nebo služby), jakýmkoli z následujících způsobů, který lze použít:

a) Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o ukončení stávající smlouvy a uzavření smlouvy nové, pokud jsou zbývající zboží nebo služby odlišitelné od zboží nebo služeb převedených k datu modifikace smlouvy nebo před tímto datem. Částka protihodnoty, která má být alokována na zbývající závazky k plnění (nebo na zbývající odlišitelné zboží nebo služby v rámci téhož závazku k plnění identifikovaného v souladu s odst. 22 písm. b)) je součtem:

i) protihodnoty přislíbené zákazníkem (včetně částek již přijatých od zákazníka), která byla zahrnuta do odhadu transakční ceny a která nebyla vykázána jako výnos, a

ii) protihodnoty přislíbené v rámci modifikace smlouvy.

▼M52

b) Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o součást stávající smlouvy, pokud zbývající zboží nebo služby nejsou odlišitelné a tvoří tedy součást jediného závazku k plnění, který je k datu modifikace smlouvy částečně splněn. Dopad, který má modifikace smlouvy na transakční cenu a na ukazatel pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění, se vykazuje jako úprava výnosů (buď jako zvýšení nebo jako snížení výnosů) k datu modifikace smlouvy (tj. úprava výnosů se provádí na bázi kumulativního dorovnání).

c) Pokud zbývající zboží nebo služby představují kombinaci položek a) a b), pak musí účetní jednotka vykázat dopady modifikace na nesplněné (včetně částečně nesplněných) závazky k plnění v modifikované smlouvě způsobem, který je v souladu s cíli tohoto odstavce.

Identifikace závazků k plnění

22. **Při uzavření smlouvy musí účetní jednotka posoudit zboží nebo služby přislíbené ve smlouvě se zákazníkem a musí identifikovat jako závazek k plnění každý příslib převodu na zákazníka, který se týká buď:**

a) zboží nebo služby (nebo souboru zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné; nebo

b) série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které mají stejný způsob převodu na zákazníka (viz odstavec 23).

23. Série odlišitelného zboží nebo služeb má stejný způsob převodu na zákazníka, pokud jsou splněna obě následující kritéria:

a) každé odlišitelné zboží nebo služba v dané sérii, které účetní jednotka přislíbí převést na zákazníka, by splňovaly kritéria uvedená v odstavci 35 pro závazek k plnění plněný průběžně, a

b) v souladu s odstavci 39–40 by byla při převodu jakéhokoli odlišitelného zboží nebo služby z dané série na zákazníka použita stejná metoda měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění.

Přísliby ve smlouvách se zákazníky

24. Smlouva se zákazníkem zpravidla výslovně uvádí zboží nebo služby, jejichž převod na zákazníka účetní jednotka přislibuje. Závazky k plnění identifikované ve smlouvě se zákazníkem však nemusí být omezeny jen na zboží nebo služby výslovně uvedené v této smlouvě. Je tomu tak proto, že smlouva se zákazníkem může zahrnovat i přísliby, které vycházejí z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejích zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, pokud v době uzavření smlouvy tyto přísliby vytvářejí u zákazníka reálné očekávání, že účetní jednotka zboží nebo službu na tohoto zákazníka převede.

▼M52

25. Závazky k plnění nezahrnují činnosti, které účetní jednotka musí provést, aby smlouvu splnila, s výjimkou činností, jimiž se uskutečňuje převod zboží nebo služby na zákazníka. Může být například nezbytné, aby poskytovatel služeb provedl různé administrativní úkony za účelem přípravy smlouvy. Provedením těchto úkolů nedochází k převodu služby na zákazníka v průběhu plnění těchto úkolů. Tyto přípravné činnosti proto nepředstavují závazek k plnění.

Odlišitelné zboží nebo služby

▼M55

26. V závislosti na smlouvě může přislíbené zboží nebo služby zahrnovat mimo jiné:

a) prodej zboží vytvořeného účetní jednotkou (například zásoby výrobce);

b) další prodej zboží zakoupeného účetní jednotkou (například zboží maloobchodního prodejce);

c) další prodej práv ke zboží nebo službám zakoupeným účetní jednotkou (například lístek prodaný dále účetní jednotkou jednající v roli odpovědného subjektu, jak je uvedeno v odstavcích B34–B38);

d) provedení smluvně dohodnutého úkolu (nebo úkolů) pro zákazníka;

e) poskytování služby spočívající v připravenosti poskytnout zboží nebo služby (například nespecifikované aktualizace softwaru, které se poskytují v okamžiku, kdy jsou k dispozici), nebo ve zpřístupnění zboží nebo služeb zákazníkovi k využití tehdy a takovým způsobem, jak zákazník rozhodne;

f) poskytování služby spočívající v zajištění převodu zboží nebo služeb na zákazníka od jiné strany (například jednání v roli zástupce jiné strany, jak je to popsáno v odstavcích B34–B38);

g) poskytování práv ke zboží nebo službám, které budou poskytnuty v budoucnosti a které zákazník může dále prodat nebo poskytnout svému zákazníkovi (například účetní jednotka, která prodává výrobek maloobchodnímu prodejci, přislíbí převod dalšího zboží nebo služby na osobu, která tento výrobek od maloobchodního prodejce koupí);

h) výstavba, výroba nebo vývoj aktiva z pověření zákazníka;

i) poskytování licencí (viz odstavce B52–B63B) a

j) poskytování opcí na nákup dalšího zboží nebo služeb (pokud tyto opce poskytují zákazníkovi hmotné právo, jak je popsáno v odstavcích B39–B43).

27. Zboží nebo služba, které byly přislíbeny zákazníkovi, jsou odlišitelné, pokud jsou splněna obě následující kritéria:

a) zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch buď samostatně, nebo společně s dalšími zdroji, které jsou zákazníkovi pohotově dostupné (tj. zboží nebo služba jsou schopny být odlišitelné), a

▼M55

b) příslib účetní jednotky převést zboží nebo službu na zákazníka je samostatně identifikovatelný oproti jiným příslibům ve smlouvě (tj. příslib převést zboží nebo službu je odlišitelný v kontextu dané smlouvy).

▼M52

28. Zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch v souladu s odst. 27 písm. a), pokud by toto zboží nebo služba mohlo být použito, spotřebováno nebo prodáno za částku vyšší než hodnotu šrotu nebo jinak drženo způsobem, který vytváří ekonomický prospěch. U některého zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby jako takového. U jiného zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby pouze ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji. Snadno dostupným zdrojem je zboží nebo služba, které je prodáváno samostatně (danou účetní jednotkou nebo jinou účetní jednotkou) nebo zdroj, který zákazník již obdržel od účetní jednotky (včetně zboží nebo služeb, které by účetní jednotka již převedla na zákazníka v souladu se smlouvou) nebo na základě jiných transakcí nebo událostí. Důkazem toho, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služeb, a to buď samostatně, nebo ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji, mohou být různé faktory. O tom, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služby samostatně nebo společně s jinými snadno dostupnými zdroji, by svědčila například skutečnost, že účetní jednotka toto zboží nebo službu pravidelně prodává samostatně.

▼M55

29. Při posuzování toho, zda jsou přísliby účetní jednotky převést zboží nebo služby na zákazníka samostatně identifikovatelné podle odst. 27 písm. b), je nutné určit, zda povahou příslibu v kontextu dané smlouvy je převést každý z uvedeného zboží nebo služeb zvlášť, nebo naopak převést kombinovanou položku nebo položky, k nimž přislíbené zboží nebo služby představují vstupy. Faktory, které nasvědčují tomu, že dva nebo více příslibů převést zboží nebo služby na zákazníka nejsou samostatně identifikovatelné, zahrnují mimo jiné následující:

a) účetní jednotka poskytuje významnou službu spočívající v integraci zboží nebo služeb s jiným zbožím nebo službami přislíbenými ve smlouvě do souboru zboží nebo služeb, které představují kombinovaný výstup nebo výstupy, na něž zákazník uzavřel smlouvu. Jinak řečeno, účetní jednotka používá dané zboží nebo služby jako vstupy pro výrobu nebo dodávku kombinovaného výstupu nebo výstupů specifikovaných zákazníkem. Společný výstup nebo výstupy mohou obsahovat více než jednu fázi, prvek nebo jednotku;

b) jedna nebo více položek zboží nebo služeb podstatným způsobem modifikuje nebo přizpůsobuje jednu nebo více položek jiného zboží nebo služeb přislíbených ve smlouvě nebo je takovou jednou nebo více položkami modifikována nebo přizpůsobena;

c) zboží nebo služby jsou navzájem vysoce závislé nebo do značné míry vzájemně spojené. Jinak řečeno, každá z položek zboží nebo služeb je významně ovlivněna jednou nebo více položkami jiného zboží nebo služeb ve smlouvě. V některých případech dvě nebo více položek zboží nebo služeb jsou navzájem významně ovlivněny, neboť účetní jednotka by nebyla s to splnit svůj příslib převedením každé z položek daného zboží nebo služeb samostatně.

▼M52

30. Pokud přislíbené zboží nebo služba nejsou odlišitelné, musí účetní jednotka toto zboží nebo službu zkombinovat s jiným přislíbeným zbožím nebo službami, dokud neidentifikuje soubor zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné. V některých případech by to vedlo k tomu, že by účetní jednotka účtovala o veškerém zboží nebo službách přislíbených ve smlouvě jako o jediném závazku k plnění.

Splnění závazků k plnění

31. Účetní jednotka je povinna vykázat (vykazovat) výnosy, jakmile splní (tak jak plní) závazek k plnění tím, že převede (převádí) přislíbené zboží nebo službu (tj. aktivum) na zákazníka. Aktivum je převedeno (převáděno), jakmile zákazník získá (tak jak zákazník získává) nad aktivem kontrolu.

32. U každého závazku k plnění identifikovaného v souladu s odstavci 22–30 musí účetní jednotka při uzavření smlouvy určit, zda tento závazek bude plnit průběžně (v souladu s odstavci 35–37) nebo zda jej splní jednorázově (v souladu s odstavcem 38). Pokud účetní jednotka nenaplní podmínky závazku k plnění průběžně, je závazek splněn jednorázově.

33. Zboží a služby jsou aktiva, i kdyby tomu tak bylo pouze přechodně, když jsou přijaty a užívány (jako je tomu v případě řady služeb). Kontrola nad aktivem označuje schopnost řídit využívání daného aktiva a získat z něj v podstatě veškerý zbývající prospěch. Kontrola zahrnuje schopnost zabránit tomu, aby jiné účetní jednotky řídily využívání daného aktiva a získávaly z něho prospěch. Požitek z aktiva představují potenciální peněžní toky (přítoky peněžních prostředků nebo úspory v oblasti odtoků peněžních prostředků), které lze získat přímo nebo nepřímo řadou způsobů, například:

a) využitím aktiva k výrobě zboží nebo poskytování služeb (včetně veřejných služeb);

b) využitím aktiva ke zvýšení hodnoty jiných aktiv;

c) využitím aktiva k vypořádání závazků nebo ke snížení nákladů;

d) prodejem nebo směnou aktiva;

e) zastavením aktiva za účelem zajištění úvěru a

f) držením aktiva.

34. Při posuzování, zda zákazník získal kontrolu nad aktivem, musí účetní jednotka zvážit veškeré případné dohody o zpětném odkupu aktiva (viz odstavce B64–B76).

Závazky k plnění plněné průběžně

35. Účetní jednotka převádí kontrolu nad zbožím nebo službou průběžně, čímž plní závazek k plnění a vykazuje výnosy průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:

▼M52

a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavce B3–B4);

b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká nebo se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavec B5); nebo

c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz bod 36), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavec 37).

36. Účetní jednotka nemá pro aktivum vzniklé na základě plnění poskytovaného účetní jednotkou alternativní využití, pokud je účetní jednotka buď smluvně omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva pro další využití při jeho vzniku či zhodnocování, nebo prakticky omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva v jeho dokončeném stavu pro jiné využití. Posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití, se provede při uzavření smlouvy. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka toto posouzení alternativního využití aktiva aktualizovat, pokud smluvní strany neschválí modifikaci smlouvy, která podstatně změní závazek k plnění. Odstavce B6–B8 poskytují návod pro posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití.

37. Účetní jednotka musí při posuzování, zda má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění v souladu s odst. 35 písm. c), zvážit podmínky smlouvy a rovněž veškeré právní předpisy, které se na tuto smlouvu vztahují. Nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění se nemusí týkat pevné částky. Účetní jednotka však musí mít vždy po celou dobu trvání smlouvy nárok na částku, která jí kompenzuje minimálně dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla přislíbené plnění. Odstavce B9-B13 poskytují návod na posouzení existence a vymahatelnosti nároku na úhradu a na to, zda by nárok účetní jednotky na úhradu opravňoval účetní jednotku k tomu, aby jí byla poskytnuta úhrada za dosud poskytnuté plnění.

Závazky k plnění splněné jednorázově

38. Pokud není závazek k plnění plněn průběžně v souladu s odstavci 35–37, splní účetní jednotka závazek k plnění jednorázově. Aby účetní jednotka stanovila okamžik, v němž zákazník získal kontrolu nad přislíbeným aktivem a účetní jednotka splní závazek k plnění, musí zvážit požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34. Účetní jednotka musí navíc zvážit ukazatele převodu kontroly, mezi něž lze zahrnout mimo jiné následující:

a) Účetní jednotka má momentální nárok na úhradu daného aktiva – pokud je zákazník aktuálně povinen provést úhradu za dané aktivum, může to nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal schopnost řídit využívání aktiva, které je předmětem této výměny, a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch.

▼M52

b) Zákazník má k danému aktivu právní titul – právní titul může naznačovat, která smluvní strana má schopnost řídit využívání aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Proto může převod právního titulu k danému aktivu nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal kontrolu nad daným aktivem. Pokud si účetní jednotka podrží právní titul pouze jako ochranu proti tomu, že zákazník nezaplatí, nebránila by tato práva účetní jednotky zákazníkovi v tom, aby získal kontrolu nad aktivem.

c) Účetní jednotka převedla fyzické vlastnictví daného aktiva – fyzické vlastnictví daného aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník má schopnost řídit využívání tohoto aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Fyzické vlastnictví však nemusí odpovídat kontrole nad aktivem. Například u některých dohod o zpětném odkupu a u některých konsignačních ujednání může být zákazník nebo příjemce fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje účetní jednotka. Naopak u některých ujednání o fakturaci před dodáním (tzv. bill-and-hold) může být účetní jednotka fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje zákazník. Odstavce B64–B76, B77–B78 a B79–B82 poskytují návod na vykazování dohod o zpětném odkupu, konsignačních ujednání a ujednání typu bill-and-hold.

d) Podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva nese zákazník – převod podstatných rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva na zákazníka může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Při vyhodnocování rizik a užitků spojených s vlastnictvím přislíbeného aktiva však musí účetní jednotka vyloučit veškerá rizika, na jejichž základě vzniká samostatný závazek k plnění navíc k závazku k plnění spojenému s převodem aktiva. Účetní jednotka například již převedla kontrolu nad aktivem na zákazníka, avšak dosud nesplnila další závazek k plnění spočívající v poskytování údržbářských služeb v souvislosti s převáděným aktivem.

e) Zákazník aktivum přijal – přijetí aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Aby mohla účetní jednotka zhodnotit dopad ustanovení o smluvním přijetí zákazníkem týkající se doby, kdy dojde k převodu kontroly nad aktivem, musí zvážit návod uvedený v odstavcích B83–B86.

Měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění

39. Pro každý závazek k plnění plněný průběžně v souladu s odstavci 35–37 musí účetní jednotka vykazovat výnosy průběžně na základě měření pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku k plnění. Cílem při měření pokroku je zachytit plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami přislíbenými zákazníkovi (tj. splnění závazku účetní jednotky k plnění).

▼M52

40. Účetní jednotka musí při měření pokroku pro každý závazek k plnění plněný průběžně uplatnit jednotnou metodu a musí tuto metodu důsledně uplatňovat u podobných závazků k plnění a za podobných okolností. Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka znovu změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku plněného průběžně.

Metody měření pokroku

41. Vhodné metody měření pokroku zahrnují metody výstupů a metody vstupů. Odstavce B14–B19 poskytují návod pro používání metod výstupů a metod vstupů při měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Při určování vhodné metody měření pokroku musí účetní jednotka zvážit povahu zboží nebo služby, které účetní jednotka přislíbila převést na zákazníka.

42. Při používání metody měření pokroku musí účetní jednotka z ukazatele pokroku vyloučit veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu účetní jednotka nepřevádí na zákazníka. Účetní jednotka musí naproti tomu do ukazatele pokroku zahrnout veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu při splňování závazku k plnění převádí na zákazníka.

43. Vzhledem k tomu, že se okolnosti v průběhu času mění, musí účetní jednotka svůj ukazatel pokroku aktualizovat tak, aby odrážel veškeré změny ve výsledku závazku k plnění. Takové změny ukazatele pokroku účetní jednotky se účtují jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Přiměřené ukazatele pokroku

44. Účetní jednotka vykazuje výnosy ze závazku k plnění plněného průběžně pouze tehdy, je-li schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by nebyla schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění, pokud by neměla k dispozici spolehlivé informace, které by byly nezbytné při uplatnění vhodné metody měření pokroku.

45. Za určitých okolností (například v raných fázích trvání smlouvy) nemusí být účetní jednotka schopna přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění, avšak očekává, že zpětně získá náklady vynaložené na to, aby splnila závazek k plnění. Za těchto okolností vykazuje účetní jednotka výnosy pouze v rozsahu dosud vynaložených nákladů, a to až do doby, kdy může přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění.

OCEŇOVÁNÍ

46. Jakmile je splněn (tak jak je plněn) závazek k plnění, vykáže (vykazuje) účetní jednotka jako výnosy částku transakční ceny (která nezahrnuje odhady variabilní protihodnoty, které jsou omezeny v souladu s odstavci 56–58) alokovanou na daný závazek k plnění.

▼M52

Určení transakční ceny

47. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a svou běžnou obchodní praxi. Transakční cena je částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka, s výjimkou částek inkasovaných v zastoupení třetích stran (například některé daně z prodeje). Protihodnota přislíbená ve smlouvě se zákazníkem může zahrnovat pevné částky, proměnlivé částky nebo obojí.

48. Odhad transakční ceny ovlivňuje povaha, čas a částka protihodnoty přislíbené zákazníkem. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit dopady všech následujících faktorů:

a) variabilní protihodnota (viz odstavce 50–55 a 59);

b) omezující odhady variabilní protihodnoty (viz odstavce 56–58);

c) existence významného prvku financování ve smlouvě (viz odstavce 60–65);

d) nepeněžní protihodnota (viz odstavce 66–69) a

e) protihodnota splatná zákazníkovi (viz odstavce 70–72).

49. Za účelem určení transakční ceny musí účetní jednotka předpokládat, že zboží nebo služby budou převedeny na zákazníka tak, jak to bylo přislíbeno v souladu se stávající smlouvou, a že tato smlouva nebude zrušena, obnovena ani modifikována.

Variabilní protihodnota

50. Pokud protihodnota přislíbená ve smlouvě zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout částku úhrady, na kterou bude mít nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka.

51. Částka protihodnoty se může lišit vzhledem ke slevám, srážkám, vratkám, úvěrům, cenovým úlevám, pobídkám, prémiím za plnění, pokutám nebo jiným podobným položkám. Přislíbená protihodnota se může lišit i v případě, že je nárok účetní jednotky na protihodnotu závislý na tom, zda dojde nebo nedojde k určité budoucí události. Částka protihodnoty by byla variabilní například v případě, že by byl produkt prodán buď s právem na vrácení, nebo by byla přislíbena pevná částka jako prémie za plnění při dosažení určeného milníku.

52. Variabilita týkající se protihodnoty přislíbené zákazníkem může být výslovně uvedena ve smlouvě. Kromě podmínek smlouvy je přislíbená protihodnota variabilní v případě, že nastane kterákoli z následujících okolností:

▼**M52**

a) zákazník má reálné očekávání vyplývající z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejích zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, že účetní jednotka bude akceptovat částku úhrady, která je nižší než cena uvedená ve smlouvě. To znamená, že se očekává, že účetní jednotka nabídne cenovou úlevu. V závislosti na jurisdikci, odvětví nebo zákazníkovi může být tato nabídka označována jako srážka, sleva, vratka nebo kredit.

b) jiné skutečnosti a okolnosti naznačují, že úmyslem účetní jednotky při uzavírání smlouvy se zákazníkem je nabídnout zákazníkovi cenovou úlevu.

53. Účetní jednotka musí odhadnout částku variabilní protihodnoty pomocí některé z následujících metod podle toho, která metoda umožní dle názoru účetní jednotky lépe předvídat částku protihodnoty, na kterou bude mít nárok:

a) Očekávaná hodnota – očekávanou hodnotou se rozumí součet pravděpodobnostně vážených částek v intervalu možných částek protihodnoty. Očekávaná hodnota může být vhodným odhadem částky variabilní protihodnoty, pokud má účetní jednotka velké množství smluv s podobnými charakteristikami.

b) Nejpravděpodobnější částka – nejpravděpodobnější částka je jediná nejpravděpodobnější částka v intervalu možných částek protihodnoty (tj. jediný nejpravděpodobnější výsledek smlouvy). Nejpravděpodobnější částka může být vhodným odhadem částky protihodnoty, pokud má smlouva pouze dva možné výsledky (účetní jednotka například buď získá, nebo nezíská prémii za plnění).

54. Účetní jednotka musí při odhadu dopadu nejistoty na částku variabilní protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, používat důsledně stejnou metodu po celou dobu platnosti smlouvy. Účetní jednotka musí navíc zvážit veškeré informace (historické, aktuální a předpokládané), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné, a musí určit přiměřený počet možných částek protihodnoty. Informace, které účetní jednotka používá pro odhad částky variabilní protihodnoty, by zpravidla měly být podobné jako informace, které používá vedení účetní jednotky během poptávkového a nabídkového procesu a při stanovení cen přislíbeného zboží nebo služeb.

Závazky vztahující se k refundaci

55. Účetní jednotka vykáže závazek vztahující se k refundaci, pokud obdrží od zákazníka protihodnotu a předpokládá, že bude zákazníkovi refundovat celou tuto protihodnotu nebo její část. Závazek vztahující se k refundaci za navrácené zboží nebo službu se oceňuje částkou již přijaté nebo nárokované protihodnoty, na kterou účetní jednotka nemá dle vlastního názoru nárok (tj. částky, které nebyly zahrnuty do transakční ceny). Závazek vztahující se k refundaci (a odpovídající změna transakční ceny, a tudíž i *smluvního závazku)* musí být na konci každého vykazovaného období aktualizován o důsledky změn okolností. Při zaúčtování závazku vztahujícího se k refundaci u prodeje s právem navrácení musí účetní jednotka uplatnit návod uvedený v odstavcích B20–B27.

▼**M52**

Omezující odhady variabilní protihodnoty

56. Účetní jednotka zahrne do transakční ceny celou částku variabilní protihodnoty odhadnuté v souladu s odstavcem 53 nebo její část, a to pouze je-li vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k zásadnímu stornu částky vykázaných kumulativních výnosů.

57. Při posuzování toho, zda je vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k zásadnímu stornu částky vykázaných kumulativních výnosů, musí účetní jednotka zvážit jak pravděpodobnost, tak výši tohoto storna výnosů. Mezi faktory, které by mohly tuto pravděpodobnost nebo výši storna výnosů zvýšit, patří mimo jiné:

a) částka protihodnoty je vysoce citlivá vůči faktorům, které jsou mimo vliv účetní jednotky. Tyto faktory mohou zahrnovat volatilitu trhu, úsudek nebo jednání třetích stran, povětrnostní podmínky a vysoké riziko zastarávání přislíbeného zboží nebo služby;

b) předpokládá se, že nejistota týkající se částky protihodnoty zůstane po dlouhou dobu nevyřešena;

c) zkušenosti účetní jednotky (nebo jiné důkazy) s podobnými typy smluv jsou omezené nebo mají omezenou prediktivní hodnotu;

d) účetní jednotka běžně buď poskytuje širokou škálu cenových úlev, nebo mění platební podmínky u podobných smluv za podobných okolností;

e) u dané smlouvy existuje velké množství a široká škála možných částek protihodnoty.

58. Účetní jednotka musí uplatnit odstavec B63 při účtování protihodnoty ve formě licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání, která je přislíbena výměnou za licenci na duševní vlastnictví.

Přehodnocení variabilní protihodnoty

59. Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat odhadovanou transakční cenu (včetně aktualizace svého posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) za účelem věrného zobrazení okolností, které nastaly na konci tohoto vykazovaného období, a změn okolností v průběhu tohoto vykazovaného období. Účetní jednotka musí zaúčtovat změny transakční ceny v souladu s odstavci 87–90.

▼**M52**

Existence významného prvku financování ve smlouvě

60. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka upravit přislíbenou částku protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz, pokud z časů úhrad odsouhlasených smluvními stranami (buď explicitně, nebo implicitně) plyne zákazníkovi nebo účetní jednotce významný prospěch spočívající ve financování převodu zboží nebo služeb na zákazníka. Za těchto okolností smlouva obsahuje významný prvek financování. Významný prvek financování může existovat bez ohledu na to, zda je příslib financování explicitně uveden ve smlouvě, nebo zda vyplývá z platebních podmínek, na nichž se smluvní strany dohodly.

61. Cílem účetní jednotky při úpravách přislíbené částky protihodnoty o významný prvek financování je vykázat výnosy v částce odrážející cenu, kterou by zákazník za přislíbené zboží nebo služby zaplatil, kdyby úhrada probíhala hotově, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka (tj. prodejní cena při hotové úhradě). Účetní jednotka musí při posuzování, zda smlouva obsahuje prvek financování a zda je tento prvek financování pro smlouvu významný, zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně obou následujících:

a) případný rozdíl mezi částkou přislíbené protihodnoty a prodejní cenou přislíbeného zboží nebo služeb při hotové úhradě a

b) kombinovaný dopad obou následujících faktorů:

i) očekávané délky období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo služby na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník toto zboží nebo služby uhradí, a

ii) převládající úrokové míry na relevantním trhu.

62. Bez ohledu na posouzení v odstavci 61 by smlouva se zákazníkem neobsahovala významný prvek financování, pokud by existoval kterýkoli z následujících faktorů:

a) zákazník zaplatil za zboží nebo služby předem a čas převodu tohoto zboží nebo služeb závisí na rozhodnutí zákazníka;

b) podstatná částka protihodnoty přislíbené zákazníkem je variabilní a částka nebo čas této protihodnoty se mění na základě toho, zda dojde nebo nedojde k budoucí události, která v podstatě není pod kontrolou zákazníka nebo účetní jednotky (pokud je například protihodnota licenčním poplatkem založeným na prodeji).

▼M52

c) rozdíl mezi přislíbenou protihodnotou a prodejní cenou zboží nebo služeb hotově hrazených (jak je uvedeno v odstavci 61) vzniká z jiných důvodů, než je poskytování finančních prostředků buď zákazníkovi, nebo účetní jednotce, a rozdíl mezi těmito částkami je úměrný důvodu tohoto rozdílu. Například platební podmínky by mohly účetní jednotce nebo zákazníkovi zajistit ochranu v případě, že by druhá smluvní strana náležitým způsobem nesplnila některé nebo všechny své závazky vyplývající z této smlouvy.

63. Účetní jednotka jako praktické zjednodušení nemusí upravit přislíbenou částku úhrady o dopady významného prvku financování, pokud při uzavření smlouvy očekává, že období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo službu na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník za toto zboží nebo službu zaplatí, bude trvat jeden rok či méně.

64. Aby při úpravě přislíbené částky protihodnoty o významný prvek financování splnila cíl uvedený v odstavci 61, musí účetní jednotka použít diskontní sazbu, která by se odrazila v samostatné finanční transakci mezi účetní jednotkou a jejím zákazníkem při uzavření smlouvy. Tato sazba by odrážela úvěrové charakteristiky strany, která dle smlouvy financování obdrží, a rovněž případný kolaterál nebo zajištění poskytnuté zákazníkem nebo účetní jednotkou včetně aktiv převedených v rámci smlouvy. Účetní jednotka může být schopna tuto sazbu určit na základě identifikace sazby, která diskontuje nominální částku přislíbené protihodnoty na cenu, kterou by zákazník zaplatil v hotovosti za zboží nebo služby, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka diskontní sazbu aktualizovat o změny úrokových měr ani o jiné okolnosti (například o změnu při posuzování úvěrového rizika zákazníka).

65. Účetní jednotka musí ve výkazu o úplném výsledku vykazovat dopady financování (výnosy z úroků nebo úrokové náklady) odděleně od výnosů ze smluv se zákazníky. Výnosy z úroků nebo úrokové náklady se vykazují pouze v tom rozsahu, ve kterém se vykazuje *smluvní aktivum* (nebo pohledávka) nebo smluvní závazek při účtování smlouvy se zákazníkem.

Nepeněžní protihodnota

66. Pro určení transakční ceny u smluv, u nichž zákazník přislíbí protihodnotu v jiné než peněžní formě, musí účetní jednotka ocenit tuto nepeněžní protihodnotu (nebo příslib nepeněžní protihodnoty) reálnou hodnotou.

67. Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu nepeněžní protihodnoty, musí tuto protihodnotu ocenit nepřímo odkazem na samostatnou prodejní cenu zboží nebo služeb přislíbených zákazníkovi (nebo skupině zákazníků) výměnou za tuto protihodnotu.

68. Reálná hodnota nepeněžní protihodnoty se může lišit v závislosti na formě této protihodnoty (například změna ceny akcie, kterou má účetní jednotka nárok od zákazníka získat). Pokud se reálná hodnota nepeněžní protihodnoty přislíbené zákazníkem liší z jiných důvodů, než je pouze forma této protihodnoty (reálná hodnota by se mohla lišit například vzhledem k výkonnosti účetní jednotky), je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 56–58.

▼M52

69. Pokud zákazník přispěje zbožím nebo službou (například materiál, výrobní prostředky nebo pracovní síly), aby účetní jednotce usnadnil plnění smlouvy, musí účetní jednotka posoudit, zda získá kontrolu nad tímto zbožím nebo službou. V takovém případě musí účetní jednotka zaúčtovat toto vložené zboží nebo služby jako nepeněžní protihodnotu přijatou od zákazníka.

Protihodnota hrazená zákazníkovi

70. Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje hotovostní částky, které účetní jednotka uhradí nebo předpokládá, že uhradí, zákazníkovi (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje rovněž kredity nebo jiné položky (například kupon nebo poukázku), které lze zaúčtovat proti částkám dlužným účetní jednotce (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Účetní jednotka musí zaúčtovat protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny, a tedy i výnosů, pokud se tato úhrada zákazníkovi netýká výměny za odlišitelné zboží nebo službu (jak je uvedeno v odstavcích 26–30), které zákazník převádí na účetní jednotku. Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout transakční cenu (včetně posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) v souladu s odstavci 50–58.

71. Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi představuje úhradu za odlišitelné zboží nebo službu od zákazníka, pak účetní jednotka zaúčtuje nákup tohoto zboží nebo služby stejným způsobem, jakým účtuje jiné nákupy od dodavatelů. Pokud částka protihodnoty hrazená zákazníkovi převýší reálnou hodnotu odlišitelného zboží nebo služby, které účetní jednotka obdrží od zákazníka, pak musí účetní jednotka tento přebytek zaúčtovat jako snížení transakční ceny. Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu zboží nebo služby přijaté od zákazníka, musí zaúčtovat celou protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny.

72. Pokud je tedy protihodnota hrazená zákazníkovi zaúčtována jako snížení transakční ceny, musí účetní jednotka vykázat snížení výnosů, jakmile nastane (tak jak nastává) pozdější z následujících událostí:

a) účetní jednotka vykáže výnosy z převodu daného zboží nebo služby na zákazníka, a

b) účetní jednotka uhradí nebo přislíbí uhradit protihodnotu (i v případě, že je tato úhrada podmíněna budoucí událostí). Tento příslib může být implicitní na základě běžné obchodní praxe účetní jednotky.

Alokace transakční ceny na závazky k plnění

73. Cílem při alokaci transakční ceny je, aby účetní jednotka alokovala tuto cenu na jednotlivé závazky k plnění (nebo odlišitelné zboží nebo službu) v částce, která zachycuje částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka.

▼M52

74. Pro splnění tohoto alokačního cíle musí účetní jednotka alokovat transakční cenu na každý závazek k plnění identifikovaný ve smlouvě na základě příslušné samostatné prodejní ceny v souladu s odstavci 76–80, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 81–83 (pro alokaci slev) a v odstavcích 84–86 (pro alokaci protihodnoty, která zahrnuje variabilní částky).

75. Odstavce 76–86 se nepoužijí, pokud je ve smlouvě stanoven pouze jeden závazek k plnění. Odstavce 84–86 však lze použít, pokud účetní jednotka přislíbí převést sérii odlišitelného zboží nebo služeb identifikovaných jako jediný závazek k plnění v souladu s odst. 22 písm. b) a přislíbená protihodnota zahrnuje variabilní částky.

Alokace na základě samostatných prodejních cen

76. Pro alokaci transakční ceny na jednotlivé závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka určit tuto samostatnou prodejní cenu při uzavření smlouvy o odlišitelném zboží nebo službě, na nichž je založen každý závazek k plnění ve smlouvě, a alokovat transakční cenu v poměru k těmto samostatným prodejním cenám.

77. Samostatná prodejní cena je cena, za kterou by účetní jednotka prodala přislíbené zboží nebo službu zákazníkovi samostatně. Nejlepším důkazem samostatné prodejní ceny je objektivně zjistitelná cena zboží nebo služby, kdy účetní jednotka prodává dané zboží nebo službu samostatně za podobných okolností a podobným zákazníkům. Smluvně stanovená cena zboží nebo služby nebo jeho cena podle ceníku může být samostatnou prodejní cenou tohoto zboží nebo služby (avšak tento předpoklad nemusí nutně platit vždy).

78. Pokud není samostatná prodejní cena přímo objektivně zjistitelná, musí účetní jednotka tuto samostatnou prodejní cenu odhadnout v takové výši, která by byla výsledkem alokace transakční ceny splňující cíl alokace uvedený v odstavci 73. Při odhadu samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka zvážit všechny informace (včetně tržních podmínek, faktorů specifických pro určitou účetní jednotku a informací o zákazníkovi nebo o typu zákazníka), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné. Přitom musí účetní jednotka maximalizovat využití objektivně zjistitelných vstupů a důsledně uplatňovat metody odhadu za podobných okolností.

79. Vhodné metody odhadu samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb zahrnují mimo jiné následující metody:

a) Přístup upraveného tržního zhodnocení – účetní jednotka by mohla vyhodnotit trh, na kterém prodává zboží nebo služby, a odhadnout cenu, kterou by byl zákazník na tomto trhu ochoten za toto zboží nebo služby zaplatit. Tento přístup může zahrnovat rovněž odkaz na ceny podobného zboží nebo služeb konkurentů účetní jednotky a úpravu těchto cen podle potřeby tak, aby odrážela náklady a marže účetní jednotky.

b) Metoda oceňování pořizovacími náklady a přirážkou – účetní jednotka může předpovědět své očekávané náklady na splnění závazku k plnění a přidat k nim přiměřenou marži pro dané zboží nebo službu.

▼M52

c) Zbytkový přístup – účetní jednotka může odhadnout samostatnou prodejní cenu odkazem na celkovou transakční cenu sníženou o součet objektivně zjistitelných samostatných prodejních cen jiného zboží nebo služeb přislíbených ve smlouvě. Účetní jednotka však může použít zbytkový přístup k tomu, aby v souladu s odstavcem 78 odhadla samostatnou prodejní cenu zboží nebo služby, pouze tehdy, je-li splněno jedno z následujících kritérií:

i) účetní jednotka prodává totéž zboží nebo službu různým zákazníkům (současně nebo téměř současně) za široké spektrum částek (tj. prodejní cena je vysoce variabilní, protože reprezentativní samostatná prodejní cena není rozeznatelná od minulých transakcí nebo jiných objektivně zjistitelných důkazů); nebo

ii) účetní jednotka dosud nestanovila cenu za dané zboží nebo službu a toto zboží nebo služba nebyly dříve prodávány na samostatném základě (tj. prodejní cena je nejistá).

80. Pro odhad samostatných prodejních cen zboží nebo služeb přislíbených ve smlouvě může být nezbytné použít kombinaci metod v případě, že toto zboží nebo služby mají ve dvou nebo více případech vysoce variabilní nebo nejisté samostatné prodejní ceny. Účetní jednotka může například použít zbytkový přístup pro odhad souhrnné samostatné prodejní ceny tohoto přislíbeného zboží nebo služeb s vysoce variabilními nebo nejistými samostatnými prodejními cenami, a následně použít jinou metodu pro odhad samostatných prodejních cen jednotlivého zboží nebo služeb ve vztahu k této odhadované souhrnné samostatné prodejní ceně stanovené na základě zbytkového přístupu. Pokud účetní jednotka použije pro odhad samostatné prodejní ceny každého přislíbeného zboží nebo služby ve smlouvě kombinaci metod, musí posoudit, zda by alokace transakční ceny na tyto odhadované samostatné prodejní ceny byla v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 a s požadavky na odhad samostatných prodejních cen uvedenými v odstavci 78.

Alokace slevy

81. Zákazník obdrží slevu za nákup souboru zboží nebo služeb v případě, že součet samostatných prodejních cen tohoto přislíbeného zboží nebo služeb ve smlouvě převýší protihodnotu přislíbenou ve smlouvě. S výjimkou případů, kdy má účetní jednotka v souladu s odstavcem 82 k dispozici objektivně zjistitelné důkazy o tom, že se celá sleva vztahuje pouze na jeden nebo více, ale nikoli na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě, musí účetní jednotka slevu alokovat poměrně na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě. Poměrná alokace slevy za těchto okolností se provede tak, že účetní jednotka alokuje transakční cenu na jednotlivé závazky k plnění na základě poměru samostatných prodejních cen podkladového odlišitelného zboží nebo služeb.

82. Účetní jednotka musí alokovat slevu v plném rozsahu na jeden nebo více, avšak nikoli na všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

a) účetní jednotka pravidelně prodává každé odlišitelné zboží nebo službu (nebo každý soubor odlišitelného zboží nebo služeb) ve smlouvě na samostatném základě;

▼**M52**

b) účetní jednotka rovněž pravidelně prodává na samostatném základě soubor (nebo soubory) některého tohoto odlišitelného zboží nebo služeb se slevou ze samostatných prodejních cen zboží nebo služeb u každého souboru a

c) sleva přiřaditelná každému souboru zboží nebo služeb popsaných v odst. 82 písm. b) je v podstatě stejná jako sleva ve smlouvě a z analýzy zboží nebo služeb v každém souboru vyplývá objektivně zjistitelný důkaz závazku k plnění, k němuž celá sleva ve smlouvě náleží.

83. Pokud je sleva alokována v plném rozsahu na jeden nebo více závazků k plnění ve smlouvě v souladu s odstavcem 82, musí účetní jednotka alokovat slevu dříve, než použije zbytkový přístup pro odhad samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb v souladu s odst. 79 písm. c).

Alokace variabilní protihodnoty

84. Variabilní protihodnota, která je přislíbena ve smlouvě, může být přiřaditelná celé smlouvě nebo určité části této smlouvy, jako jsou například následující:

a) jeden nebo více, ale ne všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě (například prémie může být podmíněna tím, že účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo službu v určitém časovém období); nebo

b) jeden nebo více, ale ne všechny, odlišitelné zboží nebo služby přislíbené v sérii odlišitelného zboží nebo služeb, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), (například protihodnota přislíbená za druhý rok dvouleté smlouvy na úklidové služby se zvýší na základě pohybů specifikovaného indexu inflace).

85. Účetní jednotka musí alokovat variabilní částku (a následné změny této částky) v plném rozsahu na závazek k plnění nebo na odlišitelné zboží nebo službu, které jsou součástí jednoho závazku k plnění, v souladu s odst. 22 písm. b), pokud jsou splněna obě následující kritéria:

a) podmínky variabilní úhrady se vztahují konkrétně k úsilí účetní jednotky splnit závazek k plnění nebo převést odlišitelné zboží nebo službu (nebo se vztahují ke konkrétnímu výstupu vyplývajícímu ze splnění závazku k plnění nebo z převodu odlišitelného zboží nebo služby) a

b) alokace variabilní částky protihodnoty v plném rozsahu na závazek plnění nebo na odlišitelné zboží nebo služby je v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 při zvážení všech závazků k plnění a platebních podmínek ve smlouvě.

86. Požadavky na alokaci uvedené v odstavcích 73–83 musí být uplatněny při alokaci zbývající částky transakční ceny, která nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 85.

▼M52

Změny transakční ceny

87. Po uzavření smlouvy se může transakční cena z řady důvodů změnit, včetně vyřešení nejistých událostí nebo jiných změn okolností, které mění částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za přislíbené zboží nebo služby.

88. Účetní jednotka musí alokovat na závazky k plnění uvedené ve smlouvě veškeré následné změny transakční ceny na stejném základě jako při uzavření smlouvy. V důsledku toho nesmí účetní jednotka přerozdělit transakční cenu tak, aby odrážela změny samostatných prodejních cen po uzavření smlouvy. Částky alokované na splněný závazek k plnění musí být vykázány jako výnosy nebo jako snížení výnosů v období, v němž dochází ke změně transakční ceny.

89. Účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny v plném rozsahu na jeden nebo více, ale nikoli na všechny, závazky k plnění nebo odlišitelné zboží nebo služby přislíbené v sérii, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), pouze pokud jsou splněna kritéria alokace variabilní protihodnoty uvedená v odstavci 85.

90. Účetní jednotka musí zaúčtovat změnu transakční ceny, která vznikne jako výsledek modifikace smlouvy v souladu s odstavci 18–21. V případě změny transakční ceny, která nastane po modifikaci smlouvy, však musí účetní jednotka pro alokaci změny transakční ceny uplatnit odstavce 87–89 kterýmkoli z následujících způsobů, který je použitelný:

a) Účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění identifikované ve smlouvě před touto modifikací, pokud je změna transakční ceny přiřaditelná částce variabilní protihodnoty přislíbené před provedením této modifikace a v tom rozsahu, ve kterém je přiřaditelná, a tato modifikace je zaúčtována v souladu s odst. 21 písm. a).

b) Ve všech ostatních případech, kdy modifikace nebyla zaúčtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění v modifikované smlouvě (tj. závazky k plnění, které bezprostředně po této modifikaci nebyly splněny nebo byly splněny jen částečně).

NÁKLADY SMLOUVY

Přírůstkové náklady na získání smlouvy

91. Účetní jednotka vykazuje jako aktivum přírůstkové náklady na získání smlouvy se zákazníkem, pokud očekává, že tyto náklady zpětně získá.

92. Přírůstkové náklady na získání smlouvy jsou náklady, které účetní jednotce vzniknou v souvislosti se získáním smlouvy se zákazníkem a které by nevznikly, pokud by smlouva získána nebyla (například prodejní provize).

93. Náklady na získání smlouvy, které by byly vynaloženy bez ohledu na to, zda byla smlouva získána, musí být vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, s výjimkou případů, kdy tyto náklady lze výslovně přeúčtovat zákazníkovi bez ohledu na to, zda byla smlouva získána.

▼M52

94. Účetní jednotka může jako praktické zjednodušení vykazovat přírůstkové náklady vzniklé v souvislosti se získáním smlouvy jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud doba odepisování nehmotného aktiva, které by účetní jednotka jinak vykázala, činí jeden rok nebo méně.

Náklady související s plněním smlouvy

95. Pokud náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem nespadají do rozsahu působnosti jiného standardu (například IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*), vykáže účetní jednotka náklady vynaložené na plnění smlouvy jako aktivum jen tehdy, pokud tyto náklady splňují všechna následující kritéria:

a) náklady přímo souvisejí se smlouvou nebo s očekávanou smlouvou, kterou účetní jednotka může konkrétně identifikovat (například náklady související se službami, které mají být poskytnuty na základě obnovení stávající smlouvy, nebo náklady na návrh aktiva, které má být převedeno podle konkrétní smlouvy, která dosud nebyla schválena);

b) náklady vytvářejí nebo zvyšují zdroje účetní jednotky, které budou použity k plnění (nebo pokračování v plnění) závazků k plnění v budoucnosti, a

c) předpokládá se, že náklady budou zpětně získány.

96. U nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, které spadají do rozsahu působnosti jiného standardu, musí účetní jednotka účtovat o těchto nákladech v souladu s těmito jinými standardy.

▼M54

97. Náklady, které se vztahují přímo ke smlouvě (nebo ke konkrétní očekávané smlouvě), zahrnují kterékoli z následujících položek:

▼M52

a) přímé osobní náklady (například platy a mzdy zaměstnanců, kteří poskytují přislíbené služby přímo zákazníkovi);

b) přímý materiál (například zásoby použité při poskytování přislíbené služby zákazníkovi);

▼M54

c) alokace nákladů, které souvisejí přímo se smlouvou nebo se smluvními činnostmi (například náklady na řízení zakázky nebo na dohled nad ní, pojištění a odpisy nástrojů, zařízení a aktiv z práv k užíváním, které se užívají při plnění smlouvy);

▼M52

d) náklady, které jsou výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy, a

e) jiné náklady, které jsou vynaloženy pouze z toho důvodu, že účetní jednotka uzavřela danou smlouvu (například platby subdodavatelům).

98. Účetní jednotka musí vykázat následující náklady jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy:

a) správní a režijní náklady (pokud nejsou tyto náklady výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy; v takovém případě musí účetní jednotka tyto náklady ocenit v souladu s odstavcem 97);

▼M52

b) náklady na odpadový materiál, práci nebo jiné zdroje pro plnění smlouvy, které nebyly zohledněny v ceně smlouvy;

c) náklady vztahující se ke splněným závazkům k plnění (nebo k částečně splněným závazkům k plnění) uvedeným ve smlouvě (tj. náklady, které se vztahují k minulému plnění) a

d) náklady, u nichž účetní jednotka nemůže rozlišit, zda se vztahují k nesplněným závazkům k plnění nebo ke splněným závazkům k plnění (případně k částečně splněným závazkům k plnění).

Odpisy nehmotných aktiv a znehodnocení

99. Aktivum vykázané v souladu s odstavcem 91 nebo 95 musí být systematicky odepisováno tak, aby tyto odpisy byly v souladu s převodem zboží nebo služeb, ke kterým se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Aktivum se může vztahovat ke zboží nebo službám, které mají být převedeny podle konkrétní očekávané smlouvy (jak je uvedeno v odst. 95 písm. a)).

100. Účetní jednotka musí tyto odpisy aktualizovat tak, aby odrážely významné změny předpokládaného času, v němž účetní jednotka provede převod zboží nebo služeb, k nimž se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Takové změny se účtují jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8.

101. Účetní jednotka vykazuje ztrátu ze znehodnocení do zisku nebo ztráty v rozsahu, v němž účetní hodnota aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 převýší:

a) zbývající částku protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává výměnou za zboží nebo služby, ke kterým se toto aktivum vztahuje, sníženou o

b) náklady, které se vztahují přímo k poskytování tohoto zboží nebo služeb a které nebyly vykázány jako náklady (viz odstavec 97).

102. Pro účely uplatnění odstavce 101 pro určení částky protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává, musí účetní jednotka použít zásady určování transakční ceny (s výjimkou požadavků v odstavcích 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty) a upravit tuto částku tak, aby odrážela dopady úvěrového rizika zákazníka.

103. Dříve, než účetní jednotka vykáže ztrátu ze znehodnocení aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95, musí vykázat případnou ztrátu ze znehodnocení aktiv vztahujících se ke smlouvě, která se vykazují v souladu s jiným standardem (například IAS 2, IAS 16 a IAS 38). Po uplatnění testu znehodnocení podle odstavce 101 musí účetní jednotka zahrnout výslednou účetní hodnotu aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky, do které náleží, za účelem uplatnění IAS 36 *Znehodnocení aktiv* na tuto peněžotvornou jednotku.

▼M52

104. Účetní jednotka vykazuje v zisku nebo ztrátě vrácení některých nebo všech ztrát ze znehodnocení vykázaných dříve v souladu s odstavcem 101 v případě, že podmínky tohoto znehodnocení pominuly nebo se zlepšily. Zvýšená účetní hodnota aktiva nesmí převýšit částku, která by byla stanovena (očištěnou o odpisy), pokud by dříve nebyla vykázána žádná ztráta ze znehodnocení.

VYKAZOVÁNÍ

105. Když kterákoli ze smluvních stran poskytne plnění, musí účetní jednotka vykázat danou smlouvu ve výkazu o finanční pozici jako smluvní aktivum nebo smluvní závazek v závislosti na vztahu mezi plněním účetní jednotky a úhradou zákazníka. Účetní jednotka musí vykazovat veškerá nepodmíněná práva na protihodnotu samostatně jako pohledávku.

106. Pokud zákazník hradí protihodnotu nebo pokud má účetní jednotka právo na protihodnotu, která je nepodmíněná (tj. pohledávka), dříve, než účetní jednotka převede zboží nebo službu na zákazníka, účetní jednotka vykáže tuto smlouvu jako smluvní závazek v okamžiku, kdy je tato úhrada provedena, případně kdy je splatná (podle toho, co nastane dříve). Smluvním závazkem se rozumí závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby, za něž účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně nastala splatnost částky protihodnoty) na zákazníka.

107. Pokud účetní jednotka poskytne plnění převodem zboží nebo služby na zákazníka dříve, než zákazník uhradí protihodnotu, nebo dříve, než nastane splatnost této úhrady, účetní jednotka tuto smlouvu vykáže jako smluvní aktivum s výjimkou veškerých částek, které jsou vykazovány jako pohledávka. Smluvním aktivem se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které tato účetní jednotka převedla na zákazníka. Účetní jednotka musí posoudit znehodnocení smluvního aktiva v souladu s IFRS 9. Znehodnocení smluvního aktiva musí být oceněno, vykázáno a zveřejněno na stejném základě jako finanční aktivum, které spadá do rozsahu působnosti IFRS 9 (viz rovněž odst. 113 písm. b)).

108. Pohledávkou se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu, které je nepodmíněné. Právo na protihodnotu je nepodmíněné v případě, že je před splatností úhrady této protihodnoty vyžadováno pouze prosté plynutí času. Účetní jednotka by například vykázala pohledávku v případě, že má momentální nárok na úhradu, i přesto, že tato částka může být v budoucnu předmětem vratky. Účetní jednotka musí vykázat pohledávku v souladu s IFRS 9. Při prvotním zaúčtování pohledávky vyplývající ze smlouvy se zákazníkem musí být veškeré rozdíly mezi oceněním pohledávky v souladu s IFRS 9 a odpovídající částkou vykázaných výnosů vykazovány jako náklad (například jako ztráta ze znehodnocení).

109. Tento standard používá termín „smluvní aktivum“ a „smluvní závazek“, avšak nezakazuje účetní jednotce, aby používala ve výkazu o finanční pozici alternativní popis těchto položek. Pokud účetní jednotka použije alternativní popis smluvního aktiva, musí uživateli účetní závěrky poskytnout dostatek informací, aby byl schopen rozlišovat mezi pohledávkami a smluvními aktivy.

▼M52

ZVEŘEJNĚNÍ

110. Cílem požadavků na zveřejnění je, aby účetní jednotka zveřejnila dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit povahu, částky, čas a nejistotu výnosů a peněžních toků vznikajících na základě smluv se zákazníky. Pro dosažení tohoto cíle musí účetní jednotka zveřejnit kvalitativní a kvantitativní informace o všech následujících skutečnostech:

a) své smlouvy uzavřené se zákazníky (viz odstavce 113–122);

b) podstatné úsudky a změny těchto úsudků, provedené při uplatňování tohoto standardu na tyto smlouvy (viz odstavce 123–126), a

c) veškerá aktiva vykázaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem v souladu s odstavcem 91 nebo 95 (viz odstavce 127–128).

111. Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z těchto různých požadavků. Účetní jednotka seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nevýznamných podrobností, nebo seskupením položek s podstatně odlišnými rysy.

112. Účetní jednotka nemusí zveřejnit informace v souladu s tímto standardem, pokud již tyto informace poskytla v souladu s jiným standardem.

Smlouvy se zákazníky

113. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující částky za vykazované období, pokud tyto částky nejsou vykazovány samostatně ve výkazu o úplném výsledku v souladu s jinými standardy:

a) vykázané výnosy ze smluv se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od svých ostatních zdrojů výnosů, a

b) veškeré ztráty ze znehodnocení vykázané (v souladu s IFRS 9) u veškerých pohledávek nebo smluvních aktiv vzniklých na základě smluv účetní jednotky se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od ztrát ze znehodnocení z jiných smluv.

Členění výnosů

114. Účetní jednotka musí členit výnosy vykázané ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. Účetní jednotka musí při výběru kategorií, které použije pro rozčlenění výnosů, uplatnit návod uvedený v odstavcích B87–B89.

▼**M52**

115. Účetní jednotka musí navíc zveřejnit dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit vztah mezi zveřejňováním rozčleněných výnosů (v souladu s odstavcem 114) a informacemi o výnosech, které jsou zveřejňovány pro každý povinně vykazovaný segment, pokud účetní jednotka používá IFRS 8 *Provozní segmenty*.

Smluvní zůstatky

116. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:

a) počáteční a konečné zůstatky pohledávek, smluvních aktiv a smluvních závazků ze smluv se zákazníky, pokud nejsou jinak samostatně prezentovány nebo zveřejněny;

b) výnosy vykázané ve vykazovaném období, které byly zahrnuty do zůstatku smluvního závazku na počátku tohoto období, a

c) výnosy vykázané ve vykazovaném období plynoucí ze závazků k plnění splněných (nebo částečně splněných) v předchozích obdobích (například změny transakční ceny).

117. Účetní jednotka musí vysvětlit, jak se čas splnění jejích závazků k plnění (viz odst. 119 písm. a)) vztahuje k typickému času úhrady (viz odst. 119 písm. b)) a dopad těchto faktorů na zůstatky smluvních aktiv a smluvních závazků. Poskytnuté vysvětlení může využít kvalitativní informace.

118. Účetní jednotka musí poskytnout vysvětlení významných změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků během vykazovaného období. Toto vysvětlení musí zahrnovat kvalitativní a kvantitativní informace. Příklady změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků účetní jednotky zahrnují kterýkoli z následujících případů:

a) změny v důsledku podnikových kombinací;

b) úpravy výnosů na bázi kumulativního dorovnání, které ovlivňují příslušné smluvní aktivum nebo smluvní závazek, včetně úprav vznikajících na základě změny ukazatele pokroku, změny odhadu transakční ceny (včetně veškerých změn při posuzování toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen), nebo modifikace smlouvy;

c) znehodnocení smluvního aktiva;

d) změnu časového rámce, v němž se právo na protihodnotu stalo nepodmíněným (tj. k reklasifikaci smluvního aktiva na pohledávku), a

e) změna časového rámce pro splnění závazku k plnění (tj. pro vykázání výnosů vzniklých na základě smluvního závazku).

▼**M52**

Závazky k plnění

119. Účetní jednotka musí zveřejnit informace o svých závazcích k plnění ve smlouvách se zákazníky včetně popisu všech následujících skutečností:

a) kdy účetní jednotka obvykle splní své závazky k plnění (například při dodávce, při doručení, při poskytování služeb nebo při dokončení služby), včetně situace, kdy jsou závazky k plnění splněny v rámci ujednání typu bill-and-hold;

b) podstatných platebních podmínek (například obvyklé doby splatnosti úhrady, zda smlouva obsahuje významný prvek financování, zda je částka protihodnoty variabilní a zda je odhad variabilní protihodnoty obvykle omezen v souladu s odstavci 56–58);

c) povahy zboží nebo služeb, jejichž převod účetní jednotka přislíbila, se zdůrazněním veškerých závazků k plnění umožňujících zajištění převodu zboží nebo služby pro jinou smluvní stranu (tj. pokud účetní jednotka působí jako zástupce);

d) závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků a

e) typů záruk a souvisejících povinností.

Transakční cena alokovaná na zbývající závazky k plnění

120. Účetní jednotka zveřejní následující informace o svých zbývajících závazcích k plnění:

a) souhrnnou částku transakční ceny alokovanou na závazky k plnění, které jsou nesplněny (případně částečně nesplněny) ke konci vykazovaného období, a

b) vysvětlení, kdy účetní jednotka očekává, že vykáže do výnosů částku zveřejněnou v souladu s odst. 120 písm. a), kterou musí zveřejnit kterýmkoli z následujících způsobů:

i) na kvantitativním základě s využitím časových pásem, která by byla nejvhodnější pro dobu trvání zbývajících závazků k plnění; nebo

ii) s využitím kvalitativních informací.

121. Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka zveřejňovat informace uvedené v odstavci 120o závazku k plnění, pokud je splněna některá z následujících podmínek:

a) závazek k plnění je součástí smlouvy, jejíž původně očekávaná doba trvání činila jeden rok nebo méně, nebo

b) účetní jednotka vykazuje výnosy ze splnění závazku k plnění v souladu s odstavcem B16.

▼M52

122. Účetní jednotka musí kvalitativně vysvětlit, zda používá praktické zjednodušení v odstavci 121 a zda existuje jakákoli protihodnota ze smluv se zákazníky, která nebyla zahrnuta do transakční ceny, a tudíž ani do informací zveřejněných v souladu s odstavcem 120. Například odhad transakční ceny by nezahrnoval žádné odhadované částky variabilní protihodnoty, které jsou omezeny (viz odstavce 56–58).

Podstatné úsudky použité při aplikaci tohoto standardu

123. Účetní jednotka musí zveřejnit úsudky použité při aplikaci tohoto standardu a změny těchto úsudků, které podstatně ovlivňují určení částky a času výnosů ze smluv se zákazníky. Účetní jednotka musí vysvětlit zejména úsudky a změny úsudků použité při určování obou následujících faktorů:

a) čas splnění závazků k plnění (viz odstavce 124–125) a

b) transakční cena a částky alokované na závazky k plnění (viz odstavec 126).

Určení času splnění závazků k plnění

124. U závazků k plnění, které účetní jednotka plní průběžně, musí účetní jednotka zveřejnit oba následující faktory:

a) metody užité při vykazování výnosů (například popis použitých metod výstupů nebo vstupů a způsob, jakým jsou tyto metody uplatňovány), a

b) vysvětlení, proč použité metody poskytují důvěryhodné zobrazení převodu zboží nebo služeb.

125. U závazků k plnění splněných jednorázově musí účetní jednotka zveřejnit podstatné úsudky provedené při vyhodnocování toho, kdy zákazník získá kontrolu nad přislíbeným zbožím nebo službou.

Určení transakční ceny a částek alokovaných na závazky k plnění

126. Účetní jednotka musí zveřejnit informace o metodách, vstupech a předpokladech použitých pro všechny následující činnosti:

a) určení transakční ceny, které zahrnuje mimo jiné odhad variabilní protihodnoty, úpravu této protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz a ocenění nepeněžní protihodnoty;

b) posouzení toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen;

c) alokace transakční ceny, včetně odhadu samostatných prodejních cen přislíbeného zboží nebo služeb, a alokace slev a variabilní protihodnoty na konkrétní část smlouvy (pokud je to relevantní) a

▼M52

d) oceňování závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků.

Aktiva zaúčtovaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem

127. Účetní jednotka musí popsat oba následující faktory:

a) úsudky provedené při určování částky nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) a

b) metodu, kterou používá k určení odpisů pro každé vykazované období.

128. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:

a) konečné zůstatky aktiv vykázaných na základě nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) podle hlavních kategorií aktiv (například náklady na získání smluv se zákazníky, náklady vynaložené před uzavřením smlouvy a náklady na vypracování smlouvy) a

b) částku odpisů a veškeré ztráty ze znehodnocení vykázané ve vykazovaném období.

Praktická zjednodušení

129. Pokud se účetní jednotka rozhodne využít praktická zjednodušení uvedená buď v odstavci 63 (týkající se existence významného prvku financování) nebo v odstavci 94 (týkající se přírůstkových nákladů na získání smlouvy), musí tuto skutečnost zveřejnit.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

smlouva	Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.
smluvní aktivum	Právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které účetní jednotka převedla na **zákazníka** v případě, že je toto právo podmíněno něčím jiným, než je plynutí času (například budoucím plněním účetní jednotky).
smluvní závazek	Závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby na **zákazníka**, za který účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně jí na tuto částku vznikl nárok).
zákazník	Strana, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu.

▼M52

příjem	Zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků.
závazek k plnění	Příslib ve **smlouvě** se **zákazníkem** převést na zákazníka buď: a) zboží nebo služby (nebo soubor zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné; nebo b) série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které má stejný způsob převodu na zákazníka.
výnosy	**Příjem** vznikající z běžných činností účetní jednotky.
samostatná prodejní cena (zboží nebo služby)	Cena, za kterou by účetní jednotka samostatně prodala přislíbené zboží nebo službu **zákazníkovi**.
transakční cena (u smlouvy se zákazníkem)	Částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na **zákazníka**, s výjimkou částek přijatých jménem třetích stran.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Popisuje použití odstavců 1–129 a má stejnou právní sílu jako ostatní části tohoto standardu.

▼M55

B1 Tato aplikační příručka je uspořádána do následujících kategorií:

▼M52

a) závazky k plnění plněné průběžně (odstavce B2–B13);

b) metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění (odstavce B14–B19);

c) prodej s právem na vrácení (odstavce B20–B27);

d) záruky (odstavce B28–B33);

e) přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce (odstavce B34–B38);

f) opce zákazníka na další zboží nebo služby (odstavce B39–B43);

▼M52

g) neuplatněná práva zákazníků (odstavce B44–B47);

h) nevratné poplatky hrazené předem (a některé související náklady) (odstavce B48–B51);

▼M55

i) poskytování licence (odstavce B52–B63B);

▼M52

j) dohody o zpětném odkupu (odstavce B64–B76);

k) konsignační ujednání (odstavce B77–B78);

l) ujednání typu bill-and-hold (odstavce B79–B82);

m) přijetí zákazníkem (odstavce B83–B86) a

n) zveřejňování rozčleněných výnosů (odstavce B87–B89).

Průběžně plněné závazky k plnění

B2 V souladu s odstavcem 35 je závazek k plnění plněn průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:

a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavce B3–B4);

b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká, respektive se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavec B5); nebo

c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz odstavce B6–B8), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavce B9–B13).

Současné přijímání a spotřeba požitků plynoucích z plnění účetní jednotky (odst. 35 písm. a))

B3 U některých typů závazků k plnění bude jednoduché posoudit, zda zákazník přijímá požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje, a tyto požitky spotřebovává současně s tím, jak je přijímá. Je tomu tak například u obvyklých nebo pravidelných služeb (například úklidové služby), u nichž lze přijímání požitků plynoucích z plnění účetní jednotky a jejich současnou spotřebu zákazníkem snadno identifikovat.

▼**M52**

B4 U jiných typů závazků k plnění může dojít k tomu, že účetní jednotka není schopna snadno identifikovat, zda zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění účetní jednotky současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje. Za těchto okolností je závazek k plnění plněn průběžně, pokud účetní jednotka určí, že pokud by měla zbývající závazek k plnění vůči zákazníkovi splnit jiná účetní jednotka, nebylo by nutné, aby tato jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla. Při určování, zda by nebylo nutné, aby jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla, musí účetní jednotka vycházet z obou následujících předpokladů:

a) nebrat v úvahu potenciální smluvní nebo praktická omezení, která by účetní jednotce jinak zabránila v převodu zbývajícího závazku k plnění na jinou účetní jednotku, a

b) předpokládat, že jiná účetní jednotka, která by plnila zbývající závazek k plnění, by neměla požitek z žádného aktiva, které je v současné době účetní jednotkou kontrolováno a které by bylo účetní jednotkou kontrolováno i nadále, pokud by byl závazek k plnění převeden na jinou účetní jednotku.

Zákazník kontroluje aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (odst. 35 písm. b))

B5 Při určování, zda zákazník kontroluje dané aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování v souladu s odst. 35 písm. b), účetní jednotka uplatní požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34 a v odstavci 38. Aktivum, které je vytvářeno nebo zhodnocováno (například aktivum z nedokončené výroby), může být buď hmotné, nebo nehmotné.

Plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (odst. 35 písm. c))

B6 Při posuzování, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití v souladu s odstavcem 36, musí účetní jednotka zvážit dopady smluvních a praktických omezení schopnosti účetní jednotky toto aktivum bezprostředně směrovat k jinému využití, jako je například jeho prodej jinému zákazníkovi. Při posuzování, zda by účetní jednotka byla schopna toto aktivum bezprostředně směrovat k jinému využití, není relevantní posuzovat možnost ukončení smlouvy se zákazníkem.

B7 Smluvní omezení schopnosti účetní jednotky bezprostředně směrovat dané aktivum k jinému využití musí být podstatné, aby bylo možno říci, že dané aktivum nemá pro danou účetní jednotku alternativní využití. Smluvní omezení je podstatné v případě, že by zákazník mohl vymáhat svá práva k přislíbenému aktivu v případě, že by se účetní jednotka pokusila dané aktivum směrovat k jinému využití. Naproti tomu smluvní omezení podstatné není například v případě, že je dané aktivum do značné míry zaměnitelné s jinými aktivy, která by účetní jednotka mohla převést na jiného zákazníka, aniž by porušila smlouvu a aniž by jí vznikly významné náklady, které by jinak ve vztahu k této smlouvě nevznikly.

▼**M52**

B8 Praktické omezení schopnosti účetní jednotky směrovat dané aktivum k jinému využití existuje v případě, kdy by účetní jednotka utrpěla významné ekonomické ztráty, pokud by dané aktivum směrovala k jinému využití. Významná ekonomická ztráta by mohla nastat v důsledku toho, že by účetní jednotce buď vznikly významné náklady související s přepracováním aktiva, nebo by byla schopna dané aktivum prodat pouze s významnou ztrátou. Účetní jednotka může být například prakticky omezena v přesměrování aktiv, která mají buď technické specifikace jedinečné pro určitého zákazníka, nebo se nacházejí v odlehlých oblastech.

Právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění (odst. 35 písm. c))

B9 V souladu s odstavcem 37 má účetní jednotka právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění, pokud by měla právo na částku, která jí kompenzuje přinejmenším dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla přislíbené plnění. Částka, která by účetní jednotce kompenzovala dosud poskytnuté plnění, by představovala částku blížící se prodejní ceně dosud převedeného zboží nebo služeb (například zpětné získání nákladů, které účetní jednotka vynaložila při plnění závazku k plnění, navýšených o přiměřenou ziskovou marži), a nikoli náhradu pouze za potenciální ušlý zisk účetní jednotky v případě ukončení smlouvy. Náhrada za přiměřenou ziskovou marži se nemusí rovnat ziskové marži očekávané v případě, že by byla smlouva splněna tak, jak bylo přislíbeno, účetní jednotka by však měla mít nárok na náhradu kterékoli z následujících částek:

a) podíl očekávané ziskové marže ve smlouvě, který přiměřeně odráží rozsah plnění smlouvy účetní jednotkou před jejím ukončením ze strany zákazníka (nebo jinou smluvní stranou); nebo

b) přiměřenou návratnost nákladů kapitálu účetní jednotky u podobných smluv (nebo typická provozní marže účetní jednotky u podobných smluv), pokud je marže u konkrétní smlouvy vyšší než výnos, který účetní jednotka obvykle z podobných smluv získá.

B10 Právo účetní jednotky na úhradu dosud provedeného plnění nemusí být současným nepodmíněným právem na úhradu. V řadě případů bude mít účetní jednotka nepodmíněné právo na úhradu pouze po dosažení dohodnutého mezníku nebo po úplném splnění závazku k plnění. Při posuzování toho, zda má právo na úhradu za dosud provedené plnění, musí účetní jednotka zohlednit, zda by měla vymahatelné právo požadovat nebo zadržet platbu za dosud provedené plnění, pokud by smlouva byla ukončena před dokončením z jiných důvodů než proto, že účetní jednotka neposkytla přislíbené plnění.

▼M52

B11 V některých smlouvách může mít zákazník právo smlouvu ukončit pouze ve stanovených termínech v průběhu platnosti smlouvy, případně nemusí mít právo smlouvu ukončit vůbec. Pokud zákazník jedná tak, aby smlouvu ukončil, aniž by měl právo ji v daném okamžiku ukončit (včetně případu, kdy zákazník nesplní své závazky, jak přislíbil), může tato smlouva (nebo jiné právní předpisy) účetní jednotku opravňovat k tomu, aby i nadále převáděla na zákazníka zboží nebo služby přislíbené ve smlouvě a požadovala, aby zákazník hradil protihodnotu přislíbenou výměnou za toto zboží nebo služby. Za těchto okolností má účetní jednotka právo na úhradu za dosud provedené plnění vzhledem k tomu, že má právo i nadále pokračovat v plnění svých závazků v souladu se smlouvou a vyžadovat, aby zákazník plnil závazky své (což zahrnuje úhradu přislíbené protihodnoty).

B12 Při posuzování existence a vymahatelnosti práva na úhradu za dosud provedené plnění musí účetní jednotka zvážit smluvní podmínky a rovněž veškeré právní předpisy nebo právní precedenty, které by mohly tyto smluvní podmínky doplnit nebo nad nimi převážit. To by zahrnovalo posouzení toho, zda:

a) právní předpisy, správní praxe nebo právní precedens zajišťují účetní jednotce právo na úhradu za dosud provedené plnění, i když toto právo není specifikováno ve smlouvě se zákazníkem;

b) příslušný právní precedens naznačuje, že podobná práva na úhradu za dosud provedené plnění v podobných smlouvách nemají právně závazný účinek; nebo

c) výsledkem běžné obchodní praxe účetní jednotky spočívající v tom, že se účetní jednotka rozhodla právo na úhradu nevymáhat, je to, že se právo v daném právním prostředí stalo nevymahatelným. Bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodla vzdát se svého práva na úhradu u podobných smluv, by však měla i nadále nárok na úhradu k danému dni v případě, že by její právo na úhradu za dosud provedené plnění uvedené ve smlouvě se zákazníkem bylo i nadále vymahatelné.

B13 Splátkový kalendář uvedený ve smlouvě nemusí nutně vypovídat o tom, zda má účetní jednotka vymahatelné právo na úhradu za dosud provedené plnění. Přestože splátkový kalendář ve smlouvě specifikuje čas a částku protihodnoty, kterou má zákazník uhradit, nemusí nutně představovat důkaz práva účetní jednotky na úhradu za dosud provedené plnění. Je tomu tak například proto, že by smlouva mohla specifikovat, že protihodnotu přijatou od zákazníka je možné vrátit z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla plnění přislíbené ve smlouvě.

Metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění

B14 Mezi metody, které lze použít při oceňování pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění průběžně v souladu s odstavci 35–37, patří tyto metody:

▼M52

a) metody výstupů (viz odstavce B15–B17) a

b) metody vstupů (viz odstavce B18–B19).

Metody výstupů

B15 Pomocí metod výstupů se vykazují výnosy na základě přímého ocenění hodnoty dosud převedeného zboží nebo služeb pro zákazníka ve vztahu ke zbývajícímu zboží nebo službám přislíbeným v rámci smlouvy. Metody výstupů zahrnují metody, jako jsou například průzkumy dosud poskytnutého plnění, ocenění dosažených výsledků, dosažené mezníky, uplynulý čas a vyrobené nebo dodané jednotky. Při posuzování, zda má účetní jednotka k měření svého pokroku použít metodu výstupů, musí zvážit, zda by vybraný výstup poskytoval důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky směřujícího k úplnému splnění závazku. Metoda výstupů by neposkytovala důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky, pokud by vybraný výstup neoceňoval některé zboží nebo služby, jejichž kontrola byla převedena na zákazníka. Metody výstupů založené na vyrobených nebo dodaných jednotkách by například důvěryhodně nezobrazovaly plnění účetní jednotky směřující ke splnění závazku k plnění, pokud by na základě plnění účetní jednotky na konci vykazovaného období vznikla nedokončená výroba nebo hotové výrobky kontrolované zákazníkem, které by nebyly zahrnuty do ocenění tohoto výstupu.

B16 Pokud má účetní jednotka právo získat od zákazníka protihodnotu v částce, která přímo odpovídá hodnotě plnění, které účetní jednotka dosud poskytla, pro zákazníka (například servisní smlouva, ve které účetní jednotka fakturuje fixní částku za každou hodinu poskytovaných služeb), může účetní jednotka jako praktické zjednodušení vykázat výnosy v částce, kterou má právo fakturovat.

B17 Nevýhody metod výstupů spočívají v tom, že výstupy používané k měření pokroku nemusí být přímo objektivně zjistitelné a informace nezbytné k jejich použití nemusí být účetní jednotce k dispozici bez vynaložení nepřiměřených nákladů. Proto může být nezbytné použití metody vstupů.

Metody vstupů

B18 Pomocí metod vstupů se vykazují výnosy na základě úsilí nebo vstupů účetní jednotky vynaložených ke splnění závazku k plnění (například spotřebovaných zdrojů, odpracovaných hodin, vynaložených nákladů, uplynulého času nebo vynaložených strojových hodin) ve vztahu k celkovým očekávaným vstupům nezbytným ke splnění daného závazku k plnění. Pokud jsou úsilí nebo vstupy účetní jednotky vynakládány rovnoměrně po celou dobu plnění, může být vhodné, aby účetní jednotka vykazovala výnosy lineárně.

B19 Nedostatkem metod vstupů může být skutečnost, že nemusí nutně existovat přímý vztah mezi vstupy účetní jednotky a převodem kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Účetní jednotka proto musí z metody vstupů vyloučit dopady veškerých vstupů, které v souladu s cílem měření pokroku uvedeným v odstavci 39 nezachycují plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Při použití metody vstupů založené na nákladech může být například nezbytné provést úpravu ukazatele pokroku za následujících okolností:

▼M52

a) když vynaložené náklady nepřispívají k pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by například nevykázala výnosy na základě vynaložených nákladů přiřaditelných k významným neefektivním výdajům souvisejícím s plněním účetní jednotky, které se neodrazily ve smluvní ceně (například náklady na neočekávané množství odpadového materiálu, práce nebo jiné zdroje, které byly vynaloženy s cílem splnit závazek k plnění);

b) když vynaložené náklady nejsou úměrné pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Za těchto okolností může být nejlepším zobrazením plnění účetní jednotky úprava metody vstupů tak, aby byly výnosy vykazovány pouze v rozsahu těchto vynaložených nákladů. Důvěryhodným zobrazením plnění účetní jednotky by mohlo být například vykázání výnosů v částce rovnající se nákladům na pořízení zboží užitého ke splnění závazku k plnění, pokud účetní jednotka při uzavření smlouvy očekává, že budou splněny všechny následující podmínky:

i) zboží není odlišitelné;

ii) předpokládá se, že zákazník získá kontrolu nad zbožím podstatně dříve, než obdrží služby vztahující se k tomuto zboží;

iii) náklady vynaložené na převáděné zboží jsou významné v poměru k celkovým očekávaným nákladům na úplné splnění závazku k plnění a

iv) účetní jednotka získá zboží od třetí strany a významně se neangažuje při návrhu a výrobě tohoto zboží (avšak jedná jako odpovědný subjekt v souladu s odstavci B34–B38).

Prodej s právem na vrácení

B20 V některých smlouvách převádí účetní jednotka kontrolu nad produktem na zákazníka a poskytuje zákazníkovi rovněž právo na vrácení produktu z různých důvodů (jako je například nespokojenost s produktem) a na to, aby obdržel jakoukoli kombinaci následujících možností:

a) plnou nebo částečnou refundaci jakékoli uhrazené protihodnoty;

b) úvěr, který lze použít proti dlužným částkám nebo který bude dlužný účetní jednotce, a

c) jiný produkt výměnou.

B21 Aby mohla zaúčtovat převod produktů s právem na vrácení (a některé služby, které jsou poskytovány s tím, že podléhají refundaci), musí účetní jednotka vzít v úvahu následující:

a) výnosy z převedených produktů v částce protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok (výnosy by proto nebyly vykázány u produktů, u nichž se předpokládá vrácení);

▼**M52**

b) závazek vztahující se k refundaci a

c) aktivum (a odpovídající úpravu nákladů na prodej) vztahující se k jeho právu zpětně získat produkty od zákazníků při úhradě závazku k refundaci.

B22 Příslib účetní jednotky, že bude připravena přijmout vrácený produkt v průběhu období pro vrácení, nesmí být zaúčtován jako závazek k plnění navíc k závazku poskytnout refundaci.

B23 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky uvedené v odstavcích 47–72 (včetně požadavků na omezující odhady variabilní protihodnoty uvedené v odstavcích 56–58) při určování částky protihodnoty, na kterou má dle vlastního očekávání nárok (tj. s výjimkou produktů, u nichž se předpokládá vrácení). U jakýchkoli již přijatých nebo nárokovaných částek, na které účetní jednotka nemá dle vlastního očekávání nárok, účetní jednotka nevykazuje výnosy při převodu produktů na zákazníka, musí však tyto již přijaté nebo nárokované částky vykázat jako závazek k refundaci. Následně účetní jednotka na konci každého vykazovaného období aktualizuje své posouzení částek, na které má dle vlastního očekávání nárok výměnou za převedené produkty, a upraví transakční cenu, a tudíž i částky vykázaných výnosů.

B24 Účetní jednotka musí aktualizovat ocenění závazku k refundaci na konci každého vykazovaného období o změny očekávání týkající se částky refundací. Účetní jednotka vykazuje odpovídající úpravy jako výnosy (nebo snížení výnosů).

B25 Aktivum vykázané ve vztahu k právu účetní jednotky zpětně získat produkty od zákazníka při uhrazení závazku k refundaci musí být prvotně oceněno odkazem na původní účetní hodnotu tohoto produktu (například zásoby) sníženou o veškeré předpokládané náklady na zpětné získání těchto produktů (včetně potenciálních snížení hodnoty vrácených produktů pro účetní jednotku). Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat ocenění daného aktiva vyplývající ze změny očekávání ohledně produktů, které mají být vráceny. Účetní jednotka vykáže toto aktivum odděleně od závazku k refundaci.

B26 Pro účely použití tohoto standardu nejsou za vrácení považovány případy, kdy zákazník vymění jeden produkt za jiný produkt stejného typu, kvality, stavu a ceny (například jedné barvy nebo velikosti za jinou).

B27 Smlouvy, podle nichž může zákazník vrátit vadný produkt výměnou za produkt funkční, musí být posuzovány v souladu s návodem týkajícím se záruk uvedeným v odstavcích B28–B33.

▼M52

Záruky

B28 Je běžné, že účetní jednotka poskytuje (v souladu se smlouvou, právním předpisem nebo svou běžnou obchodní praxí) záruku v souvislosti s prodejem produktu (ať již zboží nebo služby). Povaha této záruky se může u jednotlivých odvětví a smluv významně lišit. Některé záruky poskytují zákazníkovi ujištění, že příslušný produkt bude fungovat tak, jak strany zamýšlely, protože je v souladu s dohodnutými specifikacemi. Jiné záruky poskytují zákazníkovi kromě ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, navíc i službu.

B29 Pokud má zákazník možnost zakoupit záruku samostatně (například proto, že záruka je oceněna nebo sjednávána samostatně), představuje tato záruka odlišitelnou službu, protože účetní jednotka přislíbí, že tuto službu poskytne zákazníkovi k produktu, který má funkci uvedenou ve smlouvě, navíc. Za těchto okolností musí účetní jednotka zaúčtovat tuto přislíbenou záruku jako závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30 a alokovat část transakční ceny na tento závazek k plnění v souladu s odstavci 73–86.

B30 Pokud zákazník nemá možnost zakoupit záruku samostatně, musí účetní jednotka tuto záruku zaúčtovat v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, pokud tato přislíbená záruka nebo část této přislíbené záruky neposkytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi.

B31 Při posuzování toho, zda daná záruka poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, musí účetní jednotka zvážit například tyto faktory:

a) zda je záruka vyžadována právními předpisy – pokud je účetní jednotka na základě právních předpisů povinna poskytnout záruku, existence těchto právních předpisů svědčí o tom, že přislíbená záruka nepředstavuje závazek k plnění, protože takové požadavky zpravidla existují proto, aby chránily zákazníky před rizikem nákupu vadných produktů;

b) délku období, na které se záruka vztahuje – čím delší je toto období, tím větší je pravděpodobnost, že přislíbená záruka představuje závazek k plnění, protože je pravděpodobnější, že poskytuje službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi;

c) povahu úkolů, které účetní jednotka přislíbí provést – pokud je nutné, aby účetní jednotka provedla určité úkoly s cílem poskytnout ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi (například služba zpětného zaslání vadného produktu), pak tyto úkoly pravděpodobně nevedou ke vzniku závazku k plnění.

▼M52

B32 Pokud záruka nebo část záruky poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že daný produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, představuje tato přislíbená služba závazek k plnění. Účetní jednotka proto musí alokovat transakční cenu na tento produkt a na tuto službu. Pokud účetní jednotka přislíbí jak záruku typu ujištění, tak záruku typu služby, avšak nemůže je adekvátně zaúčtovat samostatně, musí zaúčtovat obě tyto záruky společně jako jediný závazek k plnění.

B33 Právní předpis, který vyžaduje, aby účetní jednotka zaplatila náhradu škody, pokud její produkty způsobí újmu nebo škodu, nevede ke vzniku závazku k plnění. Výrobce může například prodávat produkty v jurisdikci, v níž výrobce na základě právních předpisů odpovídá za jakékoli škody (například na osobním vlastnictví) způsobené spotřebitelem, který výrobek používá k určenému účelu. Obdobně ke vzniku závazku k plnění nevede ani příslib účetní jednotky, že odškodní zákazníka za závazky a škody vznikající na základě nároků vyplývajících z patentů, autorských práv, ochranných známek nebo jiného porušení týkajícího se produktů účetní jednotky. Účetní jednotka musí takové závazky zaúčtovat v souladu s IAS 37.

Přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce

▼M55

B34 Pokud se na poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi podílí jiná strana, musí účetní jednotka určit, zda je podstatou jejího příslibu závazek k plnění, že bude poskytovat stanovené zboží nebo služby sama za sebe (tj. účetní jednotka je odpovědným subjektem), nebo zda zajistí, aby toto zboží nebo služby poskytovala tato jiná strana (tj. účetní jednotka je zástupcem). Účetní jednotka určí, zda je odpovědným subjektem, nebo zástupcem, u každého stanoveného zboží nebo služby, jež byly zákazníkovi přislíbeny. Stanoveným zbožím nebo službou se rozumí odlišitelné zboží nebo služba (nebo odlišitelný soubor zboží nebo služeb), které mají být poskytnuty zákazníkovi (viz odstavce 27 až 30). Pokud smlouva se zákazníkem zahrnuje více než jedno stanovené zboží nebo více než jednu stanovenou službu, účetní jednotka by mohla být odpovědným subjektem pro některé stanovené zboží nebo služby a zástupcem pro jiné.

B34A K určení povahy svého příslibu (jak je popsáno v odstavci B34) musí účetní jednotka:

a) identifikovat stanovené zboží nebo služby, které mají být poskytnuty zákazníkovi (což by například mohlo být právo obdržet zboží nebo službu poskytované jinou stranou (viz odstavec 26)) a

b) posoudit, zda má kontrolu (jak je popsáno v odstavci 33) nad každým stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka.

B35 Účetní jednotka je odpovědným subjektem, pokud má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka. Účetní jednotka však nekontroluje stanovené zboží v případě, že získá právní titul k uvedenému zboží pouze na krátkou dobu, před převodem právního titulu na zákazníka. Účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, může splnit svůj závazek k plnění spočívající v poskytnutí stanoveného zboží nebo služby sama za sebe, nebo může pověřit jinou stranu (například subdodavatele), aby jejím jménem splnila některé nebo všechny závazky k plnění.

▼**M55**

B35A Je-li do poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi účetní jednotky zapojena jiná strana, získá účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, kontrolu nad kteroukoli položkou z následujících:

a) zbožím nebo jiným aktivem od této druhé strany, které následně převede na zákazníka;

b) právem obdržet službu poskytovanou jinou stranou, což dává účetní jednotce možnost řídit uvedenou stranu tak, aby tuto službu poskytla zákazníkovi jménem účetní jednotky;

c) zbožím nebo službou od jiné strany, které poté zkombinuje s jiným zbožím nebo službami a tak poskytne stanovené zboží nebo služby zákazníkovi. Poskytuje-li například účetní jednotka významnou službu spočívající v zahrnutí zboží nebo služeb (viz odst. 29 písm. a)) poskytovaných jinou stranou do stanoveného zboží nebo služby, na nějž zákazník uzavřel smlouvu, má účetní jednotka kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou, než jsou převedeny na zákazníka. Důvodem je to, že účetní jednotka nejprve získá kontrolu nad vstupy pro stanovené zboží nebo službu (což zahrnuje zboží nebo služby od jiné strany) a řídí jejich používání s cílem vytvořit kombinovaný výstup, kterým je stanovené zboží nebo služba.

B35B Pokud závazek k plnění plní účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, vykazuje tato účetní jednotka výnosy v hrubé částce protihodnoty, na kterou jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za stanovené převedené zboží nebo službu.

B36 Účetní jednotka je zástupcem, pokud její závazek k plnění spočívá v zajištění poskytování zboží nebo služeb jinou stranou. Účetní jednotka, která je zástupcem, nekontroluje stanovené zboží nebo službu poskytnuté jinou stranou před jejich převodem na zákazníka. Pokud účetní jednotka, která je zástupcem, plní závazek k plnění, vykazuje výnosy v částce poplatků nebo provizí, na které jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za to, že zajistila, aby stanovené zboží nebo služby byly poskytnuty jinou stranou. Poplatkem nebo provizí účetní jednotky může být čistá částka protihodnoty, kterou si účetní jednotka ponechá poté, co této jiné straně uhradí protihodnotu přijatou výměnou za zboží nebo služby, které má tato strana poskytnout.

B37 Ukazatele prokazující, že účetní jednotka má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka (a proto je odpovědným subjektem (viz odstavec B35)), zahrnují mimo jiné následující:

a) účetní jednotka je primárně odpovědná za splnění příslibu poskytnout stanovené zboží nebo službu. Toto obvykle zahrnuje odpovědnost za přijatelnost stanoveného zboží nebo služby (například primární odpovědnost za to, že zboží nebo služba odpovídají zákazníkovým specifikacím). Pokud je účetní jednotka primárně odpovědná za splnění příslibu k poskytnutí stanoveného zboží nebo služby, může to znamenat, že jiná strana zapojená do poskytnutí stanoveného zboží nebo služby jedná jménem účetní jednotky;

▼M55

b) účetní jednotka nese riziko snížení hodnoty zásob před převedením stanoveného zboží nebo služby na zákazníka nebo po převedení kontroly na zákazníka (například pokud má zákazník právo zboží nebo službu vrátit). Pokud například účetní jednotka získá nebo se zaváže získat stanovené zboží nebo službu před získáním smlouvy se zákazníkem, může to naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto zboží nebo služby před jejich převodem na zákazníka;

c) účetní jednotka má prostor pro cenotvorbu za stanovené zboží nebo službu. Stanovení ceny, kterou zákazník za stanovené nebo službu zaplatí, může naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch. V některých případech však může mít prostor pro cenotvorbu zástupce. Zástupce může mít například určitou flexibilitu při stanovování cen, aby generoval další výnosy ze svých služeb spočívajících v zajištění toho, aby zboží nebo služby byly zákazníkům poskytnuty jinými stranami.

B37A Ukazatele v odstavci B37 mohou být více či méně relevantní pro posouzení kontroly v závislosti na povaze stanoveného zboží nebo služby, jakož i podmínkách smlouvy. Podle druhu smlouvy mohou navíc poskytnout přesvědčivější důkazy odlišné ukazatele.

B38 Pokud závazky k plnění a smluvní práva účetní jednotky stanovené ve smlouvě převezme jiná účetní jednotka, takže původní účetní jednotka již není povinna plnit závazek k plnění spočívající v převodu stanoveného zboží nebo služby na zákazníka (tj. účetní jednotka již nepůsobí jako odpovědný subjekt), nevykazuje účetní jednotka výnosy plynoucí z tohoto závazku k plnění. Účetní jednotka namísto toho posoudí, zda má vykázat výnosy ze splnění závazku k plnění spočívajícího v získání smlouvy pro tuto druhou stranu (tj. zda účetní jednotka působí jako zástupce).

▼M52

Opce zákazníka na další zboží nebo služby

B39 Opce zákazníka na získání dalšího zboží nebo služeb zdarma nebo se slevou mají mnoho podob, například pobídky k prodeji, věrnostní odměny (nebo body) poskytované zákazníkům, opce na obnovení smlouvy nebo jiné slevy na budoucí zboží nebo služby.

B40 Pokud účetní jednotka ve smlouvě poskytuje zákazníkovi opci na získání dalšího zboží nebo služeb, vzniká na základě této opce závazek k plnění ze smlouvy pouze v případě, že tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, které by nezískal, kdyby tuto smlouvu neuzavřel (například slevu, která zvyšuje rozsah slev, které jsou obvykle poskytovány na dané zboží nebo služby danému typu zákazníků v dané zeměpisné oblasti nebo na daném trhu). Pokud tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, zákazník de facto zaplatí účetní jednotce předem za budoucí zboží nebo služby a účetní jednotka vykáže výnosy v okamžiku převodu tohoto budoucího zboží nebo služeb nebo v okamžiku vypršení platnosti opce.

▼M52

B41 Pokud má zákazník opci na získání dalšího zboží nebo služeb za cenu, která by odrážela samostatnou prodejní cenu daného zboží nebo služby, tato opce mu neposkytuje hmotné právo, a to ani v případě, že opci lze uplatnit pouze na základě uzavření předchozí smlouvy. V takových případech účetní jednotka učinila marketingovou nabídku, kterou zaúčtuje v souladu s tímto standardem pouze v případě, že zákazník opci na nákup tohoto dalšího zboží nebo služeb uplatní.

B42 Odstavec 74 vyžaduje, aby účetní jednotka alokovala transakční cenu na závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny. Pokud tuto samostatnou prodejní cenu zákaznické opce na získání dalšího zboží nebo služeb nelze zjistit přímo, účetní jednotka ji odhadne. Tento odhad musí odrážet slevu, kterou by zákazník získal, kdyby opci uplatnil, upravenou o následující faktory:

a) jakoukoli slevu, kterou by zákazník získal, aniž by uplatnil opci, a

b) pravděpodobnost, že opce bude uplatněna.

B43 Pokud má zákazník hmotné právo získat budoucí zboží nebo služby, a toto zboží nebo služby se podobají původnímu zboží nebo službám uvedeným ve smlouvě a jsou poskytovány v souladu s podmínkami původní smlouvy, pak účetní jednotka může, jako vhodnou alternativu k odhadu samostatné prodejní ceny opce, alokovat transakční cenu na zboží nebo služby, které jsou předmětem této opce, s odkazem na zboží nebo služby, které měly být dle očekávání poskytnuty, a na jim odpovídající očekávanou protihodnotu. Tyto typy opcí se zpravidla týkají prodloužení smlouvy.

Neuplatněná práva zákazníků

B44 V souladu s odstavcem 106 účetní jednotka poté, co obdržela od zákazníka platbu předem, vykáže smluvní závazek v částce této platby předem, vztahující se k jejímu závazku k plnění spočívajícímu v převodu zboží nebo služeb v budoucnosti nebo v připravenosti je převést. Účetní jednotka musí odúčtovat tento smluvní závazek (a vykázat výnos), když převádí toto zboží nebo služby, a plní tak svůj závazek k plnění.

B45 Nevratná platba předem, kterou zákazník poskytne účetní jednotce, dává zákazníkovi právo obdržet zboží nebo službu v budoucnosti (a ukládá účetní jednotce povinnost být připravena toto zboží nebo službu převést). Zákazníci však nemusí uplatnit všechna svá smluvní práva. Tato neuplatněná práva jsou často označována jako nevyužité služby.

B46 Pokud účetní jednotka očekává, že bude mít nárok na částku za nevyužité služby týkající se smluvního závazku, musí tuto očekávanou částku za nevyužité služby vykázat jako výnosy v poměru k rozložení práv, která zákazník uplatnil. Pokud účetní jednotka neočekává, že bude mít nárok na částku za nevyužité služby, musí tuto očekávanou částku za nevyužité služby vykázat jako výnosy, když přestane být pravděpodobné, že zákazník svá zbývající práva uplatní. Aby účetní jednotka zjistila, zda očekává, že bude mít nárok na částku nevyužité služby, musí zvážit požadavky uvedené v odstavcích 56–58 o omezujících odhadech variabilní protihodnoty.

▼M52

B47 Účetní jednotka vykáže závazek (a nikoli výnos) v případě jakékoli přijaté protihodnoty přiřaditelné neuplatněným právům zákazníka, kterou je účetní jednotka povinna poukázat jiné straně, například orgánu státní správy v souladu s platnými právními předpisy týkajícími se majetku, ke kterému se nikdo nehlásí.

Nevratné poplatky hrazené předem (a některé související náklady)

B48 U některých smluv účtuje účetní jednotka zákazníkovi v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby nevratný poplatek hrazený předem. Jedná se například o vstupní poplatky u smluv o členství ve fitness centru, aktivační poplatky u telekomunikačních smluv, zřizovací poplatky u některých smluv o poskytování služeb a počáteční poplatky u některých dodavatelských smluv.

B49 K identifikaci závazků k plnění u takovýchto smluv musí účetní jednotka posoudit, zda se tento poplatek vztahuje k převodu přislíbeného zboží nebo služby. V mnoha případech platí, že i když se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje k činnosti, kterou je účetní jednotka povinna vykonat v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby, aby došlo ke splnění této smlouvy, výsledkem této činnosti není převod přislíbeného zboží nebo služby na zákazníka (viz odstavec 25). Poplatek hrazený předem představuje v tomto případě zálohu na zboží nebo služby poskytnuté v budoucnosti, a proto by byl vykázán jako výnos v okamžiku, kdy bude toto zboží nebo služby v budoucnosti poskytnuty. Období vykazování výnosů přesáhne počáteční smluvní období, pokud účetní jednotka poskytuje zákazníkovi opci obnovit smlouvu, a zákazníkovi z této opce vyplývá hmotné právo v souladu s odstavcem B40.

B50 Pokud se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje ke zboží nebo službě, musí účetní jednotka vyhodnotit, zda toto zboží nebo službu zaúčtuje jako samostatný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.

B51 Účetní jednotka může účtovat nevratný poplatek částečně jako kompenzaci nákladů vynaložených na vypracování smlouvy (nebo jiných administrativních úkonů popsaných v odstavci 25). Pokud tyto zřizovací činnosti neplní závazek k plnění, účetní jednotka tyto činnosti (a související náklady) při měření pokroku v souladu s odstavcem B19 nezohlední. Je tomu tak proto, že náklady na zřizovací činnosti nepředstavují převod služeb na zákazníka. Účetní jednotka posoudí, zda náklady vynaložené na vypracování smlouvy mají za následek vznik aktiva, které musí být vykázáno v souladu s odstavcem 95.

Poskytování licencí

▼M55

B52 Licence poskytuje zákazníkovi práva na duševní vlastnictví účetní jednotky. Licence na duševní vlastnictví mohou mimo jiné zahrnovat:

a) software a technologie;

b) filmy, hudbu a další formy médií a zábavy;

c) franšízy a

d) patenty, ochranné známky a autorská práva.

▼M55

B53 Kromě příslibu poskytnutí licence (nebo licencí) zákazníkovi může účetní jednotka rovněž přislíbit, že na zákazníka převede jiné zboží nebo služby. Tyto přísliby mohou být výslovně uvedeny ve smlouvě nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky, zveřejněných zásad nebo konkrétních oznámení (viz odstavec 24). Stejně jako u jiných typů smluv, kdy smlouva se zákazníkem zahrnuje příslib poskytnout licenci (nebo licence) spolu s dalším přislíbeným zbožím nebo službami, použije účetní jednotka pro identifikaci jednotlivých závazků k plnění ve smlouvě odstavce 22–30.

▼M52

B54 Pokud příslib poskytnutí licence není odlišitelný od jiného přislíbeného zboží nebo služeb ve smlouvě v souladu s odstavci 26–30, musí účetní jednotka zaúčtovat příslib poskytnutí licence a tohoto jiného přislíbeného zboží nebo služby společně jako jediný závazek k plnění. Příklady licencí, které nejsou odlišitelné od jiného zboží nebo služby přislíbených ve smlouvě, zahrnují následující:

a) licence, která tvoří součást hmotného zboží a která je nedílnou součástí funkčnosti tohoto zboží, a

b) licence, kterou může zákazník využívat pouze ve spojení se související službou (například online služba poskytovaná účetní jednotkou, která prostřednictvím poskytnutí licence umožňuje zákazníkovi přístup k obsahu).

B55 Pokud licence není odlišitelná, musí účetní jednotka použít odstavce 31–38, aby určila, zda je závazek k plnění (který zahrnuje přislíbenou licenci) závazkem k plnění, který je plněn průběžně, nebo závazkem k plnění, který je splněn jednorázově.

B56 Pokud se příslib poskytnout licenci liší od přislíbeného zboží nebo služeb ve smlouvě, a představuje proto samostatný závazek k plnění, musí účetní jednotka určit, zda licence přechází na zákazníka jednorázově nebo průběžně. Při určování této skutečnosti musí účetní jednotka zvážit, zda povaha příslibu účetní jednotky poskytnout zákazníkovi licenci spočívá v tom, že zákazníkovi poskytne buď:

a) právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v průběhu licenčního období; nebo

b) právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v okamžiku, kdy je licence poskytnuta.

Určení povahy příslibu účetní jednotky

▼M55

B57 [zrušuje se]

B58 Příslib účetní jednotky při poskytování licence má povahu příslibu poskytnout právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

▼M55

a) smlouva vyžaduje nebo zákazník přiměřeně očekává, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva (viz odstavce B59 a B59 A);

b) práva poskytnutá na základě licence zákazníka přímo vystavují případným pozitivním nebo negativním dopadům činnosti účetní jednotky uvedeným v odst. B58 písm. a) a

c) výsledkem těchto činností není převod zboží nebo služby na zákazníka v průběhu provádění těchto činností (viz odstavec 25).

▼M52

B59 Faktory, které mohou naznačovat, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, zahrnují běžnou obchodní praxi účetní jednotky, zveřejněná pravidla nebo konkrétní oznámení. Dalším, i když ne rozhodujícím náznakem toho, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude takové činnosti provádět, je i existence sdíleného hospodářského zájmu (například licenčního poplatku založeného na prodeji) mezi účetní jednotkou a zákazníkem, který se vztahuje k duševnímu vlastnictví, k němuž má zákazník práva.

▼M55

B59A Činnosti účetní jednotky významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, pokud:

a) tyto činnosti mají podle očekávání významně změnit formu (například konstrukci nebo obsah) nebo funkčnost (například schopnost provádět nějakou funkci nebo úkol) tohoto duševního vlastnictví nebo

b) schopnost zákazníka získat prospěch z duševního vlastnictví, z těchto činností ve značné míře vyplývá, nebo na nich závisí. Například prospěch z obchodní značky často vyplývá z pokračujících činností účetní jednotky, které podporují či udržují hodnotu duševního vlastnictví, nebo na takových činnostech závisí.

V souladu s tímto, pokud duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, má významnou samostatnou funkci, podstatná část požitku z tohoto duševního vlastnictví vyplývá z této funkce. V důsledku toho schopnost zákazníka získat prospěch z tohoto duševní vlastnictví by tudíž nebyla významně dotčena činnostmi účetní jednotky, ledaže tyto činnosti podstatně změní formu nebo funkci tohoto duševního vlastnictví. Druhy duševního vlastnictví, jež mají často významné samostatné funkce, zahrnují software, biologické sloučeniny nebo vzorce léků a dotvořený mediální obsah (například filmy, televizní programy a hudební nahrávky).

▼M52

B60 Pokud jsou splněna kritéria uvedená v odstavci B58, zaúčtuje účetní jednotka příslib poskytnout licenci jako závazek k plnění plněný průběžně, protože zákazník bude současně přijímat a spotřebovávat požitek plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou, které spočívá v poskytnutí přístupu k jejímu duševnímu vlastnictví, a to současně s tím, jak účetní jednotka toto plnění poskytuje (viz odst. 35 písm. a)). Účetní jednotka použije odstavce 39–45 pro výběr vhodné metody měření svého pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku plnění, který spočívá v poskytnutí tohoto přístupu.

▼M52

B61 Pokud kritéria v odstavci B58 splněna nejsou, spočívá povaha příslibu účetní jednotky v poskytnutí práva na využívání duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak toto duševní vlastnictví existuje (ve smyslu formy a funkce) v okamžiku, kdy je licence poskytnuta zákazníkovi. To znamená, že zákazník může řídit využívání dané licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy dochází k přechodu licence. Účetní jednotka zaúčtuje příslib poskytnout práva využívat duševní vlastnictví účetní jednotky jako závazek k plnění splněný jednorázově. Účetní jednotka použije odstavec 38 ke stanovení okamžiku, kdy licence přechází na zákazníka. Výnosy však nelze vykázat v případě licence, která poskytuje právo využívat duševní vlastnictví účetní jednotky před začátkem období, v němž zákazník může využívat licenci a získat z ní prospěch. Pokud například období platnosti softwarové licence začne dříve, než účetní jednotka zákazníkovi poskytne (nebo jinak zpřístupní) kód, který zákazníkovi umožní tento software ihned používat, nevykáže účetní jednotka výnos dříve, než bude tento kód poskytnut (nebo jinak zpřístupněn).

B62 Při určování, zda licence poskytuje právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky nebo právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky, nebere účetní jednotka v úvahu následující faktory:

a) omezení z hlediska času, zeměpisné oblasti nebo využití – tato omezení definují atributy přislíbené licence, nikoli to, zda účetní jednotka splňuje svůj závazek k plnění jednorázově nebo průběžně;

b) záruky poskytnuté účetní jednotkou, že má platný patent na duševní vlastnictví a že bude tento patent chránit proti neoprávněnému používání – příslib chránit práva k patentu nepředstavuje závazek k plnění, protože ochrana patentu chrání hodnotu duševního vlastnictví účetní jednotky a poskytuje zákazníkovi ujištění, že převedená licence splňuje specifikace licence přislíbené ve smlouvě.

Licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání

B63 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavcích 56–59 vykazuje účetní jednotka výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo na využívání přislíbených výměnou za licenci k duševnímu vlastnictví, pouze až nastane (tak jak nastane) pozdější z následujících událostí:

a) dojde k následnému prodeji nebo využívání a

b) dojde ke splnění (nebo k částečnému splnění) závazku k plnění, na nějž byly alokovány některé nebo všechny licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání.

▼M55

B63A Požadavek na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání v odstavci B63 se použije, pokud se licenční poplatky vztahují pouze k licenci k duševnímu vlastnictví nebo pokud licence k duševnímu vlastnictví je převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují (například licence k duševnímu vlastnictví může být převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že by zákazník připisoval výrazně větší hodnotu licenci než ostatnímu zboží nebo službám, k nimž se licenční poplatky vztahují).

▼M55

B63B Pokud je splněn požadavek v odstavci B63 A, zaúčtují se výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání plně v souladu s odstavcem B63. Pokud požadavek v odstavci B63 A splněn není, použijí se na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání požadavky pro proměnlivou protihodnotu uvedené v odstavcích 50–59.

▼M52

Dohody o zpětném odkupu

B64 Dohoda o zpětném odkupu je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka prodává aktivum a rovněž přislibuje zpětný odkup tohoto aktiva nebo na něj má opci (buď ve stejné, nebo v jiné smlouvě). Zpětně odkoupené aktivum může být totéž aktivum, které bylo zákazníkovi původně prodáno, aktivum, které je v podstatě stejné jako toto aktivum, nebo jiné aktivum, jehož je původně prodané aktivum součástí.

B65 Dohody o zpětném odkupu mají obvykle tři podoby:

a) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu (dohoda o budoucím zpětném odkupu);

b) právo účetní jednotky na zpětný odkup (kupní opce) a

c) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu na žádost zákazníka (prodejní opce).

Dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce

▼M54

B66 Pokud má účetní jednotka závazek nebo právo dané aktivum zpětně odkoupit (dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce), nezískává zákazník kontrolu nad tímto aktivem, protože zákazníkova schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch je omezena bez ohledu na to, že dané aktivum může fyzicky držet. V důsledku toho musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jedním z následujících způsobů:

a) jako leasing v souladu s IFRS 16 *Leasingy,* pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9; nebo

▼M52

b) jako dohodu o financování v souladu s odstavcem B68, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je rovna původní prodejní ceně tohoto aktiva nebo je vyšší.

B67 Při porovnání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.

B68 Pokud je dohoda o zpětném odkupu dohodou o financování, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí vykázat rozdíl mezi částkou protihodnoty přijatou od zákazníka a částkou protihodnoty, která má být poskytnuta zákazníkovi jako úrok a, pokud je to relevantní, jako náklady na zpracování nebo držení (například pojištění).

B69 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, musí účetní jednotka odúčtovat závazek a vykázat výnosy.

▼M52

Prodejní opce

▼M54

B70 Pokud má účetní jednotka závazek dané aktivum na žádost zákazníka zpětně odkoupit (prodejní opce) za cenu, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva, musí účetní jednotka při uzavření smlouvy zvážit, zda má zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva. Důsledkem uplatnění tohoto práva zákazníkem je, že zákazník účetní jednotce fakticky uhradí protihodnotu za právo využívat po určitou dobu konkrétní aktivum. Pokud má tedy zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva, musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jako leasing v souladu s IFRS 16 s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

▼M52

B71 K určení toho, zda má zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zohlední účetní jednotka různé faktory, včetně vztahu ceny zpětného odkupu k očekávané tržní hodnotě daného aktiva k datu zpětného odkupu a k času, který uplyne do doby, než toto právo vyprší. Pokud se například předpokládá, že cena zpětného odkupu významně převýší tržní hodnotu daného aktiva, může to svědčit o tom, že daný zákazník má významnou ekonomickou pobídku k uplatnění této prodejní opce.

B72 Pokud zákazník nemá významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva za cenu, která je nižší než původní prodejní cena, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.

B73 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a převyšuje očekávanou tržní hodnotu tohoto aktiva, je smlouva de facto dohodou o financování, a zaúčtuje se proto způsobem uvedeným v odstavci B68.

B74 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a stejná nebo nižší než očekávaná tržní hodnota tohoto aktiva a zákazník nemá významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.

B75 Při porovnávání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.

B76 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, účetní jednotka závazek odúčtuje a vykáže výnosy.

Konsignační ujednání

B77 Pokud účetní jednotka dodává produkt jiné straně (například prodejci nebo distributorovi) za účelem jeho prodeje koncovým zákazníkům, vyhodnotí, zda tato druhá strana získala v tomto okamžiku kontrolu nad daným produktem. Produkt, který byl doručen jiné straně, může být předmětem konsignačního ujednání, pokud tato druhá strana nezískala kontrolu nad tímto produktem. V souladu s touto skutečností nesmí účetní jednotka vykázat výnos při dodání produktu jiné straně, pokud je tento produkt držen jako konsignační zásoba.

▼M52

B78 Indikátory toho, že ujednání je ujednáním konsignačním, zahrnují mimo jiné následující faktory:

a) produkt je kontrolován účetní jednotkou, dokud nenastane určitá událost, například že prodejce prodá produkt zákazníkovi, nebo dokud nevyprší dané časové období;

b) účetní jednotka může vyžadovat vrácení produktu nebo jeho převod třetí straně (například jinému prodejci) a

c) prodejce nemá nepodmíněný závazek zaplatit za daný produkt (ačkoli může mít povinnost uhradit zálohu).

Ujednání typu bill-and-hold

B79 Ujednání typu bill-and-hold je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka fakturuje zákazníkovi produkt, avšak zachová si fyzickou držbu tohoto produktu až do doby převodu tohoto produktu na zákazníka v určitém okamžiku v budoucnosti. Zákazník může například požadovat, aby účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela, protože zákazník nemá pro daný produkt dostatek volného místa nebo kvůli zpoždění ve výrobních plánech zákazníka.

B80 Účetní jednotka určí, kdy splnila svůj závazek k plnění spočívající v převodu produktu, a to na základě posouzení, kdy zákazník získal kontrolu nad tímto produktem (viz odstavec 38). U některých smluv k převodu kontroly dochází buď v okamžiku, kdy je produkt dodán do prostor zákazníka nebo kdy je expedován v závislosti na podmínkách smlouvy (včetně dodacích a přepravních podmínek). U některých smluv však může zákazník získat kontrolu nad produktem i přesto, že tento produkt zůstane ve fyzické držbě účetní jednotky. V takovém případě má zákazník schopnost řídit využívání tohoto produktu a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto produktu, přestože se rozhodl, že neuplatní své právo na převzetí fyzické držby tohoto produktu. V důsledku této skutečnosti nemá účetní jednotka nad tímto produktem kontrolu. Účetní jednotka však namísto toho poskytuje zákazníkovi služby spojené s úschovou tohoto jeho aktiva.

B81 Aby zákazník získal kontrolu nad produktem v souladu s ujednáním typu bill-and-hold, musí být kromě uplatnění požadavků uvedených v odstavci 38 splněna všechna následující kritéria:

a) musí existovat podstatný důvod pro ujednání typu bill-and-hold (toto ujednání si například vyžádá zákazník);

b) produkt musí být samostatně rozlišen s tím, že náleží zákazníkovi;

c) produkt musí být aktuálně připraven k fyzickému převodu na zákazníka a

d) účetní jednotka nesmí mít možnost produkt využívat nebo ho přesměrovat na jiného zákazníka.

▼M52

B82 Pokud účetní jednotka vykazuje výnosy za prodej produktu na základě ujednání typu bill-and-hold, musí zohlednit, zda má zbývající závazky k plnění (týkající se například služeb spojených s úschovou) v souladu s odstavci 22–30, na které musí alokovat část transakční ceny v souladu s odstavci 73–86.

Přijetí zákazníkem

B83 V souladu s odst. 38 písm. e) může přijetí aktiva zákazníkem nasvědčovat tomu, že zákazník získal kontrolu nad tímto aktivem. Ustanovení o přijetí zákazníkem umožňují zákazníkovi, aby odstoupil od smlouvy, nebo aby požadoval od účetní jednotky přijetí nápravných opatření, pokud dané zboží nebo služba není v souladu s dohodnutými specifikacemi. Účetní jednotka musí tato ustanovení zohlednit při určování, kdy zákazník získá kontrolu nad daným zbožím nebo službou.

B84 Pokud je účetní jednotka schopna objektivně určit, že kontrola nad zbožím nebo službou byly na zákazníka převedeny v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak přijetí zákazníkem představuje formalitu, která neovlivní určení okamžiku, kdy zákazník dle účetní jednotky získal kontrolu nad daným zbožím nebo službou. Pokud je například ustanovení o přijetí zákazníkem založeno na dodržení stanovených velikostních a váhových charakteristik, měla by být účetní jednotka schopná určit, zda byla tato kritéria splněna, ještě dříve než obdrží potvrzení, že zákazník zboží přijal. Jako důkaz, že dané zboží nebo služba poskytnuté zákazníkovi jsou v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, mohou posloužit zkušenosti účetní jednotky se smlouvami na podobné zboží nebo služby. Pokud jsou výnosy vykázány ještě dříve, než zákazník zboží přijme, musí účetní jednotka i přesto posoudit, zda existují nějaké zbývající závazky k plnění (např. instalace zařízení), a vyhodnotit, zda je má zaúčtovat samostatně.

B85 Pokud však účetní jednotka není schopna objektivně určit, že zboží nebo služba poskytnutá zákazníkovi je v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak by účetní jednotka nebyla schopna dospět k závěru, že zákazník získal kontrolu, dokud neobdrží doklad o přijetí zákazníkem. Je tomu tak proto, že účetní jednotka za těchto okolností není schopna stanovit, zda má zákazník schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto zboží nebo služby.

B86 Pokud účetní jednotka dodá zákazníkovi produkty na zkoušku nebo pro účely hodnocení a zákazník není před uplynutím tohoto zkušebního období povinen hradit žádnou protihodnotu, není kontrola nad produktem převedena na zákazníka, dokud nedojde buď k přijetí produktu zákazníkem, nebo k uplynutí zkušebního období.

Zveřejňování rozčleněných výnosů

B87 Odstavec 114 vyžaduje, aby účetní jednotka členila výnosy ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. V důsledku toho je míra, do níž jsou příjmy účetní jednotky členěny pro účely tohoto zveřejňování, závislá na skutečnostech

▼**M52**

a okolnostech, které se týkají smluv účetní jednotky se zákazníky. U některých účetních jednotek může být nezbytné, aby ke splnění cíle členění výnosů uvedeného v odstavci 114 používaly více typů kategorií. Jiné účetní jednotky mohou tento cíl splnit, pokud budou při členění výnosů používat pouze jeden typ kategorie.

B88 Při výběru typu kategorie (nebo kategorií) pro členění výnosů musí účetní jednotka vzít v úvahu, jak mají být informace o výnosech účetní jednotky prezentovány pro jiné účely, včetně všech následujících účelů:

a) zveřejňování prezentovaná mimo účetní závěrku (například ve zveřejnění výsledků, výročních zprávách nebo ve zprávách pro investory);

b) informace pravidelně přezkoumávané vedoucí osobou s provozní rozhodovací pravomocí za účelem vyhodnocování finanční výkonnosti provozních segmentů a

c) jiné informace, které jsou podobné typům informací uvedených v odst. B88 písm. a) a b) a které účetní jednotka nebo uživatelé účetní závěrky účetní jednotky používají k vyhodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky nebo k rozhodování o přidělení zdrojů.

B89 Příklady kategorií, které by mohly být vhodné, zahrnují mimo jiné všechny následující kategorie:

a) typ zboží nebo služby (například významné druhy produktů);

b) zeměpisná oblast (například země nebo region);

c) trh nebo typ zákazníka (například státní a nestátní zákazníci);

d) typ smlouvy (například smlouvy s pevně stanovenou cenou a smlouvy o dodávce materiálu a provedení práce);

e) trvání smlouvy (například krátkodobé a dlouhodobé smlouvy);

f) čas převodu zboží nebo služeb (například výnosy ze zboží nebo služeb převedené na zákazníka jednorázově a výnosy ze zboží nebo služeb převáděné průběžně) a

g) prodejní kanály (například prodej zboží přímo spotřebitelům a prodej zboží přes prostředníky).

▼M52

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou platnost jako ostatní části tohoto standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M54

C1A IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 5, 97, B66 a B70. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

▼M55

C1B Textem *Vysvětlení k IFRS 15* Výnosy ze smluv se zákazníky vydaným v dubnu 2016 byly změněny odstavce 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, zrušen odstavec B57 a vloženy nové odstavce B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A, B63B, C7 A a C8 A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční vykazované období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M52

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼M55

C2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích C3 až C8:

a) se datem prvotní aplikace rozumí počátek vykazovaného období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatní tento standard, a

b) dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla veškeré zboží nebo služby identifikované v souladu s IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a s příslušnými interpretacemi.

▼M52

C3 Účetní jednotka použije tento standard s využitím jedné ze dvou následujících metod:

a) retrospektivně na každé předchozí vykazované období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a s využitím zjednodušení uvedených v odstavci C5; nebo

b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu vykázaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C8.

C4 Aniž jsou dotčeny požadavky odstavce 28 IAS 8, platí, že při prvním použití tohoto IFRS musí účetní jednotka prezentovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pouze za roční období bezprostředně předcházející prvnímu ročnímu období, na něž je tento standard použit (dále jen „bezprostředně předcházející období“) a pouze v případě, že účetní jednotka aplikuje tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a). Účetní jednotka může také prezentovat tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnatelné období, není však povinna tak učinit.

▼M55

C5 Použije-li účetní jednotka tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a), může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení:

a) u dokončených smluv nemusí účetní jednotka měnit jejich vykazování, pokud:

i) začínají i končí v témže ročním vykazovaném období; nebo

ii) jsou dokončené na počátku nejdřívějšího vykazovaného období;

b) u dokončených smluv, které mají variabilní protihodnotu, může účetní jednotka použít transakční cenu k datu, kdy byla smlouva dokončena, a nikoli odhadovat částky variabilní protihodnoty ve srovnatelných vykazovaných obdobích;

c) u smluv, které byly změněny před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, nemusí účetní jednotka změnit vykázání smlouvy v případě změny smlouvy v souladu s odstavci 20–21. Namísto toho musí účetní jednotka zohlednit celkový dopad všech změn, k nimž došlo před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, při:

i) identifikaci závazků k plnění, které byly splněny, a závazků k plnění, které splněny nebyly,

ii) určování transakční ceny a

iii) přiřazování transakční ceny ke splněným a nesplněným závazkům k plnění;

d) u všech vykazovaných období prezentovaných před datem prvotní aplikace nemusí účetní jednotka zveřejňovat částky transakční ceny přidělené na zbývající závazky k plnění ani vysvětlení toho, kdy očekává, že vykáže tuto částku do výnosů (viz odstavec 120).

▼M52

C6 U všech praktických zjednodušení uvedených v odstavci C5, které účetní jednotka využívá, musí dané zjednodušení uplatňovat konzistentně u všech smluv ve všech prezentovaných vykazovaných obdobích. Účetní jednotka navíc musí zveřejnit všechny následující informace:

a) zjednodušení, která byla využita, a

b) v přiměřeně možném rozsahu kvalitativní posouzení odhadovaného dopadu použití těchto jednotlivých zjednodušení.

▼M55

C7 Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b), vykáže kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu podle toho, jak to bude vhodné) ročního vykazovaného období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Podle této metody přechodu se účetní jednotka může rozhodnout použít tento standard retrospektivně pouze na smlouvy, které nejsou k datu prvotní aplikace dokončeny (například 1. ledna 2018 pro účetní jednotku, jejíž účetní období končí 31. prosince).

▼M55

C7A Účetní jednotka používající tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b) může rovněž využít praktická zjednodušení popsaná v odst. C5 písm. c) buďto:

a) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem vykazovaného období, nebo

b) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem prvotní aplikace.

Pokud účetní jednotka využije toto praktické zjednodušení, musí je použít konzistentně u všech smluv a zveřejnit informace požadované dle odstavce C6.

▼M52

C8 U vykazovaných období, která zahrnují datum prvotní aplikace, musí účetní jednotka poskytnout obě následující zveřejnění dalších informací v případě, že tento standard uplatňuje retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b):

a) částky, jimiž jsou ovlivněny jednotlivé řádkové položky účetní závěrky v běžném vykazovaném období při aplikaci tohoto standardu v porovnání s IAS 11, IAS 18 a s příslušnými interpretacemi, které byly účinné před touto změnou, a

b) vysvětlení důvodů významných změn uvedených v odst. C8 písm. a).

▼M55

C8A Účetní jednotka použije *Vysvětlení k IFRS 15* (viz odstavec C1B) retrospektivně v souladu s IAS 8. Při retrospektivním použití těchto změn je účetní jednotka použije tak, jako by byly zahrnuty do IFRS 15 k datu prvotní aplikace. V důsledku toho účetní jednotka nepoužije tyto změny na vykazovací období nebo na smlouvy, na které požadavky IFRS 15 nebyly použity v souladu s odstavci C2-C8. Pokud například účetní jednotka použije IFRS 15 v souladu s odst. C3 písm. b) pouze na smlouvy, které nejsou dokončenými smlouvami k datu prvotní aplikace, nemění účetní jednotka vykázání dokončené smlouvy k datu prvotní aplikace IFRS 15 pro účinky těchto změn.

▼M52

Odkazy na IFRS 9

C9 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak nepoužije dosud IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

C10 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy:

a) IAS 11 *Smlouvy o zhotovení;*

b) IAS 18 *Výnosy*;

c) IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*;

d) IFRIC 15 *Smlouvy o zhotovení nemovitostí;*

e) IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků* a

f) SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby.*

▼M54

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 16

Leasingy

CÍL

1. Tento standard stanoví zásady účtování, oceňování, vykazování a zveřejňování *leasingů*. Jeho cílem je zajistit, aby *nájemci* a *pronajímatelé* poskytovali relevantní informace způsobem, který věrně zobrazuje tyto transakce. Tyto informace poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadů leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.

2. Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky *smluv* a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na všechny leasingy včetně leasingů *aktiv z práva k užívání* v rámci *subleasingu* s výjimkou:

a) leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů;

b) leasingů biologických aktiv spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství* držených nájemcem;

c) ujednání o poskytování licencovaných služeb spadajících do působnosti IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb;*

d) licencí na duševní vlastnictví poskytnutých pronajímatelem, které spadají do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* a

e) práv držených nájemcem na základě licenčních smluv, která spadají do působnosti IAS 38 *Nehmotná aktiva*, pro takové položky, jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

4. Nájemce může, ale nemusí aplikovat tento standard na leasingy jiných nehmotných aktiv, než která jsou popsána v odst. 3 písm. e).

VÝJIMKY PŘI ÚČTOVÁNÍ (ODSTAVCE B3–B8)

5. Nájemce se může rozhodnout, že nebude aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 22–49 na:

a) *krátkodobé leasingy* a

b) leasingy, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu (viz v odstavce B3–B8).

6. Pokud se nájemce rozhodne, že nebude aplikovat požadavky odstavců 22–49 buď na krátkodobé leasingy, nebo na leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu, vykazuje nájemce *leasingové platby* spojené s těmito leasingy jako náklady buď rovnoměrně po *dobu trvání leasingu*, nebo na jiné systematické bázi. Nájemce je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží rozvržení nájemcových užitků.

▼M54

7. Pokud nájemce při účtování krátkodobého leasingu postupuje v souladu s odstavcem 6, považuje nájemce pro účely tohoto standardu tento leasing za nový leasing, pokud:

a) došlo k *modifikaci leasingu*; nebo

b) došlo k jakékoli změně doby trvání leasingu (nájemce například využije opci, která původně nebyla součástí určení doby trvání leasingu).

8. Volba u krátkodobých leasingů se provádí na úrovni třídy podkladového aktiva, k němuž se právo k užívání vztahuje. Třída podkladových aktiv je seskupením podkladových aktiv s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky. Volbu u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu, lze provést pro každý leasing zvlášť.

IDENTIFIKACE LEASINGU (ODSTAVCE B9–B33)

9. Na počátku smlouvy účetní jednotka posoudí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje tehdy, pokud převádí právo kontrolovat užití identifikovaného aktiva po určitou dobu trvání výměnou za protihodnotu. Odstavce B9–B31 poskytují návod pro posouzení, zda smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje.

10. Dobu trvání lze také popsat na základě rozsahu využívání identifikovaného aktiva (například počtu výrobních jednotek, pro jejichž výrobu bude příslušné zařízení používáno.)

11. Účetní jednotka přehodnotí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje pouze v případě, že dojde ke změně smluvních podmínek.

Oddělování komponent smlouvy

12. U smlouvy, která má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, vykazuje účetní jednotka jednotlivé leasingové komponenty v rámci smlouvy jako leasing odděleně od neleasingových komponent smlouvy, pokud neuplatňuje praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15. Odstavce B32–B33 stanoví pokyny pro oddělování komponent smlouvy.

Nájemce

13. U smlouvy, která obsahuje leasingovou komponentu a jednu nebo více dalších leasingových nebo neleasingových komponent, přiřazuje nájemce protihodnotu ve smlouvě jednotlivým leasingovým komponentám na základě relativní samostatné ceny dané leasingové komponenty a souhrnu samostatných cen neleasingových komponent.

14. Relativní samostatná cena leasingových a neleasingových komponent se určí na základě ceny, kterou by pronajímatel nebo obdobný dodavatel účtoval účetní jednotce za tuto komponentu nebo za obdobnou komponentu samostatně. Pokud není zjistitelná samostatná cena snadno dostupná, nájemce samostatnou cenu odhadne s maximálním využitím zjistitelných informací.

▼M54

15. Nájemce může použít praktické zjednodušení a rozhodnout podle třídy podkladového aktiva, že nebude oddělovat neleasingové komponenty od leasingových komponent a že namísto toho bude účtovat každou leasingovou komponentu a jakékoli související neleasingové komponenty jako jedinou leasingovou komponentu. Nájemce nesmí toto praktické zjednodušení použít u vložených derivátů, které splňují kritéria uvedená v odstavci 4.3.3 IFRS 9 *Finanční nástroje*.

16. Nepoužije-li se praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15, zaúčtuje nájemce neleasingové komponenty podle jiných příslušných standardů.

Pronajímatel

17. U smlouvy, která obsahuje leasingovou komponentu a jednu nebo několik dalších leasingových nebo neleasingových komponent, přiřadí pronajímatel protihodnotu ve smlouvě v souladu s odstavci 73–90 IFRS 15.

DOBA TRVÁNÍ LEASINGU (ODSTAVCE B34–B41)

18. Účetní jednotka stanoví dobu trvání leasingu jako nevypověditelnou dobu leasingu společně s oběma následujícími obdobími:

a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije; a

b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci nevyužije.

19. Při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci na prodloužení leasingu využije, případně že opci na ukončení leasingu nevyužije, účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby využil opci na prodloužení leasingu, nebo nevyužil opci na ukončení leasingu, jak je uvedeno v odstavcích B37–B40.

20. Nájemce přehodnotí, zda je dostatečně jisté, že využije opci na prodloužení, nebo že nevyužije opci na ukončení, pokud dojde buď k důležité události, nebo k významné změně okolností, která:

a) je pod kontrolou nájemce a

b) ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, která původně nebyla zahrnuta do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, která původně byla zahrnuta do určení doby trvání leasingu (jak je uvedeno v odstavci B41).

21. Účetní jednotka musí revidovat dobu trvání leasingu v případě, že dojde ke změně nevypověditelné doby leasingu. Nevypověditelná doba leasingu se změní například tehdy, pokud:

a) nájemce využije opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určení doby trvání leasingu;

b) nájemce nevyužije opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určení doby trvání leasingu;

▼M54

c) nastane událost, která smluvně zavazuje nájemce, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určování doby trvání leasingu; nebo

d) nastane událost, která smluvně zakazuje nájemci, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určování doby trvání leasingu.

NÁJEMCE

Účtování

22. **Ke *dni zahájení* nájemce vykáže aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu.**

Oceňování

Prvotní ocenění

Prvotní ocenění aktiva z práva k užívání

23. **Ke dni zahájení ocení nájemce aktivum z práva k užívání v pořizovacích nákladech.**

24. Pořizovací náklady na aktivum z práva k užívání zahrnují:

a) částku prvotního ocenění závazku z leasingu, jak je popsáno v odstavci 26;

b) veškeré leasingové platby provedené v den zahájení nebo před tímto dnem po odečtení veškerých obdržených *leasingových pobídek*;

c) veškeré *počáteční přímé náklady* vynaložené nájemcem a

d) odhadované náklady, které má nájemce vynaložit na demontáž a odstranění podkladového aktiva, a uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu, nebo uvedení podkladového aktiva do stavu vyžadovaného podmínkami leasingu, pokud tyto náklady nejsou vynaloženy na výrobu zásob. Nájemci vzniká povinnost hradit tyto náklady buďto ke dni zahájení, nebo jako důsledek používání podkladového aktiva během určitého období.

25. Nájemce zaúčtuje náklady uvedené v odst. 24 písm. d) jako součást nákladů na aktivum z práva k užívání, když mu vznikne povinnost tyto náklady uhradit. Nájemce použije IAS 2 *Zásoby* na náklady, které vznikly během určitého období v důsledku užívání aktiva z práva k užívání k výrobě zásob v tomto období. Závazky plynoucí z takových nákladů účtovaných v souladu s tímto standardem nebo s IAS 2 se uznávají a oceňují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

▼M54

Prvotní ocenění závazku z leasingu

26. **Ke dni zahájení ocení nájemce závazek z leasingu současnou hodnotou leasingových plateb, které nejsou k tomuto datu uhrazeny. Leasingové platby musí být diskontovány s použitím *implicitní úrokové míry leasingu*, pokud lze tuto míru snadno určit. Pokud tuto míru nelze snadno určit, použije nájemce *přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce*.**

27. Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do oceňování závazku z leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení uhrazeny:

a) *pevné platby* (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42) snížené o pohledávky z leasingových pobídek;

b) *variabilní leasingové platby* závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení (jak je uvedeno v odstavci 28);

c) částky, u nichž se očekává, že budou splatné nájemcem v rámci *záruk zbytkové hodnoty*;

d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavcích B37–B40); a

e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.

28. Variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě podle odst. 27 písm. b) zahrnují například platby vázané na index spotřebitelských cen, platby vázané na referenční úrokovou míru (například LIBOR) nebo platby, které se mění tak, aby odrážely změny tržního nájemného.

Následné ocenění

Následné ocenění aktiva z práva k užívání

29. **Po dni zahájení ocení nájemce aktivum z práva k užívání použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, pokud nepoužije jeden z modelů oceňování uvedených v odstavcích 34 a 35.**

Model oceňování pořizovacími náklady

30. Při použití modelu oceňování pořizovacími náklady ocení nájemce aktivum z práva k užívání pořizovacími náklady:

a) sníženými o jakékoli kumulované odpisy a jakékoliv kumulované ztráty ze znehodnocení a

b) upravenými o jakékoliv přecenění závazku z leasingu uvedeného v odst. 36 písm. c).

31. Nájemce je povinen při odepisování aktiva z práva k užívání uplatnit požadavky na odpisy uvedené v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* v souladu s požadavky uvedenými v odstavci 32.

▼M54

32. Pokud leasing převádí na konci doby trvání leasingu vlastnictví podkladového aktiva na nájemce nebo pokud pořizovací náklady na aktivum z práva k užívání odrážejí skutečnost, že nájemce využije opci na nákup, odepisuje nájemce aktivum z práva k užívání ode dne zahájení do konce *doby použitelnosti* podkladového aktiva. Jinak nájemce odepisuje aktivum z práva k užívání ode dne zahájení buď do konce *doby použitelnosti* aktiva z práva k užívání, nebo do konce doby trvání leasingu, nastane-li dříve.

33. Nájemce je povinen aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* ke zjištění toho, zda došlo ke znehodnocení aktiva z práva k užívání, a k účtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.

Jiné modely oceňování

34. Pokud nájemce použije na své investice do nemovitostí model oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investice do nemovitostí*, použije tento model oceňování reálnou hodnotou rovněž pro aktiva z práva k užívání, která splňují definici investice do nemovitostí dle IAS 40.

35. Pokud se aktiva z práva k užívání vztahují k třídě pozemků, budov a zařízení, na které nájemce použije přeceňovací model uvedený v IAS 16, může se nájemce rozhodnout, že použije tento přeceňovací model na všechna aktiva z práva k užívání, která se vztahují k této třídě pozemků, budov a zařízení.

Následné ocenění závazku z leasingu

36. Po dni zahájení oceňuje nájemce závazky z leasingu tak, že:

a) zvýší účetní hodnotu tak, aby odrážela úrok ze závazků z leasingu;

b) sníží účetní hodnotu tak, aby odrážela provedené leasingové platby; a

c) přecení účetní hodnotu tak, aby odrážela jakékoliv přehodnocení nebo modifikace leasingu uvedené v odstavcích 39–46, nebo tak, aby odrážela revidované v podstatě pevné leasingové platby (viz odstavec B42).

37. Úrok ze závazku z leasingu v jednotlivých obdobích během doby trvání leasingu se musí rovnat částce, která zajistí konstantní úrokovou míru u zbývajícího zůstatku závazku z leasingu. Konstantní úroková míra se rovná diskontní sazbě uvedené v odstavci 26, nebo pokud je to relevantní, revidované diskontní sazbě uvedené v odstavcích 41 a 43 nebo v odst. 45 písm. c).

38. Po dni zahájení nájemce v hospodářském výsledku vykáže – pokud nejsou pořizovací náklady zahrnuty v účetní hodnotě jiného aktiva při použití jiných příslušných standardů – jednak:

a) úrok ze závazků z leasingu; jednak

b) variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do oceňování závazku z leasingu v období, ve kterém nastane událost nebo podmínka, která tyto platby spouští.

▼**M54**

Přehodnocení závazku z leasingu

39. Po dni zahájení je nájemce povinen aplikovat odstavce 40–43 na přecenění závazků z leasingu tak, aby odrážely změny leasingových plateb. Nájemce vykáže částku přecenění závazku z leasingu jako úpravu aktiva z práva k užívání. Pokud je však účetní hodnota aktiva z práva k užívání snížena na nulu a došlo k dalšímu snížení v oceňování závazku z leasingu, vykazuje nájemce jakoukoliv zbývající částku přecenění v hospodářském výsledku.

40. Nájemce přecení závazky z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby, pokud buď:

a) dojde ke změně doby trvání leasingu, jak je uvedeno v odstavcích 20–21. Nájemce stanoví revidované leasingové platby na základě revidované doby trvání leasingu; nebo

b) dojde ke změně v posouzení opce na nákup podkladového aktiva, posuzované s ohledem na události a okolnosti uvedené v odstavcích 20–21 v souvislosti s opcí na nákup. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změnu částek splatných v rámci opce na nákup.

41. Při aplikaci odstavce 40 stanoví nájemce revidovanou diskontní sazbu jako implicitní úrokovou míru leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce ke dni přehodnocení, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.

42. Nájemce přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb, pokud:

a) dojde ke změně částky, u níž se očekává, že bude splatná v rámci záruky zbytkové hodnoty. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změny částek, u nichž se očekává, že budou splatné v rámci záruky zbytkové hodnoty; nebo

b) dojde ke změně budoucích leasingových plateb v důsledku změny indexu nebo sazby použité k určení těchto plateb, včetně například změny, která má odrážet změny sazeb tržního nájemného po revizi tržního nájemného. Nájemce přecení závazek z leasingu tak, aby odrážel tyto revidované leasingové platby pouzev případě, že dojde ke změně peněžních toků (tj. jakmile vstoupí v platnost úprava leasingových plateb). Nájemce stanoví revidované leasingové platby pro zbytek doby trvání leasingu na základě revidovaných smluvních plateb.

43. Při aplikaci odstavce 42 použije nájemce nezměněnou diskontní sazbu s výjimkou případů, kdy je změna leasingových plateb důsledkem změny pohyblivých úrokových měr. V takovém případě použije nájemce revidovanou diskontní sazbu, která odráží změny úrokové míry.

▼**M54**

Modifikace leasingu

44. Nájemce zaúčtuje modifikaci leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:

a) modifikace zvyšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv; a

b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvýšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.

45. U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, nájemce k *datu účinnosti modifikace leasingu*:

a) přiřadí protihodnotu v modifikované smlouvě v souladu s odstavci 13–16;

b) určí dobu trvání leasingu u modifikovaného leasingu v souladu s odstavci 18–19 a

c) přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby. Revidovaná diskontní míra se určí jako implicitní úroková míra leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstková výpůjční úroková míra nájemce k datu účinnosti modifikace, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.

46. U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje nájemce přecenění závazku z leasingu:

a) snížením účetní hodnoty aktiva z práva k užívání tak, aby odrážela částečné nebo úplné ukončení leasingu u modifikací leasingu, které snižují rozsah tohoto leasingu. Nájemce vykazuje v hospodářském výsledku jakékoliv zisky nebo ztráty týkající se částečného nebo úplného ukončení leasingu.

b) provedením odpovídající úpravy aktiva z práva k užívání u všech ostatních modifikací leasingu.

▼**M72**

46A. Pro praktické zjednodušení se může nájemce rozhodnout, že nebude posuzovat, zda je úleva na nájemném, která splňuje podmínky uvedené v odstavci 46B, modifikací leasingu. Nájemce, který se pro tuto variantu rozhodne, zaúčtuje jakoukoli změnu leasingových plateb, která vyplývá z úlevy na nájemném, stejným způsobem jako změnu s použitím tohoto standardu, pokud by se nejednalo o modifikaci leasingu.

▼**M76**

46B. Praktické zjednodušení podle odstavce 46 A se vztahuje pouze na úlevy na nájemném, ke kterým došlo v přímém důsledku pandemie COVID-19 a pouze, jsou-li splněny všechny tyto podmínky:

a) změna leasingových plateb má za následek změnu protihodnoty leasingu, která je v podstatě stejná nebo nižší než protihodnota leasingu bezprostředně předcházející změně;

b) jakékoli snížení leasingových plateb se týká pouze plateb, které byly původně splatné k 30. červnu 2022 nebo dříve (například úleva na nájemném by splňovala tuto podmínku, pokud by vedla ke snížení leasingových plateb k 30. červnu 2022 nebo dříve a ke zvýšení leasingových plateb po 30. červnu 2022), a

c) nedochází k žádné podstatné změně jiných podmínek leasingu.

▼M54

Vykazování

47. Nájemce vykazuje buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v příloze k účetní závěrce:

a) aktiva z práva k užívání odděleně od jiných aktiv. Pokud nájemce nevykazuje aktiva z práva k užívání samostatně ve výkazu o finanční pozici, pak musí:

i) zahrnout aktiva z práva k užívání do stejného řádku, ve kterém by byla vykazována odpovídající podkladová aktiva v případě, že by je vlastnil; a

ii) zveřejnit, které řádky ve výkazu o finanční pozici zahrnují tato aktiva z práva k užívání;

b) závazky z leasingu odděleně od jiných závazků. Pokud nájemce nevykazuje závazky z leasingu ve výkazu o finanční pozici samostatně, musí zveřejnit, ve kterém řádku výkazu o finanční pozici jsou tyto závazky zahrnuty.

48. Požadavek odst. 47 písm. a) se nepoužije na aktiva z práva k užívání splňující definici investic do nemovitostí, která se vykazují ve výkazu o finanční pozici jako investice do nemovitostí.

49. Ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku vykazuje nájemce úrokové náklady na závazek z leasingu odděleně od odpisů aktiva z práva k užívání. Úrokové náklady na závazek z leasingu představují komponentu finančních nákladů, u které odst. 82 písm. b) IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vyžaduje, aby byla ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku prezentována samostatně.

50. Ve výkazu o peněžních tocích nájemce zařadí:

a) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje jistinu, pod financování;

b) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje úrok, do příslušné kategorie podle požadavků IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* na zaplacený úrok a

c) krátkodobé leasingové platby, platby za leasingy aktiv s nízkou hodnotou a variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do ocenění závazku z leasingu, pod provozní činnosti.

Zveřejňování

51. Cílem zveřejňování pro nájemce je zveřejňovat v příloze k účetní závěrce informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky nájemce. Odstavce 52–60 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.

52. Nájemce musí zveřejnit informace o svých leasingových vztazích, u nichž je nájemcem, v jednom bodě nebo samostatném oddílu přílohy k účetní závěrce. Není však nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již obsaženy jinde v účetní závěrce, za předpokladu, že jsou tyto informace začleněny pomocí křížového odkazu do tohoto jednoho bodu nebo samostatného oddílu o leasingových vztazích.

▼**M54**

53. Nájemce musí zveřejnit následující částky za účetní období:

a) výši odpisů aktiv z práva k užívání podle třídy podkladového aktiva;

b) úrokové náklady na závazky z leasingu;

c) náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nemusí zahrnovat náklady na leasingy s dobou trvání leasingu jeden měsíc nebo kratší;

d) náklady vztahující se k leasingům aktiv s nízkou hodnotou, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nezahrnují náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům aktiv s nízkou hodnotou zahrnutým v odst. 53 písm. c);

e) náklady vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu;

f) výnos ze subleasingu aktiv z práva k užívání;

g) celkový peněžní odtok na leasingy;

h) přírůstky aktiv z práva k užívání;

i) zisky nebo ztráty vznikající z operací prodeje a zpětného leasingu a

j) účetní hodnotu aktiv z práva k užívání na konci účetního období podle třídy podkladového aktiva.

54. Nájemce zveřejní informace požadované v odstavci 53 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější. Zveřejněné částky musí zahrnovat náklady, které nájemce zahrnul do účetní hodnoty jiného aktiva v průběhu účetního období.

55. Nájemce zveřejňuje částku svých závazků z leasingu u krátkodobých leasingů účtovaných v souladu s odstavcem 6, pokud se portfolio jeho krátkodobých leasingů, z něhož mu vyplývají závazky na konci účetního období, liší od portfolia krátkodobých leasingů, k němuž se vztahují náklady na krátkodobý leasing zveřejněné v souladu s odst. 53 písm. c).

56. Pokud aktiva z práva k užívání splňují definici investice do nemovitostí, je nájemce povinen aplikovat požadavky na zveřejňování v souladu s IAS 40. V takovém případě není nájemce povinen zveřejňovat údaje o těchto aktivech z práva k užívání v souladu s odst. 53 písm. a), f), h) nebo j).

57. Pokud nájemce oceňuje aktiva z práva k užívání v přeceněných hodnotách podle IAS 16, zveřejní pro tato aktiva z práva k užívání informace podle odstavce 77 IAS 16.

58. Nájemce zveřejní analýzu splatnosti závazků z leasingu v souladu s odstavci 39 a B11 IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* odděleně od analýzy splatnosti jiných finančních závazků.

▼M54

59. Kromě zveřejnění požadovaných v odstavcích 53–58 zveřejní nájemce další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech, které jsou nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 51 (odstavec B48). Tyto další informace mohou zahrnovat mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:

a) povahu leasingových činností nájemce;

b) budoucí peněžní odtoky, kterým je nájemce potenciálně vystaven a které nejsou zahrnuty v ocenění závazků z leasingu. To zahrnuje riziko vznikající z:

i) variabilních leasingových plateb (viz odstavec B49);

ii) opcí na prodloužení a opcí na ukončení (viz odstavec B50);

iii) záruk zbytkové hodnoty (viz odstavec B51) a

iv) dosud nezahájených leasingů, ke kterým se nájemce zavázal.

c) omezení nebo podmínky vyplývající z leasingů a

d) operace prodeje a zpětného leasingu (viz odstavec B52).

60. Nájemce, který vykáže krátkodobý leasing nebo leasing aktiv s nízkou hodnotou v souladu s odstavcem 6, tuto skutečnost zveřejní.

▼M72

60A. Pokud nájemce využije praktické zjednodušení podle odstavce 46 A, zveřejní tyto informace:

a) že uplatnil praktické zjednodušení na všechny úlevy na nájemném, které splňují podmínky uvedené v odstavci 46B, nebo pokud je na všechny takové úlevy na nájemném neuplatnil, informace o povaze smluv, v souvislosti s nimiž praktické zjednodušení použil (viz odstavec 2), a

b) částku vykázanou v zisku nebo ztrátě za vykazované období tak, aby odrážela změny leasingových plateb, které vyplývají z úlev na nájemném, na něž nájemce uplatnil praktické zjednodušení podle odstavce 46 A.

▼M54

PRONAJÍMATEL

Klasifikace leasingů (odstavce B53–B58)

61. Pronajímatel klasifikuje každý ze svých leasingů buď jako *operativní leasing, nebo jako finanční leasing*.

62. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádí v podstatně všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva převádějí. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva.

▼**M54**

63. Zda je leasing finančním leasingem, nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) leasing na konci doby trvání leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva na nájemce;

b) nájemce má opci koupit podkladové aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než *reálná hodnota* k datu možného využití opce, a ke *dni počátku leasingu* je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;

c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část *ekonomické životnosti* podkladového aktiva, i když vlastnictví není převedeno;

d) ke dni počátku se současná hodnota leasingových plateb přinejmenším rovná prakticky celé reálné hodnotě podkladového aktiva a

e) podkladové aktivum je tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce ho může využít bez zásadních úprav.

64. Indikátory situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

a) pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce;

b) zisky nebo ztráty z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy na nájemném rovnající se větší části výtěžku z prodeje aktiva na konci leasingu) a

c) nájemce je může pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

65. Příklady a indikátory v odstavcích 63–64 nejsou vždy směrodatné. Jestliže z jiných charakteristických rysů jasně vyplývá, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva za variabilní částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud jsou stanoveny variabilní leasingové platby, v jejichž důsledku pronajímatel nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky.

66. Klasifikace leasingu se provádí v den počátku a přehodnocuje se pouze v případě, že dojde k modifikaci leasingu. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty podkladového aktiva) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.

▼M54

Finanční leasingy

Účtování a oceňování

67. Ke dni zahájení vykazuje pronajímatel aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svém výkazu o finanční pozici a vykazuje je jako pohledávky v částce rovnající se *čisté finanční investici do leasingu*.

Prvotní ocenění

68. Pronajímatel použije k ocenění čisté investice do leasingu implicitní úrokovou míru leasingu. V případě subleasingu platí, že pokud implicitní úrokovou míru subleasingu nelze snadno určit, může zprostředkující pronajímatel pro ocenění čisté investice do subleasingu použít diskontní sazbu použitou pro hlavní leasing (upravenou o jakékoliv počáteční přímé náklady spojené se subleasingem).

69. Počáteční přímé náklady kromě nákladů pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, jsou zahrnuty do prvotního ocenění čisté investice do leasingu a snižují částku výnosů uznaných za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do čisté investice do leasingu; není třeba je zvlášť přičítat.

Prvotní ocenění leasingových plateb zahrnutých do čisté investice do leasingu

70. Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do ocenění čisté investice do leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení obdrženy:

a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42), snížené o závazky z leasingových pobídek;

b) variabilní leasingové platby závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení;

c) veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana nespřízněná s pronajímatelem, která je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky;

d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (po posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavci B37); a

e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.

▼**M54**

Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníky

71. Ke dni zahájení vykazuje pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, u každého svého finančního leasingu následující informace:

a) výnos, který je stanoven jako reálná hodnota podkladového aktiva, nebo pokud je nižší, současná hodnota leasingových plateb připadajících pronajímateli, diskontovaná s použitím tržní úrokové míry;

b) náklad na prodej, který je stanoven jako pořizovací náklady (nebo účetní hodnota, pokud se liší) podkladového aktiva po odečtení současné hodnoty *nezaručené zbytkové hodnoty*; a

c) zisk nebo ztrátu z prodeje (stanovené jako rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej) v souladu se svými postupy užívanými pro přímé prodeje, na které se použije IFRS 15. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, vykazuje u finančního leasingu zisk nebo ztrátu z prodeje ke dni zahájení bez ohledu na to, zda pronajímatel převede podkladové aktivum, jak je uvedeno v IFRS 15.

72. Výrobci nebo obchodníci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaného pronajímatelem, který je výrobcem nebo obchodníkem, vede ke vzniku zisku nebo ztráty z prodeje rovnajícím se zisku nebo ztrátě z přímého prodeje podkladového aktiva za běžných prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev.

73. Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takové úrokové míry může mít za následek to, že pronajímatel vykáže ke dni zahájení nadměrnou část celkového výnosu. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, sníží pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, zisk z prodeje na výši zisku, kterého by bylo dosaženo při užití tržní úrokové míry.

74. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, vykazuje do nákladů náklady vznikající v souvislosti se získáním finančního leasingu ke dni zahájení, protože u výrobců a obchodníků souvisejí hlavně se ziskem z prodeje. Náklady pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, vznikající při získání finančního leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny, a proto jsou vyloučeny i z čisté investice do leasingu.

▼M54

Následné ocenění

75. Pronajímatel musí uznat finanční výnos během doby trvání leasingu na základě modelu odrážejícího konstantní periodickou míru návratnosti čisté investice pronajímatele do leasingu.

76. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby trvání leasingu na systematické a racionální bázi. Pronajímatel zaúčtuje leasingové platby vztahující se k období proti *hrubé investici do leasingu* jako snížení jak jistiny, tak *nerealizovaného finančního výnosu* z leasingu.

77. Pronajímatel je povinen aplikovat na čistou investici do leasingu požadavky na odúčtování a znehodnocení uvedené v IFRS 9. Pronajímatel pravidelně reviduje odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu hrubé investice do leasingu. Jestliže došlo ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, reviduje pronajímatel rozložení výnosů za dobu trvání leasingového vztahu a okamžitě uzná jakékoli snížení časově rozlišených výnosů.

78. Pronajímatel, který klasifikuje aktivum z finančního leasingu jako držené pro prodej (nebo ho zahrne do skupiny k prodeji, která je klasifikována jako držená pro prodej) při použití IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, zaúčtuje toto aktivum v souladu s tímto standardem.

Modifikace leasingu

79. Pronajímatel zaúčtuje modifikaci finančního leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:

a) modifikace zvětšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv; a

b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvětšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.

80. U modifikace finančního leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje pronajímatel tuto modifikaci takto:

a) pokud by byl leasing klasifikován jako operativní leasing v případě, že by modifikace byla účinná v den jeho počátku, pronajímatel:

i) zaúčtuje modifikaci leasingu jako nový leasing od data účinnosti modifikace a

▼M54

ii) ocení účetní hodnotu podkladového aktiva jako čistou investici do leasingu bezprostředně před datem účinnosti modifikace leasingu;

b) v ostatních případech je pronajímatel povinen aplikovat požadavky IFRS 9.

Operativní leasingy

Účtování a oceňování

81. **Pronajímatel vykazuje leasingové platby z operativních leasingů jako výnos rovnoměrně nebo za použití jiné systematické báze Pronajímatel je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží zmenšování přínosů z podkladového aktiva.**

82. Pronajímatel uzná náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jako náklad.

83. Pronajímatel přičítá přímé náklady, které mu vzniknou v souvislosti se získáním operativního leasingu, k účetní hodnotě podkladového aktiva a uznává je jako náklad během doby trvání leasingu na stejném základě jako výnos z leasingu.

84. Odpisová pravidla pro odepisovatelná podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, musí být konzistentní s normálními pravidly pro odepisování u pronajímatele pro podobná aktiva. Pronajímatel vypočte odpisy v souladu s IAS 16 a IAS 38.

85. Pronajímatel použije IAS 36 k určení, zda došlo ke znehodnocení podkladového aktiva, na které se vztahuje operativní leasing, a k zaúčtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.

86. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, nevykáže při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

Modifikace leasingu

87. Pronajímatel zaúčtuje modifikaci operativního leasingu jako nový leasing od data účinnosti této modifikace, přičemž považuje veškeré zálohové nebo časově rozlišené leasingové platby vztahující se k původnímu leasingu za součást leasingových plateb nového leasingu.

Vykazování

88. Pronajímatel vykazuje podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svém výkazu o finanční pozici podle povahy podkladového aktiva.

Zveřejňování

89. **Cílem zveřejňování ze strany pronajímatele je zveřejňovat v příloze k účetní závěrce informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky pronajímatele. Odstavce 90–97 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.**

▼**M54**

90. Pronajímatel musí zveřejnit následující částky za účetní období:

a) pro finanční leasingy:

i) zisk nebo ztrátu z prodeje;

ii) finanční výnos z čisté investice do leasingu a

iii) výnos týkající se variabilních leasingových plateb, které nebyly zahrnuty do oceňování čistých investic do leasingu;

b) pro operativní leasingy výnos z leasingu, přičemž se samostatně zveřejňuje výnos vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nejsou závislé na indexu nebo sazbě.

91. Pronajímatel zveřejní informace požadované v odstavci 90 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější.

92. Pronajímatel zveřejní další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 89. Tyto další informace zahrnují mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:

a) povahu leasingových činností pronajímatele a

b) způsob, jakým pronajímatel řídí riziko spojené s veškerými právy, která si ponechá v podkladových aktivech. Pronajímatel zveřejní zejména svou strategii řízení rizik u práv, která si ponechá v podkladových aktivech, včetně veškerých prostředků, jimiž pronajímatel toto riziko snižuje. Tyto prostředky mohou zahrnovat například dohody o zpětném odkupu, záruky zbytkové hodnoty nebo variabilní leasingové platby, jejichž rozsah převyšuje uvedené limity.

Finanční leasingy

93. Pronajímatel poskytne kvalitativní a kvantitativní vysvětlení významných změn účetní hodnoty čisté investice do finančních leasingů.

94. Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti pohledávek z leasingových plateb, přičemž vykáže nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývající roky pak vykazuje celkové částky. Pronajímatel sesouhlasí nediskontované leasingové platby s čistou investicí do leasingu. Toto sesouhlasení identifikuje nerealizovaný finanční výnos týkající se pohledávek z leasingových plateb a jakoukoliv diskontovanou nezaručenou zbytkovou hodnotu.

Operativní leasingy

95. U položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem operativního leasingu, je pronajímatel povinen aplikovat požadavky na zveřejňování podle IAS 16. Při aplikaci požadavků na zveřejňování uvedených v IAS 16 rozdělí pronajímatel každou třídu pozemků, budov a zařízení na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, a na aktiva, která nejsou předmětem operativního leasingu. V souladu s tím musí pronajímatel zveřejnit následující údaje, které požaduje IAS 16 pro aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu (podle třídy podkladového aktiva), odděleně od aktiv držených a používaných pronajímatelem.

▼M54

96. Pronajímatel je povinen aplikovat požadavky na zveřejňování dle IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41 na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu.

97. Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti leasingových plateb, přičemž vykazuje nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývající roky pak vykazuje celkové částky.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

98. Pokud účetní jednotka (prodávající-nájemce) převádí aktivum na jinou účetní jednotku (kupujícího-pronajímatele) a zpětně pronajme toto aktivum od kupujícího-pronajímatele, pak prodávající-nájemce i kupující-pronajímatel zaúčtují smlouvu o převodu a leasing v souladu s odstavci 99–103.

Posouzení, zda je převod aktiva prodejem

99. K posouzení, zda převod aktiva účtovat jako prodej tohoto aktiva, je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky IFRS 15 na určení, kdy je splněn závazek k plnění.

Převod aktiva je prodejem

100. Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:

a) prodávající-nájemce ocení aktivum z práva k užívání vzniklé na základě zpětného leasingu v poměru k původní účetní hodnotě tohoto aktiva, která se vztahuje k právu k užívání, které si prodávající-nájemce ponechal. Prodávající-nájemce tudíž vykazuje pouze částku jakýchkoli zisků nebo ztrát, které se vztahují k právům převedeným na kupujícího-pronajímatele;

b) kupující-pronajímatel zaúčtuje nákup aktiva v souladu s příslušnými standardy a na leasing použije požadavky týkající se účtování pronajímatelů v tomto standardu.

101. Pokud se reálná hodnota protihodnoty za prodej aktiva nerovná reálné hodnotě tohoto aktiva nebo pokud platby za leasing nejsou v tržních sazbách, provede účetní jednotka následující úpravy s cílem ocenit tržby z prodeje reálnou hodnotou:

a) jakékoliv podmínky pod tržní úrovní se účtují jako předčasné splacení leasingové platby a

b) jakékoliv podmínky nad tržní úrovní se účtují jako další financování poskytnuté kupujícím-pronajímatelem prodávajícímu-nájemci.

102. Účetní jednotka ocení jakoukoli potenciální úpravu, kterou požaduje odstavec 101, na základě té z následujících hodnot, kterou lze snadněji určit:

a) rozdíl mezi reálnou hodnotou protihodnoty za prodej a reálnou hodnotou daného aktiva nebo

b) rozdíl mezi současnou hodnotou smluvních plateb za leasing a současnou hodnotou plateb za leasing v tržních sazbách.

Převod aktiva není prodejem

103. Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem nesplňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:

▼M54

a) prodávající-nájemce musí nadále vykazovat převedené aktivum a musí vykazovat finanční závazek rovnající se tržbám z prodeje. Tento finanční závazek musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9;

b) kupující-pronajímatel nevykazuje převedené aktivum a vykazuje finanční aktivum rovnající se tržbám z prodeje. Toto finanční aktivum musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

▼M74

DOČASNÉ VÝJIMKY VYPLÝVAJÍCÍ Z REFORMY REFERENČNÍCH ÚROKOVÝCH SAZEB

104. Nájemce použije odstavce 105–106 na veškeré modifikace leasingu, které mění bázi pro určení budoucích leasingových plateb v důsledku reformy referenčních úrokových sazeb (viz odstavce 5.4.6 a 5.4.8 standardu IFRS 9). Tyto odstavce se vztahují pouze na takovéto modifikace leasingu. Pro tento účel pojem „reforma referenčních úrokových sazeb“ odkazuje na reformu referenčních úrokových sazeb na celém trhu, jak je popsána v odstavci 6.8.2 standardu IFRS 9.

105. Nájemce použije pro zaúčtování modifikace leasingu, kterou požaduje reforma referenčních úrokových sazeb, jako praktické zjednodušení odstavec 42. Toto praktické zjednodušení se vztahuje pouze na takové modifikace. Pro tento účel požaduje reforma referenčních úrokových sazeb modifikaci leasingu tehdy a pouze tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek:

a) modifikace je nezbytná jakožto přímý důsledek reformy referenčních úrokových sazeb a

b) nová báze pro určení leasingových plateb je ekonomicky rovnocenná s předchozí bází (tj. bází bezprostředně předcházející změně).

106. Pokud jsou kromě modifikací leasingu, které požaduje reforma referenčních úrokových sazeb, provedeny další modifikace leasingu, použije nájemce příslušné požadavky tohoto standardu, aby vykázal veškeré modifikace leasingu uskutečněné ve stejné době, včetně těch požadovaných reformou referenčních úrokových sazeb.

▼M54

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

den zahájení leasingu (den zahájení)	Den, kdy **pronajímatel** dá **nájemci podkladové aktivum** k dispozici pro používání.
ekonomická životnost	Buď období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které je možno z daného aktiva jedním nebo více uživateli získat.
datum účinnosti modifikace	Den, kdy obě smluvní strany odsouhlasí **modifikaci leasingu**.

▼M54

reálná hodnota	Pro účely uplatňování účetních požadavků **pronajímatele** v tomto standardu se reálnou hodnotou rozumí částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
finanční leasing	**Leasing**, který převádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví **podkladového aktiva**.
pevné platby	Platby poskytnuté **nájemcem pronajímateli** za právo k užívání **podkladového aktiva** během **doby trvání leasingu** s výjimkou **variabilních leasingových plateb**.
hrubá investice do leasingu	Souhrn: a) **leasingových plateb**, které obdrží **pronajímatel** z **finančního leasingu**; a b) jakékoliv **nezaručené zbytkové hodnoty** připadající na pronajímatele.
den počátku leasingu (den počátku)	Buď datum uzavření **leasingové** smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními podmínkami leasingu, nastane-li dříve.
počáteční přímé náklady	Přírůstkové náklady na nabytí leasingu, které by nevznikly, pokud by leasing nebyl získán, s výjimkou takových nákladů, které jsou v souvislosti s **finančním leasingem** vynaloženy **pronajímateli**, který je výrobcem nebo obchodníkem.
implicitní úroková míra leasingu	Úroková míra, při které se současná hodnota a) **leasingových plateb** a b) **nezaručené zbytkové hodnoty** rovná souhrnu i) **reálné hodnoty podkladového aktiva** a ii) **počátečních přímých nákladů** pronajímatele.
Leasing	Smlouva nebo část smlouvy, která poskytuje právo k užívání aktiva (**podkladového aktiva**) po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
leasingové pobídky	Platby **pronajímatele nájemci** spojené s **leasingem**, nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem.
modifikace leasingu	Změna rozsahu **leasingu** nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu (například přidání nebo ukončení práva k užívání jednoho nebo více **podkladových aktiv** nebo prodloužení či zkrácení smluvní **doby trvání leasingu**).

▼M54

leasingové platby	Platby **nájemce pronajímateli** za právo k užívání **podkladového aktiva** během **doby trvání leasingu**, které zahrnují: a) **pevné platby** (včetně v podstatě pevných plateb) snížené o případné **leasingové pobídky**; b) **variabilní leasingové platby**, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě; c) realizační cenu opce na nákup v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní; a d) platby sankcí za ukončení **leasingu** v případě, že doba trvání leasingu odpovídá tomu, že nájemce uplatní opci na ukončení leasingu. V případě nájemce zahrnují leasingové platby rovněž částky, které bude nájemce dle očekávání povinen uhradit na základě **záruk zbytkové hodnoty**. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám smlouvy, pokud se nájemce nerozhodne spojit neleasingové složky se složkou leasingovou a zaúčtovat je jako jedinou leasingovou složku. V případě pronajímatele zahrnují leasingové platby také veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana, která není spřízněná s pronajímatelem a je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám.
doba trvání leasingu	Nevypověditelná doba, po kterou má **nájemce** právo k užívání **podkladového aktiva**, společně s oběma následujícími obdobími: a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení **leasingu**, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci neuplatní.
nájemce	Účetní jednotka, která získá právo k užívání **podkladového aktiva** po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
přírůstková výpůjční úroková míra nájemce	Taková úroková míra, kterou by **nájemce** zaplatil v případě, že by si na obdobně dlouhé období a s obdobným zajištěním vypůjčil finanční prostředky nezbytné pro získání aktiva obdobné hodnoty jako **aktivum z práva k užívání** v obdobném ekonomickém prostředí.

▼M54

pronajímatel	Účetní jednotka, která poskytuje právo k užívání **podkladového aktiva** po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
čistá investice do leasingu	**Hrubá investice do leasingu** diskontovaná **implicitní úrokovou mírou v leasingu**.
operativní leasing	**Leasing**, který nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví **podkladového aktiva**.
nepovinné leasingové platby	Platby, které má uhradit **nájemce pronajímateli** za právo k užívání **podkladového aktiva** během období, na která se vztahuje opce na prodloužení či ukončení **leasingu**, která nejsou zahrnuta do **doby trvání leasingu**.
doba užívání	Celková doba, kdy je aktivum využíváno k plnění smlouvy se zákazníkem (včetně všech období, která nenásledují bezprostředně po sobě).
záruka zbytkové hodnoty	Záruka poskytnutá **pronajímateli** stranou nespřízněnou s pronajímatelem, že hodnota (nebo část hodnoty) **podkladového aktiva** na konci leasingu bude minimálně ve výši určité částky.
aktivum z práva k užívání	Aktivum, které představuje právo **nájemce** k užívání **podkladového aktiva** po **dobu trvání leasingu**.
krátkodobý leasing	Leasing, u něhož **doba trvání leasingu** ke **dni zahájení** činí12 měsíců nebo méně. Leasing, který obsahuje opci na nákup, není krátkodobým leasingem.
subleasing	Transakce, při které **nájemce** („zprostředkující pronajímatel“) dále pronajme **podkladové aktivum** třetí straně, přičemž **leasing** („hlavní leasing“) mezi hlavním pronajímatelem a nájemcem zůstává i nadále v platnosti.
podkladové aktivum	Aktivum, které je předmětem **leasingu** a pro něž **pronajímatel** poskytl **nájemci** právo k užívání.
nerealizovaný finanční výnos	Rozdíl mezi: a) **hrubou investicí do leasingu** a b) **čistou investicí do leasingu**.

▼M54

nezaručená zbytková hodnota — Ta část zbytkové hodnoty **podkladového aktiva**, jejíž realizace není zaručena **pronajímatelem** nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

variabilní leasingové platby — Část plateb poskytnutých **nájemcem pronajímateli** za právo k užívání **podkladového aktiva** během **doby trvání leasingu**, která se mění v důsledku změn skutečností nebo okolností nastalých po **dni zahájení**, s výjimkou změn, které jsou důsledkem plynutí času.

Termíny definované v jiných standardech a používané v tomto standardu ve stejném významu

smlouva — Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.

doba použitelnosti — Období, během kterého se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu. Popisuje použití odstavců 1–103 a má stejnou právní sílu jako ostatní části tohoto standardu.

Aplikace portfolia

B1 Tento standard specifikuje účtování o individuálních leasingových vztazích. Účetní jednotka však může jako praktické zjednodušení použít tento standard na portfolio leasingů s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, podstatně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na samostatné leasingy v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

Kombinace smluv

B2 Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka spojit dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejnou protistranou (nebo spřízněnými stranami této protistrany) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:

a) smlouvy jsou sjednávány jako balíček s celkovým obchodním cílem, který nelze pochopit, aniž by byly smlouvy posouzeny společně;

b) částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy; nebo

▼M54

c) práva k užívání podkladových aktiv, převedená ve smlouvách (nebo některá práva k užívání podkladových aktiv, převedená v těchto jednotlivých smlouvách) tvoří jedinou leasingovou komponentu, jak je uvedeno v odstavci B32.

Výjimka z vykazování: leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (odstavce 5–8)

B3 S výjimkou případů uvedených v odstavci B7 tento standard umožňuje nájemci použít odstavec 6 na zaúčtování leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu. Nájemce stanoví hodnotu podkladového aktiva na základě hodnoty tohoto aktiva, když je nové, bez ohledu na stáří pronajímaného aktiva.

B4 Posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, se provádí na absolutním základě. Leasingy aktiv s nízkou hodnotou splňují podmínky pro účetní přístup v souladu s odstavcem 6 bez ohledu na to, zda jsou tyto leasingy pro nájemce významné. Na toto posouzení nemá vliv velikost ani povaha nájemce ani okolnosti, které u něho mohou nastat. V souladu s tím se předpokládá, že různí nájemci dospějí ke stejným závěrům ohledně toho, zda má konkrétní podkladové aktivum nízkou hodnotu.

B5 Podkladové aktivum může mít nízkou hodnotu pouze v případě, že:

a) nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné; a

b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiných aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.

B6 Leasing podkladového aktiva nesplňuje podmínky pro leasing aktiva s nízkou hodnotou, pokud je povaha aktiva taková, že toto aktivum v novém stavu obvykle nemá nízkou hodnotu. Podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou nesplňují například leasingy automobilů, protože nový automobil by obvykle neměl nízkou hodnotu.

B7 Pokud nájemce poskytne nebo předpokládá, že poskytne, subleasing aktiva, hlavní leasing nesplňuje podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou.

B8 Podkladovými aktivy s nízkou hodnotou mohou být například tablety a osobní počítače, drobný kancelářský nábytek a telefony.

Identifikace leasingu (odstavce 9–11)

B9 Aby účetní jednotka mohla posoudit, zda smlouva převádí právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B13–B20) po určitou dobu, musí zhodnotit, zda má zákazník v průběhu *doby užívání* obě následující práva:

a) právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B21–B23) a

b) právo řídit využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B24–B30).

▼M54

B10 Pokud má zákazník právo kontrolovat využívání identifikovaného aktiva pouze po část doby platnosti smlouvy, obsahuje smlouva leasing pro tuto část doby platnosti.

B11 Smlouvu o nároku na zboží nebo služby může uzavřít společné ujednání nebo může být uzavřena za společné ujednání podle definice v IFRS 11 *Společná ujednání*. V takovém případě je společné ujednání považováno v dané smlouvě za zákazníka. V souladu s tím účetní jednotka při posuzování, zda taková smlouva obsahuje leasing, posoudí, zda má toto společné ujednání právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva po celou dobu jeho užívání.

B12 Účetní jednotka posoudí, zda smlouva obsahuje leasing pro každou potenciální samostatnou leasingovou komponentu. Pokyny týkající se samostatných leasingových komponent jsou uvedeny v odstavci B32.

Identifikované aktivum

B13 Aktivum je zpravidla identifikováno tak, že je explicitně specifikováno ve smlouvě. Aktivum však může být identifikováno i tak, že je implicitně specifikováno v době, kdy je zpřístupněno zákazníkovi k užívání.

Podstatná práva substituce

B14 I když je aktivum specifikováno, nemá zákazník právo k užívání identifikovaných aktiv v případě, že dodavatel má po celou dobu užívání podstatné právo toto aktivum nahradit. Právo dodavatele nahradit aktivum je podstatné pouze v případě, že platí obě následující podmínky:

a) dodavatel je fakticky schopen nahradit alternativní aktiva po celou dobu užívání (například zákazník nemůže zabránit dodavateli v nahrazení aktiva a alternativní aktiva jsou dodavateli snadno dostupná nebo by je dodavatel mohl v přiměřené době získat) a

b) dodavatel by měl z uplatnění svého práva na nahrazení daného aktiva ekonomický prospěch (tj. ekonomický prospěch spojený s nahrazením daného aktiva dle předpokladu překročí náklady spojené s nahrazením daného aktiva).

B15 V případě, že má dodavatel právo nebo povinnost nahradit aktivum pouze k nebo po určitém datu nebo okamžiku, kdy nastane určitá událost, není právo dodavatele na nahrazení podstatné, protože dodavatel není fakticky schopen nahrazovat alternativní aktiva po celou dobu užívání.

B16 Posouzení účetní jednotky ohledně toho, zda je právo dodavatele na nahrazení podstatné, je založeno na skutečnostech a okolnostech na počátku smlouvy a nezahrnuje zohlednění budoucích událostí, které nejsou na počátku smlouvy považovány za pravděpodobné. Mezi budoucí události, které by k počátku smlouvy nebyly považovány za pravděpodobné a neměly by tedy být při posuzování zohledněny, patří například:

a) dohoda o tom, že budoucí zákazník bude za užívání aktiva platit vyšší než tržní sazbu;

▼M54

b) zavedení nové technologie, která není k počátku smlouvy podstatně rozvinutá;

c) podstatný rozdíl mezi způsobem, jakým zákazník aktivum využívá, nebo výkonností aktiva a způsobem využívání nebo výkonností aktiva, které jsou považovány za pravděpodobné k počátku smlouvy; a

d) podstatný rozdíl mezi tržní cenou aktiva v průběhu doby užívání a tržní cenou, která je považována za pravděpodobnou k počátku smlouvy.

B17 Pokud se aktivum nachází v prostorách zákazníka nebo jinde, bývají náklady spojené se substitucí vyšší, než když se nachází v prostorách dodavatele, a proto je pravděpodobnější, že budou vyšší než prospěch spojený s nahrazením tohoto aktiva.

B18 Právo nebo závazek dodavatele nahradit dané aktivum za účelem oprav a údržby, pokud toto aktivum řádně nefunguje, případně pokud se stane dostupným technické zdokonalení, nebrání tomu, aby zákazník měl právo k užívání určitého identifikovaného aktiva.

B19 Pokud zákazník nemůže snadno určit, zda má dodavatel podstatné právo substituce, má zákazník za to, že jakékoli právo substituce není podstatné.

Části aktiv

B20 Část kapacity aktiva je identifikovatelným aktivem, pokud je fyzicky odlišena (například patro budovy). Část kapacity nebo jiná část aktiva, která není fyzicky odlišena (například část kapacity kabelu z optických vláken), není identifikovaným aktivem, vyjma případů, kdy představuje v podstatě veškerou kapacitu daného aktiva, a tudíž poskytuje zákazníkovi právo získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání tohoto aktiva.

Právo získat ekonomické užitky z užívání

B21 Aby zákazník kontroloval užívání identifikovaného aktiva, musí mít právo získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání daného aktiva po celé období jeho užívání (například tím, že má právo na výhradní užívání tohoto aktiva v průběhu celého tohoto období). Zákazník může získat ekonomické užitky z užívání aktiva přímo nebo nepřímo mnoha způsoby, například na základě užívání, držení nebo subleasingu daného aktiva. Ekonomické užitky z užívání aktiva zahrnují jeho primární výstup a vedlejší produkty (včetně případných peněžních toků odvozených z těchto položek) a další ekonomické užitky z užívání aktiva, které by mohly být realizovány při obchodní transakci s třetí stranou.

B22 Při posuzování práva získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání aktiva musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užitky plynoucí z užívání aktiva v rámci definovaného rozsahu práva zákazníka k užívání daného aktiva (viz odstavec B30). Například:

▼M54

a) pokud smlouva omezuje užívání motorového vozidla v průběhu doby užívání pouze na jediné konkrétní území, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze ekonomické užitky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla v rámci tohoto území, a nikoli mimo něj;

b) pokud smlouva specifikuje, že zákazník může v průběhu doby užívání řídit motorové vozidlo pouze do určitého počtu najetých kilometrů, musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užitky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla pouze v rámci daného počtu najetých kilometrů, a nikoli větším.

B23 Pokud smlouva vyžaduje, aby zákazník uhradil dodavateli nebo jiné straně část peněžních toků plynoucích z užívání aktiva jako protihodnotu, budou tyto peněžní toky uhrazené jako protihodnota považovány za součást ekonomických užitků, které zákazník používáním tohoto aktiva získá. Pokud je například zákazník povinen uhradit dodavateli procento z tržeb z užívání obchodních prostor jako protihodnotu za toto užívání, nebrání tento požadavek tomu, aby měl zákazník právo získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání těchto obchodních prostor. Je tomu tak proto, že peněžní toky plynoucí z těchto tržeb jsou považovány za ekonomické užitky, které zákazník získá z užívání těchto obchodních prostor, a jejichž část následně uhradí dodavateli jako protihodnotu za právo k užívání těchto prostor.

Právo řídit užívání

B24 Zákazník má právo řídit užívání identifikovaného aktiva po celou dobu užívání pouze tehdy, pokud platí buď to, že:

a) zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, po celou dobu užívání (viz odstavce B25–B30); nebo

b) příslušná rozhodnutí, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, jsou stanovena předem a:

i) zákazník má právo provozovat toto aktivum (nebo dávat pokyny jiným k provozování tohoto aktiva způsobem, který určí) po celou dobu užívání, aniž by dodavatel měl právo tyto instrukce pro provozování měnit; nebo

ii) zákazník aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl způsobem, který předem určuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání.

Jak a pro jaký účel je aktivum užíváno

B25 Zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, jestliže může v oblasti působnosti svého práva k užívání definovaného ve smlouvě změnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Při posuzování této skutečnosti účetní jednotka zohlední rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní pro změnu toho, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Rozhodovací práva jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomické užitky, které budou z užívání získány. Rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní, se pravděpodobně budou u různých smluv lišit v závislosti na povaze aktiv a na smluvních podmínkách.

▼**M54**

B26 Mezi rozhodovací práva, která v závislosti na okolnostech poskytují právo v rámci definované oblasti působnosti práva zákazníka k užívání měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například:

a) práva na změnu typu výstupu vytvářeného daným aktivem (například rozhodnout, zda použít nákladní kontejner pro přepravu zboží nebo pro skladování, nebo rozhodnout o skladbě výrobků prodávaných v obchodním prostoru);

b) práva na změnu doby, kdy je výstup vytvářen (například rozhodnout, kdy bude využívána část strojního zařízení nebo elektrárna);

c) práva na změnu místa, kde je výstup vytvářen (například rozhodnout o místu určení kamionu nebo lodi nebo rozhodnout, kde bude použita součást zařízení); a

d) práva na změnu toho, zda bude výstup vytvořen, a na změnu objemu tohoto výstupu (například rozhodnout, zda v elektrárně vyrábět energii, a o množství energie, které bude v této elektrárně vyráběno).

B27 Mezi rozhodovací práva, která neposkytují právo měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například práva omezená na provozování či údržbu daného aktiva. Tato práva může mít zákazník nebo dodavatel. Ačkoli taková práva, jako jsou práva na provozování nebo údržbu aktiva, jsou často zásadní z hlediska efektivního využívání tohoto aktiva, nejedná se o práva určovat, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno, a jsou často závislá na rozhodnutích o tom, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno. Práva provozovat aktivum však mohou zákazníkovi poskytovat právo řídit užívání tohoto aktiva, pokud jsou příslušná rozhodnutí o tom, jak a za jakým účelem je dané aktivum užíváno, určena předem (viz odst. B24 písm. b) bod i)).

Rozhodnutí stanovená v průběhu doby užívání a před ní

B28 Příslušná rozhodnutí o tom, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, mohou být určena předem celou řadou způsobů. Relevantní rozhodnutí mohou být například určena předem na základě návrhu aktiva nebo smluvních omezení užívání daného aktiva.

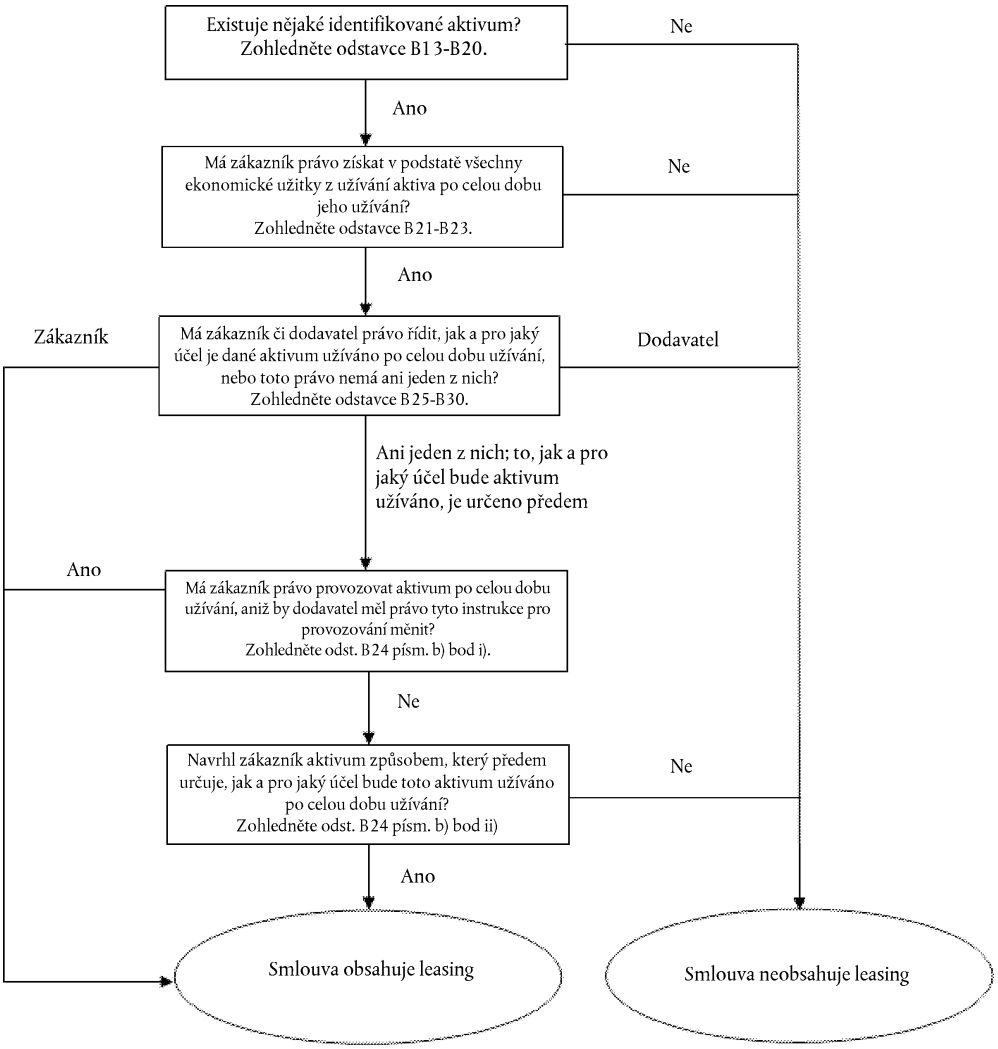
B29 Při posuzování, zda má zákazník právo řídit užívání aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze práva rozhodovat o užívání aktiva během doby užívání, vyjma případů, kdy zákazník toto aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl tak, jak je uvedeno v odst. B24 písm. b) bodě ii). V důsledku toho platí, že pokud nejsou splněny podmínky stanovené v odst. B24 písm. b) bodě ii), nebere účetní jednotka v úvahu rozhodnutí, která jsou určena předem před započetím doby užívání. Pokud je například zákazník schopen specifikovat pouze výstup aktiva před započetím doby užívání, nemá zákazník právo řídit užívání tohoto aktiva. Schopnost specifikovat výstup ve smlouvě před započetím doby užívání bez jakýchkoli dalších rozhodovacích práv vztahujících se k užívání tohoto aktiva dává zákazníkovi stejná práva jako jakémukoli zákazníkovi, který zboží nebo služby kupuje.

▼**M54**

Ochranná práva

B30 Smlouva může zahrnovat podmínky navržené tak, aby chránily nárok dodavatele na dané aktivu nebo na jiná aktiva, chránily jeho zaměstnance nebo zajistily, že dodavatel bude dodržovat právní předpisy. Jako příklady ochranných práv uvádíme tyto: smlouva může například i) stanovit maximální rozsah užívání aktiva nebo omezit to, kde nebo kdy může zákazník aktivum užívat, ii) vyžadovat, aby zákazník dodržoval určité provozní postupy, nebo iii) vyžadovat, aby zákazník informoval dodavatele o změnách způsobu, jakým bude aktivum užíváno. Ochranná práva obvykle definují rozsah zákazníkova práva k užívání, ale sama o sobě nebrání zákazníkovi právo užívání aktiva řídit.

B31 Při posuzování, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje, může účetním jednotkám pomoci následující schéma:



▼M54

Oddělování komponent smlouvy (odstavce 12–17)

B32 Právo k užívání podkladového aktiva je samostatnou leasingovou komponentou, pokud platí obě následující podmínky:

a) nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné. Snadno dostupnými zdroji jsou zboží nebo služby, které jsou předmětem samostatného prodeje nebo leasingu (prováděného pronajímatelem nebo jinými dodavateli), nebo zdroje, které nájemce již získal (od pronajímatele nebo na základě jiných transakcí nebo událostí); a

b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiném podkladovém aktivu ve smlouvě ani s ním není do značné míry vzájemně spojeno. Například skutečnost, že nájemce by mohl rozhodnout, že neprovede leasing podkladového aktiva, aniž by to významně ovlivnilo jeho práva k užívání jiných podkladových aktiv ve smlouvě, by mohla znamenat, že dané podkladové aktivum není vysoce závislé na těchto jiných podkladových aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.

B33 Smlouva může zahrnovat částku splatnou nájemcem za činnosti a náklady, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Pronajímatel například může do celkové splatné částky zahrnout poplatek za administrativní úkony nebo jiné náklady, které mu vzniknou v souvislosti s leasingem, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Takové splatné částky nevedou ke vzniku samostatné komponenty smlouvy, ale jsou považovány za součást celkové protihodnoty, která je přiřazena k samostatně identifikovaným komponentám smlouvy.

Doba trvání leasingu (odstavce 18–21)

B34 Při určování doby trvání leasingu a posuzování délky nevypověditelné doby leasingu je účetní jednotka povinna použít definici smlouvy a určit období, po které je tato smlouva vymahatelná. Leasing již není vymahatelný v případě, že jak nájemce, tak pronajímatel mají právo leasing ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nevýznamnou sankcí.

B35 Pokud má právo na ukončení leasingu pouze nájemce, je toto právo považováno za opci na ukončení leasingu, která je dostupná nájemci a kterou účetní jednotka zohledňuje při určování doby trvání leasingu. Pokud má právo na ukončení leasingu pouze pronajímatel, zahrnuje nevypověditelná doba leasingu období, na které se vztahuje opce na ukončení leasingu.

B36 Doba trvání leasingu začíná dnem zahájení a zahrnuje veškerá období osvobozená od placení nájemného, které pronajímatel nájemci poskytne.

B37 Ke dni zahájení účetní jednotka posoudí, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo na koupi podkladového aktiva, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu. Účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby danou opci využil či nevyužil, včetně veškerých očekávaných změn skutečností a okolností ode dne zahájení až do data využití opce. Příklady faktorů, jež se mají brát v úvahu, zahrnují mimo jiné:

▼**M54**

a) smluvní podmínky pro nepovinná období v porovnání s tržními sazbami, například:

   i) částku plateb za leasing v jakémkoli nepovinném období;

   ii) částku veškerých variabilních plateb leasingu nebo jiných podmíněných plateb, například plateb vyplývajících ze sankcí za ukončení a ze záruk zbytkové hodnoty; a

   iii) podmínky jakýchkoli opcí, které je možné využít po uplynutí počátečních nepovinných období (například opce na nákup, kterou je možné využít na konci období prodloužení za sazbu, která je v současné době nižší než tržní sazby).

b) významná zdokonalení předmětu nájmu, která byla provedena (nebo u nichž se očekává, že budou provedena) v průběhu doby platnosti smlouvy a u nichž se očekává, že budou mít významný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;

c) náklady týkající se ukončení leasingu, například náklady na vyjednávání, náklady na přemístění, náklady na identifikaci dalšího podkladového aktiva vhodného pro potřeby nájemce, náklady na integraci nového aktiva do činností nájemce, případně sankce za ukončení a obdobné náklady včetně nákladů spojených s navrácením podkladového aktiva ve stavu uvedeném ve smlouvě nebo na místo uvedené ve smlouvě;

d) význam tohoto podkladového aktiva pro činnosti nájemce, přičemž se zohlední například to, zda je dané podkladové aktivum aktivem specializovaným, poloha podkladového aktiva a dostupnost vhodných alternativ; a

e) podmínky spojené s využitím opce (tj. když opci lze využít pouze tehdy, je-li splněna jedna nebo více podmínek) a pravděpodobnost, že tyto podmínky nastanou.

B38 Opce na prodloužení nebo ukončení leasingu může být spojena s jednou nebo více smluvními podmínkami (například se zárukou zbytkové hodnoty) tak, že nájemce zaručí pronajímateli minimální nebo fixní peněžní návratnost, která je v podstatě stejná bez ohledu na to, zda došlo k využití této opce. V takových případech a bez ohledu na pokyny pro v podstatě pevné platby uvedené v odstavci B42 účetní jednotka předpokládá, že nájemce si je dostatečně jist, že využije opci na prodloužení leasingu, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu.

B39 Čím kratší je nevypověditelná doba leasingu, tím pravděpodobnější je, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo že nevyužije opci na ukončení leasingu. Je tomu tak proto, že je pravděpodobné, že náklady spojené se získáním náhradního aktiva budou tím vyšší, čím kratší bude nevypověditelná doba.

▼**M54**

B40 Z dřívější praxe nájemce týkající se období, po které obvykle užíval určité typy aktiv (ať už pronajaté, nebo vlastněné), a z jeho ekonomických důvodů pro takové jednání mohou vyplývat informace, které jsou užitečné při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci využije, nebo nevyužije. Pokud například nájemce obvykle užívá určité typy aktiv po určité období nebo pokud je běžnou praxí nájemce, že často využívá opce na leasingy určitých typů podkladových aktiv, zohlední nájemce ekonomické důvody této minulé praxe při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že využije opci na leasingy těchto aktiv.

B41 Odstavec 20 stanoví, že nájemce po dni zahájení přehodnotí dobu trvání leasingu, pokud dojde k důležité události nebo k významné změně okolností, která je pod kontrolou nájemce a která ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, kterou původně nezahrnul do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, kterou původně zahrnul do určení doby trvání leasingu. Příklady důležitých událostí nebo změn okolností zahrnují:

a) významná zdokonalení předmětu nájmu, která nebyla ke dni zahájení předpokládána a u nichž se očekává, že budou mít významný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;

b) významnou modifikaci nebo přizpůsobení podkladového aktiva, které nebyly kde dni zahájení předpokládány;

c) počátek subleasingu podkladového aktiva pro období, které přesahuje konec předem stanovené doby trvání leasingu; a

d) podnikatelské rozhodnutí nájemce, které se přímo vztahuje k využití nebo nevyužití opce (například rozhodnutí prodloužit leasing doplňkového aktiva, pozbýt náhradní aktivum nebo podnikatelskou jednotku, v jejímž rámci je aktivum z práva k užívání využíváno).

V podstatě pevné leasingové platby (odst. 27 písm. a), odst. 36 písm. c) a odst. 70 písm. a))

B42 Leasingové platby zahrnují veškeré v podstatě pevné leasingové platby. V podstatě pevné leasingové platby jsou platby, které mohou být variabilní co do formy, ale ve své podstatě jsou nevyhnutelné. V podstatě pevné leasingové platby existují například tehdy, pokud:

a) jsou platby strukturovány jako variabilní leasingové platby, ale v jejich rámci neexistuje žádná skutečná variabilita. Tyto platby obsahují variabilní ustanovení, která nemají skutečnou ekonomickou podstatu. Tyto typy plateb zahrnují například:

i) platby, které musí být provedeny pouze v případě, že je aktivum prokazatelně schopno provozu v průběhu leasingu, nebo pouze pokud nastane okolnost, která nemůže nenastat; nebo

▼M54

ii) platby, které jsou původně strukturovány jako variabilní leasingové platby spojené s užíváním podkladového aktiva, ale jejichž proměnlivost bude v určitém okamžiku po dni zahájení vyřešena tak, že se tyto platby stanou po zbytek doby trvání leasingu platbami pevnými. Tyto platby se stávají v podstatě pevnými platbami po vyřešení variability;

b) existuje více souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale pouze jeden z těchto souborů plateb je reálný. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby tento reálný soubor plateb;

c) existuje více reálných souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale musí provést nejméně jeden z těchto souborů plateb. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby ten soubor plateb, který v souhrnu tvoří nejnižší částku (na diskontovaném základě).

Angažovanost nájemce ve vztahu k podkladovému aktivu přede dnem zahájení

Náklady nájemce týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva

B43 Účetní jednotka může sjednat leasing dříve, než je podkladové aktivum nájemci k dispozici k užívání. U některých leasingů může nastat nutnost, aby bylo podkladové aktivum vybudováno nebo nově navrženo pro použití nájemcem. V závislosti na podmínkách smlouvy mohou být na nájemci požadovány platby týkající se vybudování nebo návrhu tohoto aktiva.

B44 Pokud nájemci vzniknou náklady týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva, pak nájemce tyto náklady zaúčtuje podle jiných příslušných standardů, jako například IAS 16. Náklady týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva nezahrnují platby provedené nájemcem za právo k užívání podkladového aktiva. Platby za právo k užívání podkladového aktiva jsou platbami za leasing bez ohledu na načasování těchto plateb.

Vlastnické právo k podkladovému aktivu

B45 Nájemce může získat vlastnické právo k podkladovému aktivu dříve, než je toto vlastnické právo převedeno na pronajímatele a aktivum je pronajato nájemci. Získání vlastnického práva samo o sobě neurčuje způsob zaúčtování této transakce.

B46 Pokud nájemce kontroluje podkladové aktivum (nebo nad ním získá kontrolu) před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, je tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu, která se zaúčtuje v souladu s odstavci 98–103.

▼M54

B47 Pokud však nájemce nezíská kontrolu nad podkladovým aktivem před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, není tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu. Může jít například o případ, kdy výrobce, pronajímatel a nájemce sjednají transakci, při níž pronajímatel koupí od výrobce aktivum, které následně pronajme nájemci. Nájemce může získat vlastnické právo k tomuto podkladovému aktivu před přechodem vlastnického práva na pronajímatele. V takovém případě platí, že pokud nájemce získá vlastnické právo k podkladovému aktivu, ale nezíská kontrolu nad tímto aktivem před jeho převodem na pronajímatele, nezaúčtuje se tato transakce jako operace prodeje a zpětného leasingu, ale jako leasing.

Údaje zveřejňované nájemci (odstavec 59)

B48 Při určování toho, zda jsou ke splnění cíle zveřejňování uvedené v odstavci 51 nezbytné další informace o leasingových činnostech, musí nájemce posoudit:

a) zda jsou tyto informace relevantní pro uživatele účetní závěrky. Nájemce poskytne další informace uvedené v odstavci 59 pouze v případě, že se očekává, že tyto informace budou relevantní pro uživatele účetní závěrky. V této souvislosti je to pravděpodobné například v případě, že to pomůže těmto uživatelům porozumět:

   i) flexibilitě, kterou leasingy umožňují. Leasingy mohou umožňovat flexibilitu například tehdy, pokud nájemce může snížit své riziko využitím opcí na ukončení nebo obnovením leasingů za příznivých podmínek;

   ii) omezením, které leasingy stanoví. Leasingy mohou stanovit omezení například tak, že vyžadují, aby nájemce dodržoval určité finanční ukazatele;

   iii) citlivosti vykázaných informací na klíčové proměnné. Vykázané informace mohou být citlivé například na budoucí variabilní leasingové platby;

   iv) vystavení jiným rizikům vznikajícím na základě leasingů;

   v) odchylkám od postupů v daném oboru. Tyto odchylky mohou zahrnovat například neobvyklé nebo jedinečné podmínky leasingu, které ovlivňují leasingové portfolio nájemce;

b) zda jsou tyto informace zjevné z informací buď vykázaných v primární účetní závěrce, nebo zveřejněných v komentáři. Není nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již vykázány na jiném místě účetní závěrky.

B49 Další informace týkající se variabilních leasingových plateb, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:

a) důvody nájemce pro užití variabilních leasingových plateb a prevalenci těchto plateb;

▼**M54**

b) relativní výši variabilních leasingových plateb v poměru k pevným platbám;

c) klíčové proměnné, na kterých jsou variabilní leasingové platby závislé, a jak se očekává, že se tyto platby budou lišit v závislosti na změnách těchto klíčových proměnných; a

d) jiné provozní a finanční dopady variabilních leasingových plateb.

B50 Další informace týkající se opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:

a) důvody nájemce pro užití opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení a prevalenci těchto opcí;

b) relativní výši *nepovinných leasingových plateb* v poměru k leasingovým platbám;

c) prevalenci využívání opcí, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu; a

d) jiné provozní a finanční dopady těchto opcí.

B51 Další informace týkající se záruk zbytkové hodnoty, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:

a) důvody nájemce pro poskytování záruk zbytkové hodnoty a prevalenci těchto záruk;

b) rozsah vystavení nájemce riziku zbytkové hodnoty;

c) povahu podkladových aktiv, za něž jsou tyto záruky poskytovány; a

d) jiné provozní a finanční dopady těchto záruk.

B52 Další informace týkající se operací prodeje a zpětného leasingu, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:

a) důvody nájemce pro operace prodeje a zpětného leasingu a prevalenci těchto operací;

b) klíčové podmínky jednotlivých operací prodeje a zpětného leasingu;

c) platby, které nebyly zahrnuty v ocenění závazků z leasingu; a

d) dopad operací prodeje a zpětného leasingu na peněžní toky v účetním období.

▼M54

Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele (odstavce 61–66)

B53 Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele přijatá v tomto standardu je založena na rozsahu, ve kterém tento leasing převádí rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužité kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Užitky mohou být představovány očekáváním výnosných operací během ekonomické životnosti podkladového aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva

B54 Leasingová smlouva může obsahovat podmínky přizpůsobení výše leasingových plateb určitým změnám, které nastanou mezi dnem počátku a dnem zahájení (například změně výše nákladů pronajímatele na podkladové aktivum nebo změně výše nákladů pronajímatele na financování leasingu). V takovém případě se má pro účely klasifikace leasingu za to, že k uvedeným změnám došlo ke dni počátku.

B55 Pokud leasing obsahuje složky pozemků i budov, posoudí pronajímatel v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 klasifikaci každé složky jako finančního nebo operativního leasingu samostatně. Při určování, zda se v případě složky pozemků jedná o operativní leasing, nebo o finanční leasing, hraje důležitou roli skutečnost, že pozemek má obvykle neomezenou ekonomickou životnost.

B56 Kdykoli je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu pozemků a budov nutné, rozdělí pronajímatel leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi složky připadající na pozemky a budovy proporcionálně k příslušným reálným hodnotám nároků pronajímatele na pozemky a budovy ke dni počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě složky, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, ledaže by bylo zřejmé, že obě složky jsou klasifikovány jako operativní leasing. V takovém případě se celý leasing klasifikuje jako operativní leasing.

B57 V případě leasingu pozemků a budov, u kterého je částka připadající na složku představovanou pozemky pro leasing nevýznamná, může pronajímatel pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 jako finanční leasing nebo jako operativní leasing. V takovém případě považuje pronajímatel ekonomickou životnost budov za ekonomickou životnost celého podkladového aktiva.

Klasifikace subleasingu

B58 Při klasifikaci subleasingu klasifikuje zprostředkující pronajímatel subleasing jako finanční leasing nebo jako operativní leasing takto:

a) pokud je hlavní leasing krátkodobým leasingem, který účetní jednotka jako nájemce účtuje v souladu s odstavcem 6, musí být tento subleasing klasifikován jako operativní leasing;

b) jinak musí být subleasing klasifikován odkazem na aktivum z práva k užívání vzniklé na základě hlavního leasingu, a nikoli odkazem na podkladové aktivum (například na položku pozemků, budov a zařízení, která je předmětem leasingu).

▼M54

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou platnost jako ostatní části tohoto standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno účetním jednotkám, které používají IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* již před nebo k datu prvotní aplikace tohoto standardu. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M72

C1A Na základě dokumentu *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19,* vydaného v květnu 2020, byly vloženy nové odstavce 46 A, 46B, 60 A, C20 A a C20B. Nájemce použije uvedenou změnu pro roční vykazovaná období počínající dnem 1. června 2020 nebo později. Dřívější použití je přípustné, a to i v účetních závěrkách, které nebyly k 28. květnu 2020 schváleny k vydání.

▼M74

C1B Dokumentem *Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2*, kterým byly změněny standardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16 a který byl vydán v srpnu 2020, byly doplněny odstavce 104–106 a C20C–C20D. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období začínající 1. ledna 2021 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M76

C1C Dokumentem *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021*, vydaným v březnu 2021, byl změněn odstavec 46B a byly vloženy odstavce C20BA–C20BC. Nájemce použije uvedenou změnu pro roční vykazovaná období počínající 1. dubnem 2021 nebo později. Dřívější použití je přípustné, a to i v účetních závěrkách, které nebyly k 31. březnu 2021 schváleny k vydání.

▼M54

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

C2 Pro účely požadavků uvedených v odstavcích C1–C19 je datem prvotní aplikace začátek ročního účetního období, ve kterém účetní jednotka použije tento standard poprvé.

Definice leasingu

C3 Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka k datu prvotní aplikace znovu posuzovat, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Namísto toho je účetní jednotce povoleno:

a) použít tento standard na smlouvy, které byly již dříve identifikovány jako leasingy na základě IAS 17 *Leasingy* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Účetní jednotka na tyto leasingy použije přechodná ustanovení uvedená v odstavcích C5–C18;

b) nepoužít tento standard na smlouvy, které nebyly již dříve identifikovány jako smlouvy obsahující leasing na základě IAS 17 a IFRIC 4.

C4 Pokud účetní jednotka zvolí praktické zjednodušení uvedené v odstavci C3, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít toto praktické zjednodušení na všechny své smlouvy. V důsledku toho je účetní jednotka povinna použít požadavky uvedené v odstavcích 9–11 pouze na smlouvy uzavřené (nebo změněné) k datu prvotní aplikace nebo později.

▼M54

Nájemci

C5 Nájemce použije tento standard na své leasingy buď:

a) retrospektivně na každé předchozí účetní období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*; nebo

b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu vykázaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C13.

C6 Nájemce musí používat volbu uvedenou v odstavci C5 konzistentně pro všechny své leasingy, ve kterých je nájemcem.

C7 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), nesmí přepracovávat srovnávací informace. Nájemce namísto toho vykáže kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné vhodné komponenty vlastního kapitálu) ke dni prvotní aplikace.

Leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy

C8 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), pak nájemce musí:

a) vykázat závazek z leasingu ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce ocení tento závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace;

b) vykázat aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce si u každého leasingu zvolí, zda ocení toto aktivum z práva k užívání buď:

i) jeho účetní hodnotou, jako kdyby byl tento standard používán ode dne zahájení, avšak diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace; nebo

ii) částkou rovnající se závazku z leasingu, upravenou o částku veškerých zálohových nebo časově rozlišených leasingových plateb týkajících se tohoto leasingu, vykázaných ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;

c) použít IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* na aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace, pokud nájemce nepoužije praktické zjednodušení uvedené v odst. C10 písm. b).

C9 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavci C8 platí, že u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasingy podle IAS 17 nájemce:

a) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8) a které budou účtovány v souladu s odstavcem 6. Nájemce musí tyto leasingy účtovat podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;

b) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů dříve účtovaných jako investice do nemovitostí s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;

▼M54

c) ocení aktivum z práva k užívání reálnou hodnotou ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve účtovaných jako operativní leasingy podle IAS 17, které budou ode dne prvotní aplikace účtovány jako investice do nemovitostí s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou v IAS 40. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

C10 Použije-li nájemce tento standard retrospektivně v souladu s odst. C5 písm. b) na leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy podle IAS 17, může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení. Je povoleno, aby nájemce používal tato praktická zjednodušení pro jednotlivé leasingy:

a) nájemce může použít jedinou diskontní sazbu pro portfolio leasingů s přiměřeně obdobnými charakteristikami (jako například leasingy s obdobnou zbývající dobou trvání leasingu pro obdobnou třídu podkladového aktiva a v obdobném hospodářském prostředí);

b) nájemce se může jako na alternativu k provedení kontroly znehodnocení aktiv spolehnout na své posouzení toho, zda jsou leasingy nevýhodné podle IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,* provedené bezprostředně přede dnem prvotní aplikace. Pokud nájemce zvolí toto praktické zjednodušení, je povinen upravit aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace o částku jakékoli rezervy na nevýhodné leasingy vykázanou ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;

c) nájemce se může rozhodnout neuplatnit požadavky uvedené v odstavci C8 na leasingy, jejichž doba trvání končí do 12 měsíců ode dne prvotní aplikace. V takovém případě nájemce:

i) zaúčtuje tyto leasingy stejným způsobem jako krátkodobé leasingy, jak je uvedeno v odstavci 6; a

ii) zahrne pořizovací náklady spojené s těmito leasingy do zveřejnění nákladů na krátkodobé leasingy v ročním účetním období, do kterého spadá den prvotní aplikace;

d) nájemce může vyloučit počáteční přímé náklady z oceňování aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace;

e) nájemce může použít zpětný pohled, například při určování doby trvání leasingu, pokud smlouva obsahuje opce na prodloužení nebo ukončení leasingu.

Leasingy dříve klasifikované jako finanční leasingy

C11 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odstavcem C5 písm. b) na leasingy, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako finanční leasingy, musí se účetní hodnota aktiva z práva k užívání a závazku z leasingu ke dni prvotní aplikace rovnat účetní hodnotě pronajatého aktiva a závazku z leasingu bezprostředně před tímto datem, oceněné podle IAS 17. U těchto leasingů musí nájemce účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

▼M54

Zveřejnění

C12 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), musí zveřejnit informace o prvotní aplikaci, které požaduje odstavec 28 standardu IAS 8, s výjimkou informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8. Namísto informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8 musí nájemce zveřejnit:

a) vážený průměr přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce uplatněné na závazky z leasingu vykázané ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace a

b) vysvětlení veškerých rozdílů mezi:

i) závazky z operativního leasingu zveřejněnými podle IAS 17 na konci ročního účetního období bezprostředně předcházejícího dni prvotní aplikace, diskontovanými s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry ke dni prvotní aplikace, jak je uvedeno v odst. C8 písm. a); a

ii) závazky z leasingu vykázanými ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace.

C13 Pokud nájemce využívá jedno nebo více praktických zjednodušení uvedených v odstavci C10, musí tuto skutečnost zveřejnit.

Pronajímatelé

C14 S výjimkou případů uvedených v odstavci C15 není pronajímatel povinen provádět při přechodu žádné úpravy leasingů, u nichž je pronajímatelem, a musí o těchto leasingových vztazích účtovat podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

C15 Zprostředkující pronajímatel musí:

a) přehodnotit subleasingy, které byly klasifikovány jako operativní leasingy podle IAS 17 a ke dni prvotní aplikace trvají, s cílem u každého subleasingu určit, zda by měl být podle tohoto standardu klasifikován jako operativní nebo finanční leasing. Zprostředkující pronajímatel provede toto hodnocení ke dni prvotní aplikace na základě zbývající smluvní doby a podmínek hlavního leasingu a subleasingu k tomuto datu;

b) u subleasingů, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako operativní leasingy, ale podle tohoto standardu jsou klasifikovány jako finanční leasingy, zaúčtovat takové subleasingy jako nové finanční leasingy uzavřené ke dni prvotní aplikace.

Operace prodeje a zpětného leasingu přede dnem prvotní aplikace

C16 Účetní jednotka nepřehodnocuje operace prodeje a zpětného leasingu uzavřené přede dnem prvotní aplikace s cílem určit, zda převod podkladového aktiva splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej.

C17 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a finanční leasing, prodávající-nájemce musí:

a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný finanční leasing, který existuje ke dni prvotní aplikace; a

b) nadále umořovat jakýkoli zisk z prodeje během doby trvání leasingu.

▼M54

C18 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a operativní leasing, prodávající-nájemce musí:

a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný operativní leasing, který existuje ke dni prvotní aplikace; a

b) upravit aktivum z práva k užívání, jehož se zpětný leasing týká, o veškeré odložené zisky nebo ztráty, které se vztahují k netržním podmínkám vykázaným ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace.

Částky původně vykázané ve vztahu k podnikovým kombinacím

C19 Pokud nájemce původně vykazoval aktivum nebo závazek podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* vztahující se k příznivým nebo nepříznivým podmínkám operativního leasingu pořízeného v rámci podnikové kombinace, nájemce ke dni prvotní aplikace dané aktivum nebo závazek odúčtuje a upraví účetní hodnotu aktiva z práva k užívání o odpovídající částku.

Odkazy na IFRS 9

C20 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak dosud nepoužívá IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

▼M72

Úlevy na nájemném pro nájemce v souvislosti s pandemií COVID-19

C20A Nájemce uplatní *úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19* (viz odstavec C1 A) retroaktivně, přičemž kumulativní účinek prvního využití této změny vykazuje jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo v příslušných případech jiné složky vlastního kapitálu) na začátku ročního vykazovaného období, v němž nájemce poprvé změnu použije.

C20B Ve vykazovaném období, ve kterém nájemce poprvé využije *úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19*, nemusí zveřejnit informace požadované v odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.

▼M76

C20BA Nájemce uplatní *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021* (viz odstavec C1C) retroaktivně, přičemž kumulativní účinek prvotní aplikace této změny vykazuje jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo v příslušných případech jiné složky vlastního kapitálu) na začátku ročního vykazovaného období, v němž nájemce poprvé změnu použije.

C20BB Ve vykazovaném období, ve kterém nájemce poprvé použije *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021*, nemusí zveřejnit informace požadované v odst. 28 písm. f) standardu IAS 8.

C20BC V souladu s aplikací odstavce 2 tohoto standardu použije nájemce praktické zjednodušení podle odstavce 46 A na způsobilé smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností konzistentním způsobem, bez ohledu na to, zda se smlouva stala způsobilou pro praktické zjednodušení v důsledku toho, že nájemce používá *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19* (viz odstavec C1 A) nebo *Úlevy na nájemném v souvislosti s pandemií COVID-19 po 30. červnu 2021* (viz odstavec C1C).

▼M74

Reforma referenčních úrokových sazeb – fáze 2

C20C Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8, s výhradou ustanovení odstavce C20D.

C20D Účetní jednotka není povinna upravit údaje za předchozí období tak, aby odrážely tyto změny. Účetní jednotka může upravit údaje za předchozí období pouze tehdy, pokud tak lze učinit bez zohlednění následných událostí. Pokud účetní jednotka neupravuje údaje za předchozí období, musí vykázat jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a účetní hodnotou na začátku ročního účetního období, jež zahrnuje datum prvotního použití těchto změn, v počátečním zůstatku nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu) ročního účetního období, které zahrnuje datum prvotního použití těchto změn.

▼M54

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

C21 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy a výklady:

a) IAS 17 *Leasingy*;

b) IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*;

c) SIC-15 *Operativní leasing – pobídky* a

d) SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu.*

Dodatek D

Změny jiných standardů

Tento dodatek stanoví změny jiných standardů, jež jsou důsledkem toho, že Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala tento standard. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto změny.

Účetní jednotce není povoleno použít IFRS 16 dříve, než použije IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (*viz odstavec C1*).

V důsledku toho se u standardů, které byly účinné k 1. lednu 2016, změny v tomto dodatku vykazují na základě toho znění těchto standardů, které bylo účinné k 1. lednu 2016, ve znění standardu IFRS 15. Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

U standardů, které nebyly účinné k 1. lednu 2016, se změny v tomto dodatku vykazují na základě znění počátečního zveřejnění tohoto standardu ve znění standardu IFRS 15 Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 1

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích

ODKAZY

▼M54

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 23 *Výpůjční náklady*,

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění novely z roku 2004),

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

▼M54

— IFRS 16 *Leasingy*

▼B

VÝCHODISKA

1. Mnohé subjekty jsou povinny demontovat, odstranit a uvést do původního stavu položky pozemků, budov a zařízení. V této interpretaci se takovéto závazky nazývají „ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky“. Podle IAS 16 zahrnuje položka pozemku, budovy a zařízení počáteční odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a na uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu. Tento závazek přechází na jednotku buď při nabytí položky, nebo v důsledku jejího používání po určitou dobu s cílem jiným, než je vytvoření zásob. IAS 37 obsahuje požadavky pro oceňování ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky. Tato interpretace stanoví pravidla pro vykázání dopadů změn při oceňování existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo jiného obdobného závazku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M54

2. Tato interpretace se týká změn při oceňování veškerých existujících ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo obdobných závazků, které jsou:

a) považovány za součást ceny položky pozemku, budovy a zařízení v souladu s IAS 16 nebo za součást ceny aktiva z práva k užívání v souladu s IFRS 16; a

▼B

b) považovány za závazek v souladu s IAS 37.

Například ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo obdobný závazek mohou nastat při ukončení provozu v budově, nápravě škody na životním prostředí v těžebním průmyslu nebo odstranění zařízení.

PŘEDMĚT SPORU

3. Tato interpretace se zabývá tím, jak by se měl vykázat dopad následujících událostí, jež mají vliv na ocenění existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo obdobný závazek:

▼B

a) změna v odhadovaném odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch (např. peněžní toky), která se požaduje pro vypořádání závazku;

b) změna v současné tržní diskontní sazbě tak, jak je definována v odstavci 47 IAS 37 (zahrnuje změny v časové hodnotě peněz a rizika spojená s konkrétním závazkem), a

c) zvýšení, která odrážejí plynutí času (nazývané někdy také „odvíjení diskontu“).

ŘEŠENÍ

4. Změny v ocenění existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobném závazku, jež vyplývají ze změn v odhadovaném časovém plánu nebo ze změn v částce odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, jež jsou požadovány pro vyrovnání závazku, nebo ze změny v diskontní sazbě budou vykázány podle odstavců 5–7 níže.

5. Pokud se oceňuje související aktivum za použití modelu oceňování pořizovacími náklady:

a) podle písmene b), změny v závazku budou připočteny k pořizovacím nákladům souvisejícího aktiva v běžném období nebo od nich odečteny;

b) částka odečtená od pořizovací ceny aktiva nepřekročí jeho účetní hodnotu. Jestliže snížení závazku překročí účetní hodnotu aktiva, přebytek bude okamžitě vykázán v hospodářském výsledku;

c) jestliže má úprava za následek navýšení pořizovacího nákladu aktiva, posoudí účetní jednotka, zda to není signálem, že nová účetní hodnota nebude plně zpětně získatelná. Pokud se jedná o takovýto signál, ověří účetní jednotka snížení hodnoty aktiva tím, že odhadne zpětně získatelnou částku a zaúčtuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36.

6. Pokud se oceňuje související aktivum za použití modelu přeceňování:

a) změny v závazku mění dříve vykázaný přírůstek z přecenění nebo deficit u tohoto aktiva tak, že:

►M5 i) snížení závazku musí být (s výhradou (b)) vykázáno v ostatním úplném výsledku a zvýší fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu, ◄ kromě takového případu, kdy bude vykázáno v hospodářském výsledku v takovém rozsahu, který zruší deficit z přecenění u aktiva, který byl dříve v hospodářském výsledku vykázán;

►M5 ii) zvýšení závazku musí být vykázáno v hospodářském výsledku, kromě případu, kdy bude vykázáno v ostatním úplném výsledku a sníží fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu v rozsahu ◄ jakéhokoli kreditního zůstatku, který existuje v přírůstku z přecenění u této položky;

b) jestliže snížení závazku překročí účetní hodnotu, která by byla uznána, pokud by byla položka vedena v modelu oceňování pořizovacími náklady, tento přebytek bude vykázán okamžitě v hospodářském výsledku;

▼B

c) změna v závazku signalizuje, že položka možná bude muset být přeceněna, aby bylo zajištěno, že účetní hodnota se významně neliší od hodnoty, která by byla stanovena za použití reálné hodnoty ►M5 na konci účetního období ◄. ►M5 Veškerá tato přecenění budou vzata v úvahu při stanovení částek, které budou uznány v hospodářském výsledku nebo v ostatním úplném výsledku podle (a). Pokud je přecenění nutné, musí být přeceněna veškera aktiva této třídy; ◄

▼M5

d) IAS 1 vyžaduje ve výkazu o úplném výsledku zveřejnění každé komponenty ostatního úplného výnosu nebo nákladu. V souladu s tímto požadavkem bude změna ve fondu z přecenění vyplývající ze změny v závazku samostatně identifikována a zveřejněna jako taková.

▼B

7. Upravená odepsatelná částka položky je odepisována během své doby použitelnosti. Proto jakmile související položka dospěje ke konci své doby použitelnosti, veškeré následné změny v závazku budou vykázány v hospodářském výsledku tak, jak k nim bude docházet. Toto platí jak v modelu oceňování pořizovacími náklady, tak v modelu přecenění.

▼M1

8. Periodické odvíjení diskontu se vykazuje v hospodářském výsledku jako finanční náklad tak, jak k nim bude docházet. Aktivace podle IAS 23 není povolena.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

9. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. září 2004 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tuto interpretaci v období před 1. zářím 2004, pak tuto skutečnost zveřejní.

▼M5

9A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 6. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M54

9B. IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

10. Změny v účetních pravidlech budou vykázány podle požadavků IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* ([1]).

([1]) Pokud účetní jednotka nepoužije tuto interpretaci podle novelizované verze standardu IAS 8 již pro období před 1. lednem 2005, pak by měla postupovat podle požadavků předchozí verze IAS 8, který se nazýval *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 2

Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

ODKAZY

— IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (ve znění roku 2003) ([1]),

▼M53

———————

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M33

— IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*

▼B

VÝCHODISKA

1. Družstva a jiné podobné účetní jednotky jsou vytvářeny skupinami osob za účelem uspokojování ekonomických nebo společenských potřeb. Národní práva typicky definují družstvo jako společenství usilující o prosazování ekonomického pokroku cestou společné podnikatelské činnosti (princip svépomoci). Členské nároky v družstvech jsou často charakterizovány jako členské podíly, členské jednotky nebo podobně – dále jsou uváděny jako „členské podíly“.

2. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci finančních nástrojů na finanční závazky nebo vlastní kapitál. Tyto zásady se použijí zejména na nástroje s prodejní opcí, které držiteli umožňují předat takové nástroje emitentovi za peníze nebo jiný finanční nástroj. Použití této zásady na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a na podobné nástroje je obtížné. Někteří uživatelé Mezinárodních standardů účetního výkaznictví žádali o pomoc při objasnění, jak použít zásady IAS 32 na členské podíly a podobné nástroje, které mají určité znaky, a okolnosti, za nichž tyto znaky ovlivňují klasifikaci na závazky nebo na vlastní kapitál.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Tato interpretace se použije na finanční nástroje v rozsahu působnosti IAS 32, včetně finančních nástrojů emitovaných členům družstevních účetních jednotek, které dokládají vlastnický podíl členů na takové účetní jednotce. Tato interpretace se nepoužije na finanční nástroje, které budou nebo mohou být vypořádány vlastním kapitálovým nástrojem této účetní jednotky.

PŘEDMĚT SPORU

4. Mnohé finanční nástroje, včetně členských podílů, mají vlastnosti vlastního kapitálu, včetně hlasovacích práv a práv účastnit se na rozdělování dividend. Některé finanční nástroje dávají držiteli právo požadovat zpětný odkup za peníze nebo jiné finanční aktivum, ale mohou obsahovat nebo podléhat omezení možnosti umoření tohoto finančního nástroje. Jak mají být vyhodnoceny takovéto podmínky zpětného odkupu při určení, zda bude finanční nástroj klasifikován jako závazek nebo vlastní kapitál?

([1]) ►M6 V srpnu 2005 se IAS 32 změnil na IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. V únoru 2008 změnil IASB standard IAS 32 tím, že požadoval, aby nástroje byly klasifikovány jako vlastní kapitál, pokud mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž. ◄

▼B

ŘEŠENÍ

5. Smluvní právo držitele finančního nástroje (včetně členských podílů družstevních účetních jednotek) požadovat zpětný odkup samo o sobě nezakládá požadavek klasifikovat finanční nástroj jako finanční závazek. Účetní jednotka spíše musí při určení klasifikace finančního nástroje za finanční závazek nebo vlastní kapitál vzít v úvahu veškeré podmínky a okolnosti tohoto finančního nástroje. Tyto podmínky a okolnosti zahrnují příslušné místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky platné k datu klasifikace, nikoli však očekávané budoucí změny takových zákonů, předpisů nebo stanov.

▼M6

6. Členské podíly, které by byly klasifikovány jako vlastní kapitál, pokud by členové neměli právo požadovat zpětný odkup, jsou vlastním kapitálem, pokud je splněna jedna z podmínek popsaných v odstavcích 7 a 8 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž. Vklady splatné na požádání, včetně běžných účtů, depozitních účtů a podobných kontraktů, které vznikají, když členové vystupují jako zákazníci, jsou finančními závazky účetní jednotky.

▼B

7. Členské podíly jsou vlastním kapitálem, pokud má účetní jednotka nepodmíněné právo odepřít zpětný odkup členských podílů.

8. Místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky mohou klást různé typy zákazů týkajících se zpětného odkupu členských podílů, například nepodmíněné zákazy nebo zákazy založené na kritériu likvidity. Je-li zpětný odkup nepodmíněně zakázán místními zákony, předpisy nebo stanovami účetní jednotky, členské podíly jsou vlastním kapitálem. Avšak ustanovení v místních zákonech, předpisech nebo stanovách účetní jednotky, která zakazují zpětný odkup pouze, jsou-li splněny (nebo nesplněny) podmínky – jako např. požadavek zachování likvidity – nevedou k tomu, aby členské podíly byly vlastním kapitálem.

▼M6

9. Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak je veškerý zpětný odkup zakázán. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, jestliže by zpětný odkup způsobil, že počet členských podílů nebo částka vloženého kapitálu z členských podílů klesne pod určitou úroveň. Členské podíly nad rámec zákazu zpětného odkupu jsou závazky, pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci 7 nebo pokud členské podíly mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 a splňují podmínky stanovené tamtéž. V některých případech mohou být počet podílů nebo částka vloženého kapitálu podléhající zákazu zpětného odkupu čas od času změněny. Taková změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem.

▼B

10. K původnímu uznání účetní jednotka ocení svůj finanční závazek ze zpětného odkupu reálnou hodnotou. V případě členských podílů charakteru zpětného odkupu účetní jednotka nevyčíslí reálnou hodnotu finančního závazku ze zpětného odkupu nižší, než je maximální splatná částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu v jejích stanovách nebo použitelných právních normách diskontovaná od prvého data, od něhož by tato částka mohla být požadována k proplacení (viz příklad 3).

▼M36

11. Jak vyžaduje odstavec 35 IAS 32, rozdělení držitelům kapitálových nástrojů se vykazují přímo ve vlastním kapitálu. Úroky, dividendy a jiné výnosy spjaté s finančními nástroji klasifikovanými jako finanční závazky jsou náklady bez ohledu na to, zda tyto vyplacené částky jsou právně charakterizovány jako dividendy, úroky nebo jinak.

▼B

12. Dodatek, který je nedílnou součástí této dohody, poskytuje příklady aplikace této dohody.

ZVEŘEJNĚNÍ

13. Pokud změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem, zveřejní účetní jednotka samostatně částku, termín a důvod tohoto přesunu.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Datum účinnosti a přechodná ustanovení této interpretace jsou tytéž jako pro IAS 32 (ve znění z roku 2003). Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. lednem 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit. Tato interpretace bude aplikována retrospektivně.

▼M6

14A. Účetní jednotka použije změny v odstavcích 6, 9, A1 a A12 pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, pro dřívější období, použije pro toto dřívější období změny v odstavcích 6, 9, A1 a A12.

▼M33

16. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec A8. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M36

17. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 11. Účetní jednotka použije uvedenou změnu retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na roční období začínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu IAS 32 jako součást dokumentu *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011* (vydaného v květnu 2012) na dřívější období, změna v odstavci 11 se použije na uvedené dřívější období.

▼M53

19. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce A8 a A10 a zrušil odstavce 15 a 18. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

Dodatek

Příklady použití této dohody

Tento dodatek je nedílnou součástí této interpretace.

▼M6

A1. Tento dodatek uvádí sedm příkladů použití řešení tohoto IFRIC. Příklady nepředstavují úplný výčet; možné jsou i jiné případy. Každý příklad předpokládá, že neexistují jiné podmínky než ty, které jsou vymezeny v zadání příkladu, na jejichž základě by musel být finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek, a že finanční nástroj nemá všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D IAS 32 nebo nesplňuje podmínky stanovené tamtéž.

▼B

NEPODMÍNĚNÉ PRÁVO ODMÍTNOUT ZPĚTNÝ ODKUP (odstavec 7)

Příklad 1

Zadání

A2. Stanovy účetní jednotky stanoví, že zpětné odkupy jsou prováděny na základě volné úvahy účetní jednotky. Tyto stanovy dále nerozvádí nebo neomezují toto rozhodnutí. V minulosti účetní jednotka nikdy neodmítla zpětný odkup členských podílů, i když představenstvo má právo tak učinit.

Klasifikace

A3. Účetní jednotka má nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou vlastním kapitálem. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci, která vychází z podmínek finančního nástroje, a upozorňuje, že minulá historie plateb provedených na základě volné úvahy nebo záměr je provést nemůže vyvolat klasifikaci tohoto nástroje jako závazku. Odstavec AG26 IAS 32 uvádí:

Když přednostní akcie nejsou zpětně odkoupitelné, je vhodná klasifikace určená jinými právy, která se k nim váží. Klasifikace vychází z vyhodnocení podstaty smluvních uspořádání a z definic finančního závazku a nástroje vlastního kapitálu. Když je rozdělování držitelům přednostních akcií, ať již kumulativních, nebo nekumulativních, na zvážení emitenta, akcie jsou nástroje vlastního kapitálu. Klasifikace přednostní akcie jako nástroje vlastního kapitálu nebo finančního závazku není ovlivněna například:

a) minulostí provádění rozdělování;

b) záměrem provést v budoucnosti rozdělení;

c) možným záporným dopadem na cenu kmenových akcií emitenta, pokud rozdělení nejsou uskutečněna (z důvodu omezení výplaty dividend z kmenových akcií, nejsou-li placeny dividendy z přednostních akcií);

d) výší rezervních fondů emitenta;

e) emitentovým očekáváním zisku nebo ztráty za období, nebo

f) schopností či neschopností emitenta ovlivnit výši svého zisku nebo ztráty za období.

Příklad 2

Zadání

A4. Stanovy účetní jednotky stanoví, že se zpětný odkup provádí na základě volné úvahy účetní jednotky. Stanovy však dále uvádějí, že schválení zpětného odkupu je automatické, pokud je účetní jednotka schopná platbu uskutečnit bez porušení místních předpisů týkajících se likvidity nebo rezervních fondů.

Klasifikace

A5. Účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou finančním závazkem. Omezení popsaná výše se zakládají na schopnosti účetní jednotky uhradit svůj závazek. Omezují zpětné odkupy pouze v případech, pokud nejsou splněny požadavky na likviditu nebo rezervní fondy, a to pouze do té doby, dokud nejsou splněny. Z toho důvodu nemohou podle zásad uvedených v IAS 32 vést ke klasifikaci finančního nástroje jako vlastní kapitál. Odstavec AG25 IAS 32 uvádí:

▼B

Přednostní akcie mohou být vydány s různými právy. Při určení, zda je přednostní akcie finančním závazkem nebo nástrojem vlastního kapitálu, emitent posuzuje jednotlivá práva spojená s akcií, aby stanovil, zda se projevují základní vlastnosti finančního závazku. Například přednostní akcie, která se poskytuje ke zpětnému odkupu ke specifickému datu nebo na základě opce držitele, obsahuje finanční závazek, protože emitent má závazek převést finanční aktivum držiteli těchto akcií. *Potenciální neschopnost emitenta uspokojit závazek ze zpětného odkupu přednostních akcií, když je to smluvně požadováno, ať už z důvodu nedostatku prostředků, statutárních omezení nebo nedostatečného zisku nebo rezervních fondů, neruší závazek.* [Zvýraznění přidáno]

ZÁKAZY ZPĚTNÉHO ODKUPU (odstavce 8 a 9)

Příklad 3

Zadání

A6. Družstevní účetní jednotka v minulosti vydala svým členům podíly k různým datům a v různých částkách následovně:

a) 1. ledna 20X1 100 000 podílů po 10 MJ (1 000 000 MJ);

b) 1. ledna 20X2 100 000 podílů po 20 MJ (další 2 000 000 MJ, to znamená celková částka vydaných podílů činí 3 000 000 MJ).

Podíly jsou zpětně vykupitelné na požádání za částky, za něž byly vydány.

A7. Stanovy účetní jednotky uvádí, že kumulativní zpětný odkup nemůže převýšit 20 procent z nejvyššího počtu kdykoli předtím vydaných členských podílů. K 31. prosinci 20X2 má účetní jednotka 200 000 vydaných podílů, což je nejvyšší počet členských podílů, který kdy byl vydán, a žádné podíly nebyly v minulosti zpětně vykoupeny. 1. ledna 20X3 účetní jednotka pozměnila své stanovy a navýšila povolenou úroveň kumulativních zpětných odkupů na 25 procent z nejvyššího počtu svých kdykoli předtím vydaných členských podílů.

Klasifikace

Před změnou stanov

▼M53

A8 Členské podíly převyšující zákaz zpětného odkupu jsou finančními závazky. Družstevní účetní jednotka při prvotním zaúčtování oceňuje tento finanční závazek reálnou hodnotou. Protože jsou tyto podíly umořitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku v souladu s požadavky odstavce 47 IFRS 13, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku obsahujícího ustanovení o splatnosti na požádání (např. vklady na požádání) není nižší než částka dluhu splatného na požádání…“. Proto tedy tato družstevní účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazky maximální částku dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu.

▼B

A9. 1. ledna 20X1 činí maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu 20 000 podílů po 10 MJ, a proto účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazek 200 000 MJ a 800 000 MJ jako vlastní kapitál. Avšak 1. ledna 20X2 z důvodu vydání nových podílů po 20 MJ se maximální splatná částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu zvýší na 40 000 podílů po 20 MJ. Vydání dalších podílů po 20 MJ vytváří nový závazek, který je při původním zaúčtování oceněn reálnou hodnotou. Tento závazek poté, co byly vydány tyto podíly, činí 20 procent z celkových vydaných podílů (200 000) oceněných po 20 MJ, neboli 800 000. To vyžaduje zachycení dalšího závazku 600 000 MJ. V tomto příkladu není uznán žádný zisk nebo ztráta. Proto nyní účetní jednotka klasifikuje 800 000 MJ jako finanční závazky a 2 200 000 jako vlastní kapitál. V tomto příkladu se předpokládá, že se částky mezi 1. lednem 20X1 a 31. prosincem 20X2 nezměnily.

Poté, co byly stanovy změněny

▼M53

A10. Po změně ve svých stanovách může být družstevní účetní jednotka vyzvána ke zpětnému odkupu maximálně 25 procent svých vydaných podílů neboli maximálně 50 000 podílů po 20 MJ. Proto 1. ledna 20X3 klasifikuje družstevní účetní jednotka jako finanční závazky 1 000 000 MJ, což je maximální částka dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu, jak je stanoveno v souladu s odstavcem 47 IFRS 13. Proto převede 1. ledna 20X3 z vlastního kapitálu do finančních závazků částku 200 000 MJ s tím, že 2 000 000 MJ zůstávají klasifikovány jako vlastní kapitál. V tomto příkladu účetní jednotka neuzná zisk ani ztrátu z tohoto převodu.

▼B

Příklad 4

Zadání

A11. Místní zákon upravující působení družstev nebo podmínky stanov účetní jednotky zakazují účetní jednotce zpětný odkup členských podílů, jestliže by se tímto odkupem snížil vložený kapitál z členských podílů pod 75 procent nejvyšší částky vloženého kapitálu z členských vkladů. Nejvyšší částka pro (jednotlivé) určité družstvo je 1 000 000 MJ. ►M5 Ke konci účetního období ◄ je zůstatek vloženého kapitálu 900 000 MJ.

Klasifikace

A12. V tomto případě bude 750 000 MJ klasifikováno jako vlastní kapitál a 150 000 MJ jako finanční závazky. K odstavcům již citovaným uvádí navíc odst. 18 písm. b) IAS 32:

▼M6

… finanční nástroj, který dává držiteli právo prodat ho emitentovi za hotovost nebo jiné finanční aktivum zpět („nástroj s prodejní opcí“), je finančním závazkem, vyjma nástrojů klasifikovaných jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Finanční nástroj je finančním závazkem i tehdy, je-li částka hotovosti nebo jiných finančních aktiv určena na základě indexu nebo jiné položky, která má růstový potenciál nebo potenciál poklesu. Pokud má držitel finančního nástroje opci, která mu umožňuje nástroj prodat zpět emitentovi za hotovost nebo jiná finanční aktiva, nástroj s prodejní opcí splňuje definici finančního závazku, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D.

▼B

A13. Zákaz zpětného odkupu popsaný v tomto příkladu se liší od omezení popsaných v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. V nich uvedené restrikce jsou omezeními schopnosti účetní jednotky platit splatnou částku finančního závazku, tj. zamezují zaplacení závazku, jenom jsou-li splněny určité podmínky. Na rozdíl od toho, tento příklad popisuje nepodmíněný zákaz zpětného odkupu nad rámec určité částky, bez ohledu na schopnost účetní jednotky členské podíly zpětně odkoupit (např. vzhledem ke svým peněžním prostředkům, ziskům nebo rozdělitelným rezervním fondům). V důsledku toho zákaz zpětného odkupu brání účetní jednotce, aby jí vznikl jakýkoli finanční závazek ze zpětného odkupu vyšší než určená částka vloženého kapitálu. Proto není část podílů, které jsou předmětem zákazu zpětného odkupu, finančním závazkem. Zatímco každý členský podíl může být zpětně odkoupen jednotlivě, část celkových vydaných podílů není zpětně vykupitelná za žádných okolností, s výjimkou likvidace účetní jednotky.

Příklad 5

Zadání

A14. Skutečnosti zadané pro tento příklad jsou shodné s příkladem 4. Navíc ►**M5** ke konci účetního období ◄ požadavky na likviditu uložené místním právem brání účetní jednotce provádět zpětný odkup jakýchkoli členských podílů, pokud jí držené peníze a krátkodobé investice nejsou vyšší než specifikovaná částka. Dopad tohoto požadavku na likviditu ►**M5** ke konci účetního období ◄ je takový, že účetní jednotka nemůže vyplatit při zpětném odkupu členských podílů více než 50 000 MJ.

Klasifikace

A15. Účetní jednotka stejně jako v příkladu 4 klasifikuje 750 000 MJ jako vlastní kapitál a 150 000 MJ jako finanční závazek. Je tomu tak proto, že částka klasifikovaná jako závazek vychází z nepodmíněného práva účetní jednotky na odmítnutí zpětného odkupu a nikoli z podmíněných omezení, která brání zpětnému odkupu, pouze když likvidita nebo jiné podmínky nejsou splněny, a to pouze do doby, než jsou splněny. V tomto případě se použijí ustanovení odstavce 19 a AG25 IAS 32.

Příklad 6

Zadání

A16. Stanovy účetní jednotky ji zakazují zpětně vykupovat členské podíly kromě rozsahu odpovídajícímu příjmům z emise dalších členských podílů novým nebo stávajícím členům během předešlých tří roků. Příjmy z emise členských podílů musí být použity k vykoupení podílů, na které členové uplatňují požadavky na zpětný odkup. Během předešlých tří let byly příjmy z emise členských podílů 12 000 MJ a žádný členský podíl nebyl vykoupen.

Klasifikace

A17. Účetní jednotka klasifikuje 12 000 MJ členských podílů jako finanční závazky. V souladu se závěry popsanými v příkladu 4 nejsou členské podíly, které jsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, finančními závazky. Takový nepodmíněný zákaz se použije na částku rovnající se příjmům z podílů vydaných dříve než před třemi roky, a proto je tato částka klasifikována jako vlastní kapitál. Částka rovnající se příjmům ze všech vydaných podílů v předešlých třech letech však není předmětem nepodmíněného zákazu na zpětný odkup. Příjmy z vydání členských podílů v předešlých třech letech proto dávají vzniknout finančním závazkům, dokud jsou k dispozici pro zpětný odkup členských podílů. Důsledkem toho má účetní jednotka finanční závazek rovnající se příjmům z podílů vydaných během předešlých tří let, snížených o veškeré zpětné odkupy během tohoto období.

▼B

Příklad 7

Zadání

A18. Účetní jednotka je družstevní bankou. Místní zákony upravující působení družstevních bank stanovují, že alespoň 50 procent celkových „vydaných závazků“ (termín definovaný v předpisech tak, aby zahrnoval účty členských podílů) má být ve formě členských kapitálových vkladů. Dopad tohoto předpisu je takový, že jestliže všechny existující závazky družstva jsou ve formě členských podílů, tak je všechny může od členů vykoupit. 31. prosince 20X1 má účetní jednotka celkové vydané závazky 200 000 MJ, z nichž 125 000 MJ představují účty členských podílů. Podmínky účtů členských podílů umožňují držiteli umořit je na požádání a ve stanovách účetní jednotky neexistují žádná omezení zpětného odkupu.

Klasifikace

A19. V tomto příkladu jsou členské podíly klasifikovány jako finanční závazek. Zákaz zpětného odkupu je podobný zákazu popsanému v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. Zákaz představuje podmíněné omezení schopnosti účetní jednotky platit částku finančního závazku, tj. je bráněno platbě závazku pouze tehdy, když jsou splněny specifické podmínky. Konkrétně, účetní jednotka by mohla být přinucena vykoupit celou částku členských podílů (125 000 MJ), jestliže splatí veškeré své další závazky (75 000 MJ). Proto zákaz zpětného odkupu nebrání účetní jednotce, aby jí vznikl finanční závazek k vykoupení více než specifikovaného počtu členských podílů nebo částky vloženého kapitálu. Zákaz dovoluje účetní jednotce pouze odložit zpětný odkup až do doby, kdy jsou splněny podmínky, tj. splacení ostatních závazků. Členské podíly v tomto příkladu nejsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, a proto jsou klasifikovány jako finanční závazky.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 4

Určení, zda smlouva obsahuje leasing

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004).

▼M33

— IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou.*

▼B

VÝCHODISKA

1. Účetní jednotka může vstoupit do ujednání, obsahujícího transakci nebo řadu souvisejících transakcí, které nenabývají právní formu leasingu, ale převádí právo používat aktivum (např. jednotlivý pozemek, budovu nebo zařízení) náhradou za platbu nebo řadu plateb. Příklady smluv, v nichž jedna účetní jednotka (dodavatel) může převést takové právo užívat majetek na jinou účetní jednotku (zákazníka), často spolu se spojenými službami, zahrnuje:

   — smlouvy o outsourcingu (např. outsourcing funkcí zpracování dat účetní jednotky),

   — smlouvy v oblasti telekomunikací, ve kterých dodavatelé síťových kapacit vstupují do kontraktů, aby poskytovali zákazníkům práva ke kapacitám, obsahu, výkonnosti,

   — take-or-pay (odeber nebo zaplať) a podobné smlouvy, ve kterých zákazník musí provést stanovené platby bez ohledu na to, zda převzal dodávku nasmlouvaných produktů nebo služeb (např. take-or-pay (odeber nebo zaplať) smlouvou získat v podstatě celý výstup dodavatelova energetického zdroje).

2. Tato interpretace poskytuje návod pro stanovení toho, zda taková ujednání mají charakter leasingu, nebo obsahují leasing, který by měl být zaúčtován v souladu s IAS 17. Neposkytuje návod pro stanovení toho, jak by takový leasing měl být klasifikován podle tohoto standardu.

3. V některých smlouvách je podkladové aktivum, které je předmětem leasingu, součástí většího aktiva. Tato interpretace neřeší, jak určit, když část většího aktiva je sama o sobě podkladové aktivum pro účely použití IAS 17. Nicméně smlouvy, ve kterých by příslušné aktivum představovalo prvek účtování buď podle IAS 16, nebo IAS 38, pak spadají do rozsahu této interpretace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M9

4. Tato interpretace se nevztahuje na smlouvy, které:

   a) jsou leasingem nebo obsahují leasing, který je vyňat z předmětu IAS 17; nebo

   b) jsou ujednáními o poskytování licencovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor, na něž se vztahuje IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*.

▼B

PŘEDMĚT SPORU

5. Předmětem sporu řešeném v této interpretaci je:

a) jak určit, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, tak jak je definován v IAS 17;

b) kdy má být provedeno hodnocení nebo přehodnocení toho, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, a

c) pokud smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, jak by měly být platby za leasing odděleny od plateb za jakékoliv jiné prvky smlouvy.

ŘEŠENÍ

Určení, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing

6. Určení, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, je založeno na podstatě smlouvy a vyžaduje zhodnocení toho, zda:

a) naplnění smlouvy je závislé na užití určitého aktiva nebo aktiv a

b) smlouva převádí právo k užívání aktiva.

Plnění smlouvy je závislé na užití určitého aktiva

7. I když může být určité aktivum explicitně identifikováno ve smlouvě, není předmětem leasingu, pokud plnění smlouvy není závislé na užití určitého aktiva. Například, pokud je dodavatel povinen dodat stanovené množství zboží nebo služeb a má právo a schopnost poskytnout takovéto zboží a služby s využitím jiných aktiv, která nejsou specifikována ve smlouvě, potom plnění smlouvy není závislé na určitém aktivu a smlouva neobsahuje leasing. Závazek záruky, který dovoluje nebo požaduje náhradu stejných nebo podobných aktiv, když určité aktivum řádně nefunguje, nemůže být předmětem leasingu. Kromě toho, smluvní opatření (podmíněné nebo jiné) dovolující nebo požadující, aby dodavatel nahradil jiná aktiva z jakéhokoliv důvodu nebo po určitém datu neznemožní leasingový požadavek před datem náhrady.

8. Aktivum bylo bezpodmínečně specifikováno, pokud například dodavatel vlastní nebo pronajímá jen jedno aktivum, s nímž plní povinnost, a pro dodavatele není ekonomicky proveditelné nebo uskutečnitelné, aby splnil svou povinnost užitím náhradních aktiv.

Smlouva převádí právo užívat aktivum

9. Smlouva převádí právo užívat aktivum, pokud ujednání převádí na zákazníka (nájemce) právo kontrolovat užití podkladového aktiva. Právo kontrolovat užití podkladového aktiva je převedeno, pokud je splněna jakákoliv z následujících podmínek:

a) zákazník má schopnost nebo právo provozovat aktivum nebo vést jiné k provozování aktiva způsobem, který při získávání nebo vedení určuje více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva;

▼B

b) zákazník má schopnost nebo právo ovládat fyzický přístup k příslušnému aktivu, přičemž získává nebo ovládá více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva;

c) skutečnosti a okolnosti ukazují, že je vzdálenou budoucností skutečnost, že jedna nebo více stran jiných než zákazník přebírá více než nevýznamné množství výstupu nebo jiného přínosu aktiva, který bude produkován nebo generován aktivem v průběhu platnosti ujednání, a cena, kterou zákazník zaplatí za výstup, není ani smluvně pevně stanovena na jednotku výstupu, ani není rovna běžné tržní ceně za jednotku výstupu v době dodávání výstupu.

Hodnocení nebo přehodnocení skutečnosti, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing

10. Hodnocení skutečnosti, zda ujednání obsahuje leasing, se provádí na počátku smlouvy, což je buď datum ujednání nebo datum závazku stran k zásadním podmínkám ujednání, na základě všech skutečností a okolností, podle toho, co nastane dříve. Přehodnocení skutečnosti, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing po začátku smlouvy, se provádí pouze tehdy, když je splněna kterákoliv z následujících podmínek:

a) došlo ke změně smluvních podmínek, pokud tato změna pouze neobnovuje nebo neprodlužuje ujednání;

b) je uplatněna opce obnovení, nebo si strany dohodly prodloužení ujednání, za předpokladu, že podmínky obnovení nebo prodloužení nebyly původně zahrnuty do podmínek leasingu v souladu s odstavcem 4 IAS 17. Obnovení nebo prodloužení smlouvy, které nezahrnuje úpravu žádných podmínek v původním ujednání před ukončením podmínek původního ujednání, musí být vyhodnoceno podle odstavců 6–9 pouze s ohledem na období obnovení nebo prodloužení;

c) došlo ke změně při stanovení skutečnosti, zda je plnění závislé na určitém aktivu;

d) došlo k podstatné změně v aktivu, například podstatná fyzická změna pozemků, budov a zařízení.

11. Přehodnocení smlouvy musí být založeno na skutečnostech a okolnostech k datu přehodnocení, včetně zbývající doby trvání smlouvy. Změny v odhadu (například v odhadovaném množství výstupu, který má být dodán zákazníkovi nebo jinému potenciálnímu zákazníkovi) by neměly vést k přehodnocení. Pokud je smlouva přehodnocena a je stanoveno, že obsahuje leasing (nebo neobsahuje leasing), musí být použito účtování leasingu (nebo se musí přestat užívat):

a) v případech v odst. 10 písm. a), c) nebo d), když došlo ke změně v okolnostech dávajících podnět k přehodnocení;

b) v případě v odst. 10 písm. b), začátek období obnovení nebo prodloužení.

▼B

Oddělení plateb za leasing od jiných plateb

12. Pokud smlouva obsahuje leasing, musí smluvní strany použít požadavky IAS 17 na prvek leasingu ve smlouvě, pokud nejsou vyjmuty z těchto požadavků, v souladu s odstavcem 2 IAS 17. Obdobně, pokud smlouva obsahuje leasing, tento leasing musí být klasifikován jako finanční leasing nebo operativní leasing v souladu s odstavci 7–19 IAS 17. Ostatní prvky smlouvy, které nejsou v rozsahu působnosti IAS 17, musí být účtovávány v souladu s jinými standardy.

13. Z důvodů aplikace požadavků IAS 17 musí být platby a jiná protiplnění požadovaná smlouvou odděleny na počátku smlouvy nebo po přehodnocení smlouvy od plateb a jiného protiplnění za leasing a od plateb a jiného protiplnění za jiné prvky na základě poměru jejich reálných hodnot. Minimální leasingové platby, jak je stanoveno v odstavci 4 IAS 17, obsahují pouze platby za leasing (tj. právo používat aktivum) a vylučují platby za jiné prvky ve smlouvě (např. za služby a náklady vstupů).

14. V některých případech si oddělování plateb za leasing od plateb za jiné prvky ve smlouvě vyžádá na zákazníkovi použití nějaké techniky odhadu. Například, zákazník může odhadnout leasingové platby s odkazem na leasingovou smlouvu za srovnatelné aktivum, která neobsahuje další prvky, nebo odhadem plateb za jiné prvky ve smlouvě s odkazem na porovnatelné dohody a potom odečtením těchto plateb od celkových plateb podle této smlouvy.

15. Pokud se zákazník rozhodne, že spolehlivé oddělení plateb je neproveditelné, musí:

a) v případě finančního leasingu uznat aktivum a závazek ve výši rovnající se reálné hodnotě podkladového aktiva, které bylo identifikováno v odstavcích 7 a 8 jako předmět leasingu. Následně bude závazek snížen tak, jak jsou prováděny platby a uznán finanční náklad k závazku s použitím zákazníkovy přírůstkové výpůjční úrokové sazby ([1]);

b) v případě operativního leasingu považovat všechny platby podle smlouvy za leasingové platby z důvodu dosažení souladu s požadavky zveřejňování podle IAS 17, ale

   i) zveřejnit tyto platby odděleně od minimálních leasingových plateb jiných smluv, které nezahrnují platby za nepronajaté prvky, a

   ii) prohlásit, že zveřejněné platby rovněž zahrnují platby za nepronajaté prvky ve smlouvě.

DATUM ÚČINNOSTI

16. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. lednem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

([1]) ►M33 IAS 17 používá termín „reálná hodnota“ způsobem, který se v některých ohledech liší od definice reálné hodnoty v IFRS 13. Při aplikaci IAS 17 proto účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou v souladu s IAS 17, nikoli s IFRS 13. ◄

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

17. IAS 8 specifikuje, jak účetní jednotka aplikuje změnu metody účetních pravidel vyplývajících z počáteční aplikace interpretace. Na účetní jednotce se nepožaduje, aby dodržela tyto požadavky, když poprvé aplikuje tuto interpretaci. Pokud účetní jednotka použije tuto výjimku, musí aplikovat odstavce 6–9 interpretace na smlouvy existující na začátku nejdřívějšího období, pro které se uvádí srovnatelné informace podle IFRS na základě skutečností a okolností existujících na začátku toho období.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 5

Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

▼M32

———————

— IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*,

———————

▼B

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*,

▼M53

———————

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*

— IFRS 11 *Společná ujednání*

▼B

— SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* (ve znění po revizi z roku 2004).

VÝCHODISKA

1. Účelem vymezení prostředků na ukončení provozu, demontáž, likvidaci, uvedení do původního stavu a ekologickou rekultivaci, dále zde nazývané jako „demontážní fondy“ nebo jen „fondy“, je oddělit aktiva určená k financování některých nebo všech nákladů na demontáž, či likvidaci provozu (jako například atomové elektrárny) nebo určitého zařízení (jako jsou automobily) nebo realizaci ekologických opatření (jako je čištění odpadních vod nebo rekultivace pozemků po těžbě), které jsou společně nazývány „demontáží“.

2. Příspěvky do takových fondů mohou být dobrovolné nebo mohou být vyžadovány regulačními pravidly či zákonem. Tyto fondy mohou mít jednu z následujících podob:

   a) fondy, které jsou založeny jediným přispěvatelem za účelem financování závazků z titulu demontáže jednoho dílčího místa nebo více územně rozptýlených míst;

   b) fondy, které jsou založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž jsou přispěvatelé oprávněni k čerpání fondu na náklady demontáže do výše svých příspěvků, plus aktuální výnos z těchto příspěvků, minus jejich podíl na nákladech správy fondu. Přispěvatelé mohou mít povinnost provést dodatečné příspěvky například v případech bankrotu jiného přispěvatele;

   c) fondy, které byly založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž požadovaná výše příspěvku je odvozena od aktuální aktivity přispěvatele a užitek získaný přispěvatelem je založen na jeho minulých aktivitách. V těchto případech dochází potencionálně k nesouladu mezi částkou příspěvků poskytovaných přispěvatelem (založených na současných aktivitách) a hodnotou čerpatelnou z fondu (založenou na minulých aktivitách).

3. Takové fondy mají obecně následující rysy:

   a) fond je spravován odděleně nezávislým správcem;

▼B

b) jednotky (přispěvatelé) přispívají do fondu, jehož prostředky jsou investovány do různých aktiv, které mohou zahrnovat jak dluhové, tak i kapitálové investice a které pomáhají uhradit demontážní náklady přispěvatelů. Správci určují, jak jsou příspěvky investovány v rámci vymezeném statutárními dokumenty a odpovídajícími právními předpisy či jinými regulačními pravidly;

c) přispěvatelé evidují výši své povinnosti uhradit demontážní náklady. Avšak z fondu jsou přispěvatelé schopni získat refundaci demontážních nákladů pouze do výše těchto nákladů nebo do výše přispěvatelova podílu na aktivech fondu, a to podle toho, která z uvedených částek je nižší;

d) přispěvatelé mohou mít omezený přístup nebo nemusí mít vůbec žádný přístup k jakémukoliv přebytku aktiv fondu převyšujícímu částku použitelnou pro úhradu demontážních nákladů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se používá v účetní závěrce přispěvatele na účetní zachycení takových podílů vyplývajících z demontážních fondů, které mají oba následující rysy:

a) aktiva jsou spravována odděleně (buď tím, že jsou držena v oddělené účetní jednotce, nebo jako oddělená aktiva v rámci jiné jednotky) a

b) práva přispěvatele v přístupu k aktivům jsou omezena.

▼M53

5. Zbytkový podíl na fondu, který převyšuje práva na refundaci, jako například smluvně stanovená práva na rozdělení fondu v případě, že by byly dokončeny veškeré demontáže nebo by byl fond zrušen, může být kapitálovým nástrojem vymezeným IFRS 9 a není v rozsahu působnosti této interpretace.

▼B

PŘEDMĚT SPORU

6. Předmětem sporu řešeném v této interpretaci je:

a) jak má přispěvatel účetně zachytit podíl na fondu;

b) pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek do fondu například v případě bankrotu jiného přispěvatele, jak má být takový závazek účetně zachycen.

ŘEŠENÍ

Vykazování podílu na fondu

7. Přispěvatel vykáže svoji povinnost uhradit demontážní náklady jako závazek a svůj podíl na fondu odděleně, pokud není povinen uhradit demontážní náklady, i v případě, že by v jejich úhradě selhal fond.

▼M32

8. Přispěvatel určí, zda fond ovládá, spoluovládá nebo je jeho vliv jen významný použitím IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. Pokud platí některá z uvedených variant, pak vykáže přispěvatel svoji účast na fondu v souladu s těmito standardy.

▼M32

9. Pokud přispěvatel fond neovládá, nespoluovládá ani nemá podstatný vliv, pak vykáže své právo získat refundaci z fondu jako náhradu v souladu s IAS 37. Tato náhrada musí být oceněna nižší ze dvou následujících částek:

▼B

a) částky vykázaného závazku z titulu demontáže a

b) podílu přispěvatele na reálné hodnotě těch čistých aktiv fondu, která jsou přiřaditelná přispěvatelům.

Změny v účetní hodnotě práva obdržet náhradu, které mají jinou příčinu než příspěvek do fondu nebo platbu z fondu, se vykazují v hospodářském výsledku za období, ve kterém k takovým změnám došlo.

Vykázání povinnosti provést dodatečný příspěvek

10. Pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek, například v případě bankrotu jiného přispěvatele nebo v případě, že hodnota investovaných aktiv držených fondem poklesne v takové míře, že nebude postačovat ke krytí závazků fondu na refundace, je taková povinnost podmíněným závazkem, který je upraven IAS 37. Přispěvatel vykáže takovou povinnost jako závazek pouze tehdy, když je pravděpodobné, že takový dodatečný příspěvek bude muset být proveden.

Zveřejnění

11. Přispěvatel zveřejní podstatu svého podílu na fondu a veškerá omezení v přístupu k aktivům fondu.

12. Pokud má přispěvatel potenciální povinnost provést dodatečné příspěvky, které nejsou vykázány jako závazek (viz odstavec 10), je povinen zveřejnit informace požadované odstavcem 86 IAS 37.

13. Pokud přispěvatel vykazuje podíl na fondu v souladu s odstavcem 9, vykáže informace požadované odst. 85 písm. c) IAS 37.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci pro účetní období počínající dříve než 1. ledna 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M32

14B. IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavce 8 a 9. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M53

14D. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 5 a zrušil odstavce 14 A a 14C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

15. Změny v účetních pravidlech se vykazují v souladu s požadavky obsaženými v IAS 8.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 6

Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

VÝCHODISKA

1. Odstavec 17 IAS 37 upřesňuje, že událost zakládající závazek je minulá událost, která zakládá současný závazek, u kterého nemá účetní jednotka jinou realistickou alternativu, než jej uhradit.

2. Odstavec 19 IAS 37 stanoví, že rezervy je možné tvořit pouze na „závazky vznikající z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky“.

3. Směrnice Evropské unie o elektrickém a elektronickém odpadu („EEO“), která upravuje sběr, zpracování, využití a k životnímu prostředí šetrné odstraňování EEO, vyvolala otázky, kdy je třeba uznat závazek z titulu likvidace EEO. Směrnice rozlišuje mezi „novým“ a „historickým“ odpadem a mezi odpadem z domácností a odpadem z jiných zdrojů. Nový odpad se týká výrobků prodaných po 13. srpnu 2005. Všechny spotřebiče pro domácnost prodané před tímto datem se z hlediska směrnice považují za historický odpad.

4. Směrnice stanoví, že náklady spojené s nakládáním s historickými domácími spotřebiči by měli nést výrobci spotřebičů, kteří působí na trhu v období, jež bude upřesněno v příslušných právních předpisech jednotlivých členských států (dále jen „rozhodné období“). Směrnice stanoví, že každý členský stát zavede mechanismus poměrné spoluúčasti výrobců na nákladech „například v poměru k jejich podílu na trhu podle druhu zařízení.“

5. Několik pojmů, které se vyskytují v interpretaci, jako například „tržní podíl“ a „rozhodné období“, mohou být v příslušných právních předpisech jednotlivých členských států vymezeny zcela odlišně. Délka trvání rozhodného období může například činit rok nebo jen jeden měsíc. Podobně se může v různých národních právních úpravách lišit i stanovení tržního podílu a vzorec pro výpočet závazku. Všechny tyto příklady se však týkají jen ocenění závazku, které není předmětem této interpretace.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

6. Tato interpretace nabízí návod k vykázání závazku z titulu nakládání s odpadem v účetní závěrce výrobců podle Směrnice EU o EEO v souvislosti s prodejem historických spotřebičů pro domácnost.

▼B

7. Interpretace se netýká ani nového odpadu, ani historického odpadu, který nepochází z domácností. Závazek za nakládání s takovýmto odpadem je dostatečně upraven v IAS 37. Budou-li však národní právní předpisy pohlížet na nový odpad z domácností podobně jako na historický odpad z domácností, použijí se pravidla interpretace podle hierarchie v odstavcích 10–12 IAS 8. Hierarchie IAS 8 platí i pro jiné úpravy, které ukládají povinnosti způsobem, který připomíná model přidělení nákladů dle směrnice EU.

PŘEDMĚT SPORU

8. Pro účely vykázání rezervy na náklady spojené s nakládáním s odpadem byl výbor IFRIC požádán, aby v kontextu likvidace EEO stanovil, co tvoří událost zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) IAS 37:

— výroba nebo prodej historických spotřebičů pro domácnost,

— působení na trhu během rozhodného období,

— vynaložení nákladů při nakládání s odpadem.

ŘEŠENÍ

9. Událostí zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) IAS 37 je působení na trhu během rozhodného období. V důsledku toho nevzniká odpovědnost za náklady spojené s nakládáním s odpadními historickými spotřebiči pro domácnost ani v okamžiku jejich výroby, ani v okamžiku jejich prodeje. Jelikož odpovědnost za historické spotřebiče pro domácnosti je spojena s působením na trhu během rozhodného období a nikoli s výrobou či prodejem těchto položek, jež se mají likvidovat, odpovědnost nevznikne, dokud a pokud během rozhodného období neexistuje tržní podíl. Doba vzniku události zakládající závazek může být také nezávislá na určitém období, kdy se nakládá s odpadem a kdy vznikly příslušné náklady.

DATUM ÚČINNOSTI

10. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. prosince 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci v účetním období, které začalo před 1. prosincem 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

11. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

▼B

IFRIC INTERPRETACE 7

Použití metody přepracování výkazů podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

ODKAZY

— IAS 12 *Daně ze zisku*,

— IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*.

VÝCHODISKA

1. Tato interpretace poskytuje návod na uplatnění požadavků IAS 29 ve vykazovaném období, v němž účetní jednotka zjistí existenci ([1]) hyperinflace v ekonomice, v jejíž měně funguje, přičemž daná ekonomika v předchozím období hyperinflaci nevykazovala, a účetní jednotka proto přepracovává svou účetní závěrku v souladu s IAS 29.

PŘEDMĚT SPORU

2. Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:

   a) jak má být interpretován požadavek uvedený v odstavci 8 standardu IAS 29 „… se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou ►**M5** ke konci účetního období ◄“ při použití tohoto standardu účetní jednotkou?;

   b) jak má účetní jednotka zaúčtovat počáteční zůstatek položek odložené daně v přepracované účetní závěrce.

ŘEŠENÍ

3. Ve vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka zjistí existenci hyperinflace v ekonomice, v jejíž měně funguje, která v minulém období hyperinflaci nevykazovala, uplatní tato účetní jednotka požadavky standardu IAS 29 tak, jako kdyby daná ekonomika byla vždy hyperinflační. V souvislosti s nepeněžními položkami oceněnými v historických cenách bude proto počáteční ►**M5** výkaz o finanční situaci ◄ účetní jednotky na počátku prvního období uvedeného v účetní závěrce přepracován tak, aby odrážel vliv inflace ode dne, kdy došlo k pořízení aktiv a kdy vznikly nebo byly převzaty závazky, až ►**M5** do konce vykazovaného období ◄. U nepeněžních položek vykazovaných v ►**M5** počátečním výkazu o finanční situaci ◄ v účetních hodnotách, které byly upraveny k jinému datu než ke dni pořízení aktiv či vzniku závazků, odráží přepracování dopad inflace ode dne, kdy byly tyto vykazované částky upraveny, až ►**M5** do konce vykazovaného období ◄.

4. Ke dni účetní závěrky je odložená daň vykázána a oceněna podle IAS 12. Výše odložené daně se však v ►**M5** počátečním výkazu o finanční situaci ◄ za vykazované účetní období stanoví takto:

   a) účetní jednotka přecení položky odložené daně podle IAS 12 po přepracování nominálních účetních hodnot nepeněžních položek k datu ►**M5** počátečního výkazu o finanční situaci ◄ vykazovaného období přepočtením pomocí zúčtovací jednotky k tomuto datu;

([1]) Zjištění hyperinflace se zakládá na posouzení kritérií uvedených v odstavci 3 standardu IAS 29 účetní jednotkou.

▼B

b) položky odložené daně přeceněné v souladu s písmenem a) se přepracují pro zohlednění změny v zúčtovací jednotce od data ►M5 počátečního výkazu o finanční situaci ◄ vykazovaného účetního období do data účetní závěrky.

Účetní jednotka použije metodu popsanou v písmenech a) a b) při přepracovávání a znovuvykazování položek odložené daně v ►M5 počátečním výkazu o finanční situaci ◄ za každé srovnatelné účetní období předkládané v přepracované účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka uplatňuje IAS 29.

5. Poté, co účetní jednotka přepracovala svou účetní závěrku, přepracují se veškeré odpovídající údaje v účetní závěrce pro následující vykazované období, včetně položek odložené daně, uplatněním změny v zúčtovací jednotce pro toto následné vykazované období pouze na přepracovanou účetní závěrku za předchozí vykazované období.

DATUM ÚČINNOSTI

6. Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. března 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro účetní závěrku za účetní období, které začalo před 1. březnem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

IFRIC INTERPRETACE 10

Mezitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv

ODKAZY

— IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*,

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*,

▼M53

———————

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼B

VÝCHODISKA

▼M53

1. Účetní jednotka musí určit snížení hodnoty goodwillu ke konci každého vykazovaného období a v případě potřeby uznat ztrátu ze snížení hodnoty k uvedenému datu v souladu s IAS 36. Ke konci následujícího vykazovaného období se však podmínky mohly změnit do té míry, že ztráta ze snížení hodnoty mohla být menší nebo bylo možné se jí vyhnout, pokud by se snížení hodnoty určovalo až k tomuto datu. Tato interpretace poskytuje vodítko k řešení otázky, zda mohou být takové ztráty ze snížení hodnoty někdy zrušeny.

2. Interpretace se zabývá vzájemným působením mezi požadavky IAS 34 a uznáním ztráty ze snížení hodnoty goodwillu v IAS 36 a vlivem tohoto vzájemného působení na následnou mezitímní a roční účetní závěrku.

▼B

PŘEDMĚT SPORU

3. Odstavec 28 IAS 34 vyžaduje, aby účetní jednotka používala stejná účetní pravidla v mezitímní účetní závěrce, jako používá v roční účetní závěrce. Uvádí také, že „periodicita výkaznictví účetní jednotky (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jejích ročních výsledků. Pro dosažení tohoto cíle musí být oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu“.

4. Odstavec 124 standardu IAS 36 uvádí: „Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.“

▼M53

5. [zrušen]

6. [zrušen]

7. Tato interpretace se týká následujícího problému:

Měla by účetní jednotka v mezitímním období stornovat ztráty ze snížení hodnoty goodwillu, kdyby se byla nezaúčtovala ztráta nebo kdyby se zaúčtovala menší ztráta a kdyby se snížení hodnoty určilo až ke konci následujícího vykazovaného období?

▼B

ŘEŠENÍ

▼M53

8. Účetní jednotka nesmí stornovat ztrátu ze snížení hodnoty zaúčtovanou v předešlém mezitímním období ve vztahu ke goodwillu.

▼B

9. Účetní jednotka nesmí na základě analogie rozšiřovat toto řešení na další oblasti možného rozporu mezi IAS 34 a dalšími standardy.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

10. Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období, jež začnou po 1. listopadu 2006 včetně. Dřívější použití je podporováno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro období, které začalo před 1. listopadem 2006, musí tuto skutečnost uvést. Účetní jednotka použije tuto interpretaci na goodwill v budoucnosti od data, k němuž poprvé použila IAS 36; použije tuto interpretaci na investice do kapitálových nástrojů nebo do finančních aktiv vedených v pořizovacích cenách v budoucnosti od data, k němuž poprvé použila kritéria pro oceňování IAS 39.

▼M53

14. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 1, 2, 7 a 8 a zrušil odstavce 5, 6, 11–13. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M23

_____

▼M52

_____

_____

▼M4

IFRIC INTERPRETACE 14

IAS 19 — Omezení hodnoty aktiva z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

— IIAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* ►M31 (ve znění z roku 2011) ◄

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*

VÝCHODISKA

▼M31

1 Odstavec 64 standardu IAS 19 omezuje měření čistého aktiva definovaných požitků na přebytek plánu definovaných aktiv nebo na maximální výši aktiv podle toho, která z obou částek je nižší. Odstavec 8 standardu IAS 19 definuje strop aktiv jako „současnou hodnotu všech ekonomických užitků ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu“. Vyvstaly otázky, zda by vratky nebo snížení příspěvků do budoucích příspěvků měly být považovány za disponibilní zejména v případě, kdy existuje minimální požadavek na financování.

▼M4

2 Minimální požadavky na financování jsou stanoveny v mnoha zemích za účelem vyššího zabezpečení nároků členů zaměstnaneckých plánů požitků na požitky po skončení pracovního poměru. Tyto požadavky obvykle stanovují minimální povinnou částku nebo úroveň příspěvků do plánu za určité období. Z tohoto důvodu požadavky na minimální financování mohou omezit možnost účetní jednotky snížit budoucí příspěvky.

3 Omezení výše ocenění aktiva z definovaných požitků může způsobit to, že požadavky na minimální financování budou nevýhodné. Požadavek příspěvku do plánu obvykle nemá žádný vliv na ocenění aktiva nebo závazku z definovaných požitků. To je z toho důvodu, že jakmile je příspěvek zaplacen, stane se aktivem z plánu, takže nevznikne dodatečný čistý závazek. Nicméně požadavek na minimální financování může způsobit vznik závazku, pokud vyžadované příspěvky nebudou pro účetní jednotku dosažitelné poté, co je zaplatí.

▼M27

3A V listopadu 2009 novelizoval Výbor pro Mezinárodní účetní standardy IFRIC 14 s cílem odstranit nezamýšlený důsledek vyplývající ze způsobu účtování předčasného splacení budoucích příspěvků v určitých situacích, kdy existuje požadavek na minimální financování.

▼M4

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4 Tato interpretace se použije na veškeré definované požitky po skončení pracovního poměru, jakož i na ostatní dlouhodobé definované požitky zaměstnanců.

5 Pro účely této interpretace se za minimální požadavky na financování považují jakékoli požadavky na financování plánu požitků po skončení pracovního poměru či plánu ostatních dlouhodobých definovaných požitků.

▼M4

PŘEDMĚT SPORU

▼M31

6 Předmětem sporu řešeným v této interpretaci je:

(a) zda by měly být vratky nebo snížení budoucích příspěvků považovány za disponibilní v souladu s definicí maximální výše aktiv v odstavci 8 standardu IAS 19;

▼M4

(b) jak požadavky na minimální financování mohou ovlivnit dosažitelnost snížení budoucích příspěvků;

(c) kdy požadavky na minimální financování mohou způsobit vznik závazku.

ŘEŠENÍ

Dosažitelnost vratky nebo snížení budoucích příspěvků

7 Účetní jednotka stanoví dosažitelnost vratky nebo snížení budoucích příspěvků v souladu s ustanoveními a podmínkami plánu a s požadavky obecně závazných předpisů jurisdikce, ve které je plán realizován.

8 Ekonomický užitek ve formě vratky nebo snížení budoucích příspěvků se považuje za dosažitelný, pokud je účetní jednotka schopna ho realizovat někdy během trvání plánu nebo při uhrazení závazků z plánu. Konkrétněji, tyto ekonomické užitky se považují za dosažitelné, i když nejsou realizovatelné okamžitě k rozvahovému dni.

9 Na dosažitelný ekonomický užitek nemá vliv způsob, jakým účetní jednotka hodlá využít vzniklý přebytek. Účetní jednotka si stanoví maximální ekonomický užitek, jakého lze dosáhnout z vratek, ze snížení budoucích příspěvků nebo z kombinace obojího. Účetní jednotka nesmí vykázat ekonomické užitky z kombinace vratek a ze snížení budoucích příspěvků, pokud jsou založeny na předpokladech, které se navzájem vylučují.

10 Podle IAS 1 je účetní jednotka povinna zveřejnit informace o klíčových východiscích použitých k rozvahovému dni pro stanovení odhadu dopadů nejistých událostí, které nesou značné riziko, že způsobí významné úpravy účetních hodnot čistých aktiv nebo závazků vykázaných ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄. Toto ustanovení může být relevantní pro zveřejnění jakéhokoli omezení obvyklé realizovatelnosti výše uvedeného přebytku nebo pro zveřejnění toho, na jakém základě byla určena výše dosažitelného ekonomického užitku.

Ekonomický užitek dosažitelný ve formě vratky

Právo na vratku

11 Vratka se považuje za dosažitelnou jen tehdy, pokud má účetní jednotka bezpodmínečné právo na vratku:

(a) v průběhu trvání plánu bez ohledu na to, zda je možné vratku obdržet až poté, co dojde k uhrazení závazků z plánu (např. v některých jurisdikcích mají účetní jednotky právo na vratky během trvání plánu bez ohledu na to, zda jsou závazky z plánu uhrazeny či ne); nebo

(b) v případě postupného uhrazování závazků z plánu, tak jak plán postupně opouští všichni jeho členové; nebo

▼M4

(c) v případě jednorázového plného uhrazení závazků z plánu (tj. když je plán vypořádán).

Bezpodmínečné právo na vratku může existovat bez ohledu na to, jaká je k rozvahovému dni úroveň financování plánu.

12 Pokud je právo účetní jednotky na vratku podmíněno tím, zda v budoucnu nastane či naopak nenastane jedna nebo více nejistých událostí, které nejsou zcela pod kontrolou účetní jednotky, účetní jednotka nemá nepodmíněné právo a nesmí vykázat aktivum.

13 Účetní jednotka k rozvahovému dni ocení ekonomické užitky dosažitelné ve formě vratky jako částku přebytku (tj. reálnou hodnotou aktiva z plánu sníženou o současnou hodnotu závazku z definovaného požitku), který má účetní jednotka právo obdržet jako vratku sníženou o spojené náklady s ní. Například pokud by vratka byla předmětem nějaké daně kromě daně z příjmu, účetní jednotka ocení vratku v částce snížené o tuto daň.

14 Při ocenění vratky dosažitelné v případě, kdy dojde k vypořádání plánu (odstavec 11(c)), účetní jednotka do plánu započítá náklady na uhrazení závazků z plánu a na náklady spojené s vratkou. Účetní jednotka například odečte odměny za odborné služby, které jdou namísto účetní jednotky na vrub plánu, a náklady na veškeré pojistné, které může být vyžadováno za účelem zabezpečení závazku při vypořádání fondu.

15 Pokud je namísto pevné částky částka vratky definována jako celý přebytek nebo jeho poměrná část, účetní jednotka neprovede žádnou úpravu z důvodu časové hodnoty peněz, a to i kdyby vratka byla realizovatelná pouze v budoucnosti.

Ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení příspěvku

▼M27

16 V případě, kdy u příspěvků souvisejících s budoucími službami neexistuje požadavek na minimální financování, představují ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků

(a) [zrušeno]

(b) náklady účetní jednotky na budoucí služby za každé období po očekávanou dobu trvání plánu nebo po očekávanou dobu existence účetní jednotky, je-li kratší. Do nákladů účetní jednotky na budoucí služby se nezahrnují částky, které uhradí zaměstnanci.

▼M31

17 Účetní jednotka určí náklady na budoucí služby za použití předpokladů, které jsou konzistentní s těmi, které použila při určení závazku z definovaných požitků, a se situací, která existuje na konci vykazovaného období, jak to vyžaduje IAS 19. Účetní jednotka tudíž nepředpokládá změny v požitcích zajišťovaných plánem v budoucnu, dokud nedojde ke změně plánu, a předpokládá nezměněný budoucí stav zaměstnanců mimo případ, kdy účetní jednotka na konci vykazovaného období provede snížení počtu zaměstnanců, na které se plán vztahuje. V takovém případě musí předpoklad budoucího stavu zaměstnanců zahrnovat i jeho snížení.

▼M27

Dopad minimálního požadavku na financování na ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků

18 Účetní jednotka zanalyzuje, jaká část požadavků na minimální financování k určitému datu připadne na příspěvky, které jsou nutné k pokrytí a) stávajících deficitů z titulu minimálního financování minulých služeb a b) budoucích služeb.

▼M4

19 Příspěvky z titulu minimálních požadavků na financování, jejichž účelem je pokrytí stávajících deficitů spojených s minulými službami, žádným způsobem neovlivňují výši příspěvků na budoucí služby. V jejich důsledku může vzniknout závazek popsaný v odstavcích 23–26.

▼M27

20 Pokud se požadavek na minimální financování vztahuje k příspěvkům souvisejícím s budoucími službami, ekonomický užitek dosažitelný ve formě snížení budoucích příspěvků je součtem:

(a) částky, která snižuje budoucí příspěvky na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování, jelikož účetní jednotka uskutečnila předčasnou platbu (tj. uhradila částku dříve, než byla povinna), a

(b) odhadovaných nákladů na budoucí služby v každém období dle odstavců 16 a 17, snížených o odhad příspěvků na základě požadavku na minimální financování, jež by byly v těchto obdobích vyžadovány pro budoucí služby, pokud by se neuskutečnila předčasná platba, jak je popsáno v písmenu a).

21 Účetní jednotka odhadne budoucí výši příspěvků na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování, přičemž vezme v úvahu dopad stávajících přebytků stanovených pomocí požadavků na minimální financování, avšak bez předčasné platby, jak je popsáno v odst. 20 písm. a). Účetní jednotka použije předpoklady konzistentní s požadavky na minimální financování a pro ostatní faktory, které nejsou specifikovány v požadavcích na minimální financování, předpoklady, které jsou konzistentní s těmi, které použila pro určení závazku z definovaných požitků, a se situací, která existuje na konci vykazovaného období, jak je to předepsáno IAS 19. Odhad zahrne veškeré změny očekávané v důsledku placení minimálních příspěvků účetní jednotkou v době jejich splatnosti. Odhad nicméně nezahrne dopad očekávaných změn podmínek základu pro minimální financování, které ke konci vykazovaného období ještě z významné části nebyly schváleny nebo nebyly smluvně dohodnuty.

22 Určuje-li účetní jednotka částku popsanou v odst. 20 písm. b), snižuje se v případě, že budoucí příspěvky na budoucí služby na základě požadavku na minimální financování přesáhnou v daném období náklady na budoucí služby dle IAS 19, výše částky ekonomického užitku dosažitelného ve formě snížení budoucích příspěvků o hodnotu přebytku. Nicméně částka popsaná v odst. 20 písm. a) nemůže být nikdy menší než nula.

▼M4

Kdy může minimální požadavek na financování způsobit vznik závazku

23 Pokud má účetní jednotka povinnost zaplatit příspěvek podle požadavků na minimální financování k pokrytí stávajícího deficitu spojeného s již přijatými službami a vzniklého vzhledem k minimálnímu financování, účetní jednotka určí, zda vyžadované příspěvky budou dosažitelné jako vratky nebo snížení budoucích příspěvků poté, co budou zaplaceny do plánu.

▼M31

24 Účetní jednotka vykáže závazek v okamžiku, když vznikne povinnost zaplatit příspěvek, v rozsahu, v jakém nebudou splatné příspěvky dosažitelné poté, co byly zaplaceny do plánu. Závazek sníží čisté aktivum z definovaných požitků nebo zvýší čistý závazek z definovaných požitků, takže když dojde k uhrazení příspěvků, neočekává se, že by použitím odstavce 64 IAS 19 vznikl zisk či ztráta.

———————

▼M4

DATUM ÚČINNOSTI

27 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

▼M5

27A IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 26. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M27

27B Novelou *Předčasné platby ke splnění požadavku na minimální financování* byl vložen nový odstavec 3A a změněny odstavce 16–18 a 20–22. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období počínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M31

27C Standard 19 (ve znění z roku 2011) změnil odstavce 1, 6, 17 a 24 a zrušil odstavce 25 a 26. Účetní jednotka použije tyto změny při aplikaci standardu 19 (ve znění z roku 2011).

▼M4

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

28 Účetní jednotka tuto interpretaci použije od počátku prvního období, které je vykázáno v první účetní závěrce, ve které se tato interpretace použije. Účetní jednotka vykáže veškeré počáteční úpravy způsobené použitím této interpretace v nerozdělených ziscích na začátku zmíněného prvního období.

▼M27

29 Účetní jednotka použije změny v odstavcích 3A, 16–18 a 20–22 od počátku prvního srovnávacího období, které je prezentováno v první účetní závěrce, v níž účetní jednotka použije tuto interpretaci. Pokud účetní jednotka používala tuto interpretaci předtím, než použije tuto novelu, vykáže úpravy způsobené použitím novely v nerozdělených ziscích na začátku prvního zveřejněného srovnávacího období.

▼M52

———————

▼M10

INTERPRETACE IFRIC 16

Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*

— IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*

▼M53

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M10

VÝCHODISKA

1 Mnoho vykazujících jednotek drží investice v zahraničních jednotkách (jak je definováno v IAS 21, odstavec 8). Takovými zahraničními jednotkami mohou být dceřiné podniky, přidružené podniky, společné podnikání nebo organizační složky. IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka stanovila funkční měnu každé své zahraniční jednotky jako měnu primárního ekonomického prostředí takové jednotky. Při přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky do měny vykazování uzná účetní jednotka kurzové rozdíly v ostatním úplném výsledku až do okamžiku pozbytí zahraniční jednotky.

2 Zajišťovací účetnictví týkající se měnového rizika, které vzniká z čisté investice do zahraniční jednotky, se aplikuje pouze, pokud jsou čistá aktiva takové zahraniční jednotky zahrnuta do účetní závěrky ►M32 [1] ◄. Položkou, která je zajišťována s ohledem na měnové riziko vyplývající z čisté investice do zahraniční jednotky, může být částka čistých aktiv odpovídající účetní hodnotě čistých aktiv zahraniční jednotky, případně hodnotě nižší.

▼M53

3 IFRS 9 požaduje označit způsobilou zajištěnou položku a vhodný zajišťovací nástroj v zajišťovacím vztahu. Pokud je označen zajišťovací vztah, jsou v případě zajištění čisté investice zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako efektivní zajištění čisté investice, zaúčtovány do ostatního úplného výsledku spolu s kurzovými rozdíly, které vznikají z přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky.

▼M10

4 Účetní jednotka s množstvím zahraničních jednotek může být vystavena rozsáhlému měnovému riziku. Tato interpretace poskytuje pravidla k identifikaci měnových rizik, která splňují podmínky zajišťovaného rizika v zajištění čisté investice do zahraniční jednotky.

▼M53

5 IFRS 9 umožňuje účetní jednotce označit buď derivátový nebo nederivátový finanční nástroj (nebo kombinaci derivátových a nederivátových finančních nástrojů) jako zajišťovací nástroj měnového rizika. Tato interpretace poskytuje pravidla, kde v rámci skupiny mohou být zajišťovací nástroje, které zajišťují čistou investici v zahraniční provozovně, drženy, aby byly splněny podmínky zajišťovacího účetnictví.

[1] Jedná se o případ konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž jsou investice jako například investice do přidružených nebo společných podniků vykazovány metodou ekvivalence, a účetní závěrky zahrnující pobočku / organizační složku nebo společnou činnost v souladu s IFRS 11 *Společná ujednání.*

▼M53

6 IAS 21 a IFRS 9 požadují, aby kumulované částky vykazované v ostatním úplném výsledku v souvislosti jak s kurzovými rozdíly vznikajícími při přepočtu výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky, tak se ziskem nebo ztrátou ze zajišťovacího nástroje, který je vyhodnocen jako efektivní zajištění čisté investice, byly převedeny z vlastního kapitálu do výsledku jako reklasifikační úprava v okamžiku, kdy mateřský podnik pozbývá zahraniční jednotku. Tato interpretace poskytuje pravidla, podle nichž by měla účetní jednotka určit částky určené k převodu z vlastního kapitálu do výsledku a to jak u zajišťovacího nástroje, tak u zajištěné položky.

▼M10

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

7 Tuto interpretaci použijí účetní jednotky, které zajišťují měnové riziko vznikající z jejich čistých investic do zahraničních jednotek a naplňují podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s IFRS 9. Pro usnadnění tato interpretace za takovou účetní jednotku považuje mateřský podnik a za účetní závěrku, v níž jsou čistá aktiva zahraničních jednotek zahrnuta, považuje konsolidovanou účetní závěrku. Všechny odkazy na mateřský podnik se stejně tak použijí na účetní jednotku, která drží čistou investici v zahraniční provozovně, která je společným podnikáním, přidruženým podnikem nebo organizační složkou.

▼M10

8 Tato interpretace se použije pouze na zajištění čisté investice do zahraniční jednotky; nesmí být použita analogicky na ostatní typy zajišťovacího účetnictví.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

9 Investice do zahraničních jednotek mohou být drženy přímo mateřským podnikem nebo nepřímo jeho dceřiným podnikem nebo dceřinými podniky. Otázkami diskutovanými v této interpretaci jsou:

a) *podstata zajištěného rizika a výše zajištěné položky, vůči které může být zajišťovací vztah určen:*

i) zda mateřský podnik může označit za zajištěné riziko pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi funkčními měnami mateřského podniku a jeho zahraniční jednotky, nebo zda může také označit za zajištěné riziko kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílu mezi měnou vykazování konsolidované účetní závěrky mateřského podniku a funkční měnou zahraniční jednotky;

ii) pokud mateřský podnik drží zahraniční jednotku nepřímo, zda zajištěné riziko může zahrnovat pouze kurzové rozdíly, které vznikají z rozdílů funkčních měn mezi zahraniční jednotkou a jejím přímým mateřským podnikem, nebo zda zajištěné riziko může také zahrnovat kurzové rozdíly mezi funkční měnou zahraniční jednotky a přímého nebo konečného mateřského podniku (tj. zda skutečnost, že je čistá investice do zahraniční jednotky držena prostřednictvím přímého mateřského podniku, ovlivňuje ekonomické riziko konečného mateřského podniku).

▼**M10**

b) *kde ve skupině může být zajišťovací nástroj držen:*

i) zda účetní vztah splňující podmínky zajištění může být sjednán pouze, pokud je účetní jednotka, která zajišťuje svoji čistou investici, stranou v zajišťovacím nástroji, nebo zda jakákoliv jednotka ve skupině může bez ohledu na svoji funkční měnu držet zajišťovací nástroj;

ii) zda podstata zajišťovacího nástroje (derivátového nebo nederivátového) nebo metoda konsolidace ovlivňuje zhodnocení účinnosti zajištění.

c) *jaké částky by měly být převedeny z vlastního kapitálu do výsledku jako reklasifikační úpravy při pozbytí zahraniční jednotky:*

i) je-li zahraniční jednotka, která byla zajištěna, pozbyta, jaké částky by měly být převedeny z fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku ve vztahu k zajišťovacímu nástroji a k takové zahraniční jednotce z vlastního kapitálu do výsledku v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku;

ii) zda metoda konsolidace ovlivní určení částek, které musí být převedeny z vlastního kapitálu do výsledku.

ŘEŠENÍ

Podstata zajištěného rizika a výše zajištěné položky, vůči které může být zajišťovací vztah určen

10 Zajišťovací účetnictví může být použito pouze na kurzové rozdíly vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou mateřského podniku.

11 Při zajištění měnových rizik vznikajících z čisté investice do zahraniční jednotky může být zajištěnou položkou částka čistých aktiv shodná nebo menší než účetní hodnota čistých aktiv zahraniční jednotky, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku. Účetní hodnota čistých aktiv zahraniční jednotky, která může být označena za zajištěnou položku v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku, závisí na tom, zda mateřský podnik zahraniční jednotky na nižší úrovni aplikuje zajišťovací účetnictví na všechna čistá aktiva zahraniční jednotky nebo na jejich část a zda je takové účetnictví zachováno v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

12 Za zajištěné riziko může být označeno měnové riziko vznikající mezi funkční měnou zahraniční jednotky a funkční měnou jakéhokoliv mateřského podniku (přímého, nepřímého nebo konečného mateřského podniku) zahraniční jednotky. Skutečnost, že čistá investice je držena prostřednictvím nepřímého mateřského podniku, neovlivňuje podstatu ekonomického rizika, které vyplývá z měnového rizika konečnému mateřskému podniku.

▼M10

13 Měnové riziko, které vyplývá z čisté investice do zahraniční jednotky, může naplnit podmínky zajišťovacího účetnictví v konsolidované účetní závěrce pouze jednou. Proto, pokud jsou stejná čistá aktiva zahraniční jednotky zajištěna více než jedním mateřským podnikem v rámci skupiny (např. jak přímým, tak nepřímým mateřským podnikem) vůči stejnému riziku, pouze jeden zajišťovací vztah vede k naplnění zajišťovacího účetnictví v konsolidované účetní závěrce konečného mateřského podniku. Zajišťovací vztah určený jedním mateřským podnikem v jeho konsolidované účetní závěrce nemusí být zachován jiným mateřským podnikem na vyšší úrovni. Pokud však zajišťovací vztah není zachován mateřským podnikem na vyšší úrovni, musí být zajišťovací účetnictví aplikované mateřským podnikem na nižší úrovni zrušeno předtím, než hierarchicky vyšší mateřský podnik uzná své zajišťovací účetnictví.

Kde může být zajišťovací nástroj držen

▼M53

14 Derivátový nebo nederivátový nástroj (nebo kombinace derivátových a nederivátových nástrojů) mohou být označeny za zajišťovací nástroj při zajištění čisté investice v zahraniční provozovně. Zajišťovací nástroje mohou být drženy jakoukoli účetní jednotkou nebo účetními jednotkami uvnitř skupiny, jsou-li splněny požadavky týkající se určení, dokumentace a efektivity dle odstavce 6.4.1 IFRS 9, který upravuje zajištění čisté investice. Zejména zajišťovací strategie skupiny by měla být jasně zdokumentována z důvodu možnosti odlišného určení na různých úrovních skupiny.

▼M10

15 Pro účel zhodnocení účinnosti je změna hodnoty zajišťovacího nástroje měnového rizika vypočtena vzhledem k funkční měně mateřského podniku, proti jehož funkční měně je zajištěné rizik v souladu s dokumentací zajišťovacího účetnictví měřeno. Není-li aplikováno zajišťovací účetnictví, může být v závislosti na tom, kde je zajišťovací nástroj držen, celková změna v jeho hodnotě uznána ve výsledku, v ostatním úplném výsledku nebo v obou. Zhodnocení účinnosti však není ovlivněno tím, zda je změna v hodnotě zajišťovacího nástroje uznána ve výsledku nebo v ostatním úplném výsledku. Je-li aplikováno zajišťovací účetnictví, je celková účinná část změny uznána v ostatním úplném výsledku. Zhodnocení účinnosti není ovlivněno tím, zda je zajišťovacím nástrojem derivátový nebo nederivátový nástroj, ani metodou konsolidace.

Pozbytí zajištěné zahraniční jednotky

▼M53

16 Pokud je zahraniční jednotka, která byla zajištěna, pozbyta, je částka reklasifikovaná do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku vzhledem k zajišťovacímu nástroji částkou, kterou požaduje identifikovat odstavec 6.5.14 IAS 9. Takovou částkou je kumulativní zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl určen jako efektivní zajištění.

▼M10

17 Částka reklasifikovaná v souladu s IAS 21, odstavcem 48, do výsledku z fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku z titulu čisté investice do zahraniční jednotky je částka, která je zahrnutá v takovém fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku v souvislosti se zahraniční jednotkou. V konsolidované účetní závěrce konečného mateřského podniku není

▼M10

souhrnná čistá částka uznaná ve fondu z přepočtu cizí měny v souvislosti se všemi zahraničními jednotkami ovlivněna konsolidační metodou. Avšak to, zda konečný mateřský podnik použije přímou nebo nepřímou (postupnou) metodu ([1]) konsolidace, může ovlivnit částku zahrnutou v jeho fondu z přepočtu cizí měny v souvislosti s jednotlivou zahraniční jednotkou. Použití nepřímé metody konsolidace může způsobit, že do výsledku je reklasifikována částka odlišná od té, která je použita při určování účinnosti zajištění. Tento rozdíl může být eliminován určením částky, která se vztahuje k takové zahraniční jednotce a která by vznikla, pokud by byla použita přímá metoda konsolidace. Realizace této úpravy není požadována IAS 21. Je však předmětem účetních pravidel, která by měla být použita konzistentně pro všechny čisté investice.

DATUM ÚČINNOSTI

▼M22

18 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající 1. říjnem 2008 nebo později. Účetní jednotka použije změnu odstavce 14 vyplývající ze *Zdokonalení IFRS* vydaných v dubnu 2009 pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití obojího se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období počínající před 1. říjnem 2008, nebo změnu odstavce 14 před 1. červencem 2009, potom tuto skutečnost zveřejní.

▼M53

18B IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 5–7, 14, 16, AG1 a AG8 a zrušil odstavec 18 A. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M10

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

19 IAS 8 stanoví pravidla, podle nichž účetní jednotka zachytí změnu v účetním pravidle, která vyplyne z prvotního použití interpretace. Účetní jednotka nemusí vyhovět těmto požadavkům při prvním použití této interpretace. Pokud účetní jednotka určila zajišťovací nástroj k zajištění čisté investice, ale toto zajištění nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle této interpretace, použije účetní jednotka IAS 39 k prospektivnímu ukončení takového zajišťovací účetnictví.

Dodatek

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace.

▼M53

AG1 Tento dodatek ilustruje pomocí dále popsané podnikové struktury použití interpretace. Ve všech případech jsou popisované zajišťovací vztahy testovány na efektivitu v souladu s IFRS 9, ačkoliv toto testování není v tomto dodatku diskutováno. Mateřský podnik, který je konečným mateřským podnikem, předkládá konsolidovanou účetní závěrku ve své funkční měně, euru (EUR). Každý dceřiný podnik je

([1]) Přímá metoda je metoda konsolidace, při níž je účetní závěrka zahraniční jednotky přepočtena přímo do funkční měny konečného mateřského podniku. Nepřímá (postupná) konsolidace je metoda konsolidace, při níž účetní závěrka zahraniční jednotky je nejdříve přepočtena do funkční měny jakéhokoliv přímého mateřského podniku a až následně je převedena do funkční měny konečného mateřského podniku (nebo do měny vykazování, liší-li se).

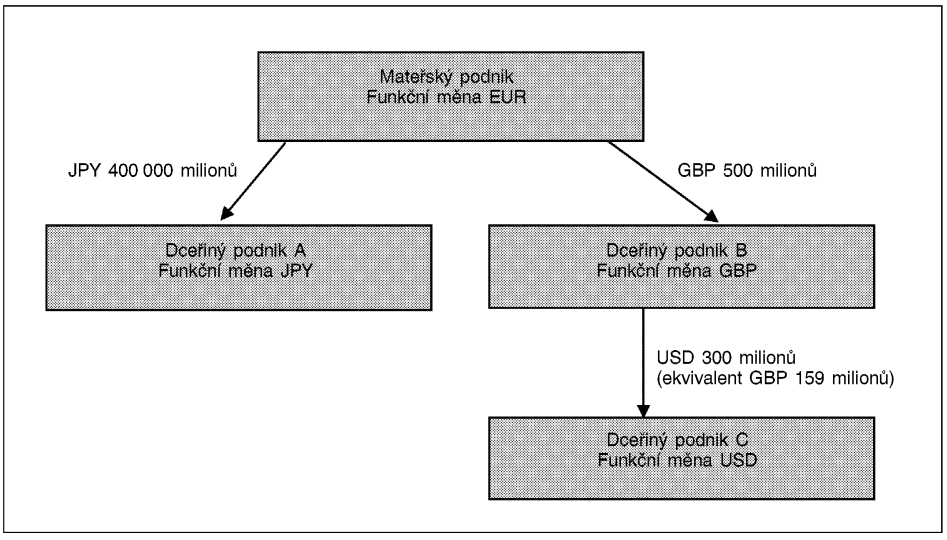
▼M53

plně vlastněn. Čistá investice mateřského podniku do dceřiného podniku B (funkční měna britská libra (GBP)) ve výši 500 milionů GBP zahrnuje čistou investici dceřiného podniku B do dceřiného podniku C (funkční měna je americký dolar (USD)) ve výši 159 milionů GBP, což je ekvivalentní hodnota k 300 milionů USD. Jinými slovy, čistá aktiva dceřiného podniku B bez uvážení jeho investice do dceřiného podniku C činí 341 milionů GBP.

▼M10

Podstata zajištěného rizika, vůči kterému může být určen zajišťovací vztah (odstavce 10–13)

AG2 Mateřský podnik může zajistit svoji čistou investici do každého z dceřiných podniků A, B a C vůči měnovému riziku, které existuje mezi jejich funkčními měnami (japonský jen (JPY), britská libra a americký dolar) a eurem. Navíc, mateřský podnik může zajistit měnové riziko USD/GBP mezi funkčními měnami dceřiného podniku B a dceřiného podniku C. Ve své konsolidované účetní závěrce může dceřiný podnik B zajistit svoji čistou investici do dceřiného podniku C vůči měnovému riziku mezi jejich funkčními měnami – americkým dolarem a britskou librou. V následujících příkladech je riziko uvažované k zajištění okamžité měnové riziko, protože zajišťovacími nástroji nejsou deriváty. Pokud by byly zajišťovacími nástroji forwardové smlouvy, mateřský podnik by mohl zajistit forwardové měnové riziko.



Částka zajištěné položky, vůči níž může být zajišťovací vztah určen (odstavce 10–13)

AG3 Mateřský podnik si přeje zajistit měnové riziko plynoucí z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Předpokládejme, že dceřiný podnik A má externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů. Čistá aktiva dceřiného podniku A k počátku účetního období jsou JPY 400 000 milionů včetně prostředků z externí výpůjčky USD 300 milionů.

▼**M10**

AG4 Zajištěnou položkou může být částka čistých aktiv, která je rovna nebo nižší než účetní hodnota čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C (USD 300 milionů) v jeho konsolidované účetní závěrce. Ve své konsolidované účetní závěrce může mateřský podnik určit externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD, které je spojeno s jeho čistou investicí do čistých aktiv dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů. V takovém případě jsou při použití zajišťovacího účetnictví jak kurzový rozdíl EUR/USD z externí výpůjčky USD 300 milionů dceřiného podniku A, tak kurzový rozdíl EUR/USD z čisté investice USD 300 milionů do dceřiného podniku C zahrnuty do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

AG5 Není-li použito zajišťovací účetnictví, je uznán celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí výpůjčky USD 300 milionů dceřiného podniku A v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku následovně:

— změna okamžitého měnového kurzu USD/JPY přepočtená do EUR ve výsledku, a

— změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR v ostatním úplném výsledku.

Namísto zajištění popisovaného v odstavci AG4 může mateřský podnik ve své konsolidované účetní závěrce použít externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů k zajištění okamžitého měnového rizika GBP/USD mezi dceřiným podnikem C a dceřiným podnikem B. V tomto případě by byl celkový kurzový rozdíl USD/EUR z externí výpůjčky dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů uznán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku následovně:

— změna okamžitého měnového kurzu GBP/USD ve fondu z přepočtu cizí měny vztahujícího se k dceřinému podniku C,

— změna okamžitého měnového kurzu GBP/JPY přepočtená do EUR ve výsledku, a

— změna okamžitého měnového kurzu JPY/EUR v ostatním úplném výsledku.

AG6 Mateřský podnik nemůže určit externí výpůjčku dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů jako zajištění okamžitého měnového rizika EUR/USD a okamžitého měnového rizika GBP/USD ve své konsolidované účetní závěrce. Jednotlivý zajišťovací nástroj může být použit k zajištění stejného rizika pouze jednou. Dceřiný podnik B nemůže použít zajišťovací účetnictví ve své konsolidované účetní závěrce, protože zajišťovací nástroj je držen mimo skupinu zahrnující dceřiný podnik B a dceřiný podnik C.

▼M10

Kde ve skupině může být zajišťovací nástroj držen (odstavce 14 a 15)?

AG7 Jak je poznamenáno v AG5, není-li použito zajišťovací účetnictví, může být celková změna hodnoty externí výpůjčky dceřiného podniku A ve výši USD 300 milionů v důsledku měnového rizika zachycena jak ve výsledku (okamžité riziko USD/JPY), tak v ostatním úplném výsledku (okamžité riziko EUR/JPY) v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. Obě částky jsou zahrnuty do zhodnocení účinnosti zajištění určeného v odstavci AG4, protože změna hodnoty jak zajišťovacího nástroje, tak zajištěné položky je v souladu s dokumentací zajištění stanovena vzhledem k EUR, funkční měně mateřského podniku, proti USD, funkční měně dceřiného podniku C. Metoda konsolidace (tj. přímá nebo nepřímá) neovlivňuje zhodnocení účinnosti zajištění.

Částky reklasifikované do výsledku při pozbytí zahraniční jednotky (odstavce 16 a 17)

▼M53

AG8 Je-li dceřiný podnik C pozbyt, částky reklasifikované z přecenění čistých aktiv z investic v zahraničí do zisku nebo ztráty v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku jsou:

(a) v případě externí výpůjčky 300 milionů USD dceřiného podniku A částka určená podle IFRS 9, tj. celková změna hodnoty v důsledku měnového rizika, která byla vykázána do ostatního úplného výsledku jako efektivní část zajištění; a

▼M10

(b) v případě čisté investice USD 300 milionů do dceřiného podniku C částka určená konsolidační metodou účetní jednotky. Pokud mateřský podnik použije přímou metodu, bude jeho FPCM vůči dceřinému podniku C určen přímo měnovým kurzem EUR/USD. Pokud mateřský podnik použije nepřímou metodu, bude jeho FPCM vůči dceřinému podniku C určen jako FPCM uznaný dceřiným podnikem B zohledňující měnový kurz GBP/USD přepočtený do funkční měny mateřského podniku za použití měnového kurzu EUR/GBP. Použití nepřímé metody mateřským podnikem v dřívějších obdobích nevyžaduje stanovení částky FPCM určené k reklasifikaci při pozbytí dceřiného podniku C, kterou by měla být částka, která by byla uznána vždy při použití přímé metody v závislosti na jeho účetních pravidlech.

Zajištění více než jedné zahraniční jednotky (odstavce 11, 13 a 15)

AG9 Následující příklady ilustrují, že v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku může být zajištěno vždy riziko, které je mezi jeho funkční měnou (EUR) a funkční měnou dceřiných podniků B a C. Bez ohledu na to, jak jsou zajištění určena, se maximální částky, které mohou být účinným zajištěním, zahrnou do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku, když jsou obě zahraniční jednotky zajištěny, konkrétně USD 300 milionů vůči riziku EUR/USD a GBP 341 milionů vůči riziku EUR/GBP. Ostatní změny hodnoty způsobené změnami měnových kurzů jsou zahrnuty v konsolidovaném výsledku mateřského podniku. Samozřejmě by bylo možné, aby mateřský podnik určil USD 300 milionů pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu USD/GBP nebo GBP 500 milionů pouze vůči změnám okamžitého měnového kurzu GBP/EUR.

▼M10

Mateřský podnik drží zajišťovací nástroje v USD i GBP

AG10 Mateřský podnik si přeje zajistit měnové riziko související s jeho čistou investicí do dceřiného podniku B, jakož i měnové riziko související s jeho čistou investicí do dceřiného podniku C. Předpokládejme, že mateřský podnik drží vhodné zajišťovací nástroje denominované v USD a GBP, které mohou být určeny k zajištění jeho čistých investic do dceřiného podniku B a dceřiného podniku C. Určení, která může mateřský podnik udělat ve své konsolidované účetní závěrce, zahrnují, ačkoliv ne pouze, následující:

(a) zajišťovací nástroj ve výši USD 300 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/USD) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem C, a zajišťovací nástroj ve výši až do částky GBP 341 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B GBP ve výši 341 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B.

(b) zajišťovací nástroj ve výši USD 300 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi dceřiným podnikem B a dceřiným podnikem C, a zajišťovací nástroj ve výši až do částky GBP 500 milionů určený k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (EUR/GBP) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B.

AG11 Riziko EUR/USD vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C se liší od rizika EUR/GBP, které vyplývá z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku B. Avšak v případě popisovaném v odstavci AG10(a), kdy je určen k zajištění nástroj denominovaný v USD, který drží, má mateřský podnik již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Pokud by mateřský podnik určil k zajištění své čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů také nástroj denominovaný v GBP, který drží, část takové čisté investice ve výši GBP 159 milionů představující GBP ekvivalent jeho USD čisté investice do dceřiného podniku C by byla vůči riziku GBP/EUR v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku zajištěna dvakrát.

AG12 V případě popsaném v odstavci AG10(b), pokud mateřský podnik určí zajištěné riziko jako okamžité měnové riziko (GBP/USD) mezi dceřiným podnikem B a dceřiným podnikem C, pouze ta část změny hodnoty jeho zajišťovacího nástroje v částce USD 300 milionů, která vyplývá z kurzu GBP/USD, je zahrnuta do fondu z přepočtu cizí měny mateřského podniku ve vztahu k dceřinému podniku C. Zbývající část změny (ekvivalent změny GBP/EUR u GBP 159 milionů) je zahrnuta do konsolidovaného výsledku mateřského podniku, jak je uvedeno v odstavci AG5. Protože určení rizika USD/GBP mezi dceřinými podniky B a C nezahrnuje riziko GBP/EUR, mateřský podnik může určit k zajištění svoji čistou investici do dceřiného podniku B ve výši až do částky GBP 500 milionů, s níž je spojeno okamžité měnové riziko (GBP/EUR) mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem B.

▼M10

Dceřiný podnik B drží zajišťovací nástroj v USD

AG13 Předpokládejme, že dceřiný podnik B drží externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů, prostředky z níž byly převedeny mateřskému podniku vnitroskupinovou půjčkou denominovanou v GBP. Protože jak jeho aktiva, tak závazky vzrostly o GBP 159 milionů, jsou čistá aktiva dceřiného podniku B nezměněna. Dceřiný podnik B by mohl ve své konsolidované účetní závěrce určit externí výpůjčku k zajištění rizika GBP/USD vyplývajícího z jeho čisté investice do dceřiného podniku C. Mateřský podnik by mohl zachovat určení tohoto zajišťovacího nástroje učiněné dceřiným podnikem B k zajištění jeho čisté investice do dceřiného podniku C USD ve výši 300 milionů vůči riziku GBP/USD (viz odstavec 13) a mateřský podnik by mohl určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který drží, k zajištění své celkové čisté investice do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů. První zajištění určené dceřiným podnikem B by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně dceřiného podniku B (britská libra) a druhé zajištění určené mateřským podnikem by bylo zhodnoceno vzhledem k funkční měně mateřského podniku (euro). V tomto případě je v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku zajišťovacím nástrojem denominovaným v USD zajištěno pouze riziko GBP/USD vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku C, nikoliv celkové riziko EUR/USD. Proto může být celkové riziko EUR/GBP vyplývající z čisté investice mateřského podniku do dceřiného podniku B ve výši GBP 500 milionů zajištěno v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

AG14 Avšak je nutné také uvážit zachycení závazku mateřského podniku vůči dceřinému podniku B z titulu půjčky ve výši GBP 159 milionů. Pokud závazek mateřského podniku z titulu půjčky není považován za část čisté investice do dceřiného podniku B, protože nesplňuje podmínky obsažené v IAS 21, odstavci 15, rozdíl měnového kurzu GBP/EUR vznikající z jeho přepočtu by byl zahrnut do konsolidovaného výsledku mateřského podniku. Pokud je závazek ve výši GBP 159 milionů z titulu půjčky dceřinému podniku B považován za část čisté investice mateřského podniku, byla by čistá investice pouze GBP 341 milionů a částka, kterou by mateřský podnik mohl určit jako zajištěnou položku vůči riziku GBP/EUR, by byla snížena z GBP 500 milionů na GBP 341 milionů.

AG15 Pokud by mateřský podnik zrušil zajišťovací vztah ustanovený dceřiným podnikem B, mohl by mateřský podnik určit externí výpůjčku ve výši USD 300 milionů drženou dceřiným podnikem B k zajištění jeho čisté investice do dceřiného podniku C ve výši USD 300 milionů vůči riziku EUR/USD a určit zajišťovací nástroj denominovaný v GBP, který sám drží, k zajištění čisté investice do dceřiného podniku B ve výši až do částky GBP 341 milionů. V tomto případě by byla účinnost obou zajištění stanovena vzhledem k funkční měně mateřského podniku (euro). V důsledku toho by jak změna USD/GBP v hodnotě externí výpůjčky držené dceřiným podnikem B, tak změna GBP/EUR v hodnotě závazku mateřského podniku z titulu půjčky dceřinému podniku B (ekvivalent k USD/EUR celkem) byly zahrnuty do fondu z přepočtu cizí měny v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. Protože mateřský podnik má již plně zajištěné riziko EUR/USD vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku C, může zajistit až do částky GBP 341 milionů riziko EUR/GBP vyplývající z jeho čisté investice do dceřiného podniku B.

▼M17

INTERPRETACE IFRIC 17

Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům

ODKAZY

— IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008)

— IFRS 5 *Stálá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*

— IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*

▼M33

— IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou.*

▼M17

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění z roku 2007)

— IAS 10 *Události po skončení účetního období*

— IAS 27 *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* (ve znění z května 2008)

VÝCHODISKA

1 V určitých situacích účetní jednotka rozděluje jiná než peněžní aktiva (nepeněžní aktiva) jako dividendy svým vlastníkům ([1]) jednajícím v rámci jejich pravomoci jakožto vlastníci. Tehdy může účetní jednotka dát svým vlastníkům volbu mezi získáním nepeněžních aktiv nebo peněžní alternativy. IFRIC obdržel požadavek na zpracování metodiky, jakým způsobem má účetní jednotka takováto rozdělení vykázat.

2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) neurčují metodiku, jakým způsobem oceňovat rozdělení aktiv vlastníkům (obvykle označováno jako dividendy). IAS 1 požaduje, aby účetní jednotka vykázala informace o dividendách určených k rozdělení vlastníkům buď ve výkazu změn ve vlastním kapitálu, nebo v komentáři k účetní závěrce.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3 Tato interpretace se použije pro následující typy nereciprocního rozdělení aktiv účetní jednotkou jejím vlastníkům jednajícím v rámci jejich pravomoci jakožto vlastníci:

(a) rozdělení nepeněžních aktiv (např. položky pozemků, budov a zařízení, podniků definovaných IFRS 3, vlastnických podílů v jiné účetní jednotce nebo vyřazovaných skupin definovaných IFRS 5); a

(b) rozdělení, které dává vlastníkům možnost volby mezi přijetím nepeněžních aktiv a alternativou peněžní hotovosti.

4 Tato interpretace se použije pouze pro taková rozdělení, kdy se se všemi vlastníky stejné třídy nástrojů vlastního kapitálu zachází stejným způsobem.

([1]) Odstavec 7 standardu IAS 1 definuje vlastníky jako držitele takových nástrojů, které jsou klasifikovány jako složka vlastního kapitálu.

▼M17

5 Tato interpretace se nepoužije pro rozdělení nepeněžních aktiv, která jsou v konečném důsledku kontrolována stejnými stranami před rozdělením i po rozdělení. Tato výjimka se použije pro samostatné, individuální a konsolidované účetní výkazy účetní jednotky, která rozdělení provádí.

6 V souladu s odstavcem 5 se tato interpretace nepoužije pro nepeněžní aktiva, která jsou v konečném důsledku kontrolována stejnými stranami před rozdělením i po rozdělení. Odstavec B2 standardu IFRS 3 uvádí: „Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních ujednání disponuje společnou pravomocí řídit finanční a provozní politiku jiné účetní jednotky tak, aby z jejích činností získávala užitek.“ Tedy, aby takové rozdělení nebylo předmětem této interpretace na základě toho, že stejné skupiny drží kontrolu nad aktivem před rozdělením i po rozdělení, musí mít skupina individuálních akcionářů, která rozdělení získává, na základě smluvních ujednání takovou společnou pravomoc nad účetní jednotkou, která rozdělení provádí.

▼M32

7 V souladu s odstavcem 5 se tato interpretace nepoužije, pokud účetní jednotka rozděluje část svých vlastnických podílů v dceřiném podniku, avšak udržuje si ovládání. Účetní jednotka, která provede rozdělení, které vyústí v uznání nekontrolního podílu v dceřiném podniku, zaúčtuje toto rozdělení podle IFRS 10.

▼M17

8 Tato interpretace se zaměřuje pouze na účtování účetními jednotkami, které provádí rozdělení nepeněžních aktiv. Nezabývá se účetnictvím akcionáři, kteří takové rozdělení obdrží.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

9 Když účetní jednotka deklaruje rozdělení a má závazek rozdělit příslušná aktiva mezi vlastníky, musí vykázat závazek z titulu splatné dividendy. Proto se tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:

(a) Kdy účetní jednotka vykáže splatnou dividendu?

(b) Jak účetní jednotka splatnou dividendu ocení?

(c) Když účetní jednotka vypořádává splatnou dividendu, jakým způsobem zaúčtuje rozdíl mezi účetní hodnotou rozděleného aktiva a účetní hodnotou splatné dividendy?

ŘEŠENÍ

Kdy vykázat splatnou dividendu

10 Závazek vyplatit dividendu bude vykázán, když je dividenda řádně schválena a kdy již není na uvážení účetní jednotky, čímž rozumíme datum:

(a) když dividenda deklarovaná např. managementem účetní jednotky nebo představenstvem je schválena relevantním orgánem, např. akcionáři, pokud legislativa takové schválení požaduje, nebo

(b) kdy je dividenda deklarována např. managementem účetní jednotky nebo představenstvem, pokud legislativa nevyžaduje další schválení.

▼M17

Ocenění splatné dividendy

11 Účetní jednotka ocení závazek z rozdělení nepeněžních aktiv jako dividendy vlastníkům reálnou hodnotou aktiva určeného k rozdělení.

12 Pokud účetní jednotka dává svým vlastníkům možnost volby mezi přijetím nepeněžního aktiva nebo peněžní alternativy, účetní jednotka odhadne splatnou dividendu, přičemž vezme v úvahu jak reálnou hodnotu každé alternativy, tak pravděpodobnost volby jednotlivých alternativ vypořádání vlastníky.

13 Na konci každého vykazovaného období a k datu vypořádání účetní jednotka přezkoumá a upraví účetní hodnotu splatné dividendy, přičemž veškeré změny účetní hodnoty splatné dividendy vykáže ve vlastním kapitálu jako úpravy částek rozdělení.

Účtování rozdílu mezi účetní hodnotou rozdělených aktiv a účetní hodnotou splatné dividendy, když účetní jednotka vypořádá splatnou dividendu

14 Když účetní jednotka vypořádá splatnou dividendu, vykáže případný rozdíl mezi účetní hodnotou rozděleného aktiva a účetní hodnotou splatné dividendy ve výsledku hospodaření.

Prezentace a zveřejňování

15 Účetní jednotka vykáže rozdíl popsaný v odstavci 14 na zvláštním řádku v rámci zisku nebo ztráty.

16 Účetní jednotka zveřejní následující informace:

(a) účetní hodnotu splatné dividendy na počátku a konci účetního období; a

(b) zvýšení nebo snížení účetní hodnoty zachycené v účetním období v souladu s odstavcem 13 jako výsledek změny reálné hodnoty aktiv určených k rozdělení.

▼M33

17 Pokud po konci účetního období, ale před schválením účetní závěrky ke zveřejnění účetní jednotka deklaruje dividendu rozdělením nepeněžního aktiva, potom zveřejní:

▼M17

(a) povahu aktiva určeného k rozdělení;

(b) účetní hodnotu aktiva určeného k rozdělení ke konci vykazovaného období; a

▼M33

(c) reálnou hodnotu aktiva určeného k rozdělení ke konci účetního období, je-li odlišná od jeho účetní hodnoty, a dále informace o metodě (metodách) použité ke stanovení reálné hodnoty požadované odst. 93 písm. b), d), g) a i) a odstavcem 99 IFRS 13.

▼**M17**

DATUM ÚČINNOSTI

18 Účetní jednotka použije tuto interpretaci prospektivně pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později. Retrospektivní použití není povoleno. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro účetní období začínající před 1. červencem 2009, zveřejní tuto skutečnost a dále použije IFRS 3 (v revidovaném znění z roku 2008), IAS 27 (ve změněném znění z května 2008) a IFRS 5 (tak, jak je změněn touto interpretací).

▼**M32**

19 IFRS 10, vydaný v květnu 2011, mění odstavec 7. Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10.

▼**M33**

20 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 17. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M52**

_____

▼M28

INTERPRETACE IFRIC 19

Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

ODKAZY

— *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky* ([1])

— IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*

— IFRS 3 *Podnikové kombinace*

▼M53

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M33

— IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*

▼M28

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*

▼M53

_____

▼M28

VÝCHODISKA

1 Dlužník a věřitel mohli sjednat změnu podmínek finančního závazku s tím, že dlužník závazek vypořádá zcela či částečně vydáním kapitálových nástrojů věřiteli. Tyto transakce se někdy nazývají „výměna dluhu za kapitál“. IFRIC obdržel žádosti o pokyny k účtování těchto transakcí.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Tato interpretace se zabývá účtováním účetní jednotky v případě, je-li sjednána změna podmínek finančního závazku, v důsledku čehož účetní jednotka vydá kapitálové nástroje věřiteli účetní jednotky za účelem úplného nebo částečného vypořádání finančního závazku. Tato interpretace se nezabývá účtováním věřitele.

3 Účetní jednotka tuto interpretaci nepoužije na transakce v případech, kdy:

a) věřitel je rovněž přímým či nepřímým akcionářem a jedná jako stávající přímý nebo nepřímý akcionář;

b) věřitel a účetní jednotka jsou před transakcí i po ní ovládány stejnou stranou nebo stranami a podstata transakce zahrnuje rozdělení vlastního kapitálu účetní jednotkou nebo vklad do vlastního kapitálu účetní jednotky;

c) vypořádání finančního závazku vydáním kmenových akcií je v souladu s původními podmínkami finančního závazku.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

▼M53

4 Tento výklad upravuje následující otázky:

a) Jsou kapitálové nástroje účetní jednotky, které byly vydány za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části, „zaplacenou úhradou“ v souladu s odstavcem 3.3.3 standardu IFRS 9?

([1]) ►M68 Odkazuje se na dokument IASC *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*, který IASB přijala v roce 2001 a který byl v době vypracování této interpretace účinný. ◄

▼M28

b) Jak by měla účetní jednotka prvotně ocenit kapitálové nástroje, které byly vydány za účelem vypořádání takového finančního závazku?

c) Jak by měla účetní jednotka účtovat případný rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádaného finančního závazku a výší prvotního ocenění vydaných kapitálových nástrojů?

ŘEŠENÍ

▼M53

5 Vydání kapitálových nástrojů účetní jednotky pro věřitele za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části je zaplacenou úhradou v souladu s odstavcem 3.3.3 standardu IFRS 9. Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z výkazu o finanční pozici pouze v případě, že finanční závazek zanikne v souladu s odstavcem 3.3.1 IFRS 9.

▼M28

6 Při prvotním účtování kapitálových nástrojů vydaných věřiteli za účelem vypořádání celého finančního závazku nebo jeho části musí účetní jednotka vydané kapitálové nástroje ocenit v reálné hodnotě, ledaže reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit.

▼M53

7 Nelze-li reálnou hodnotu vydaných kapitálových nástrojů spolehlivě stanovit, musí být kapitálové nástroje oceněny tak, aby odrážely reálnou hodnotu zaniklého finančního závazku. Při stanovení reálné hodnoty zaniklého finančního závazku, který obsahuje ustanovení o splatnosti na požádání (např. vklad splatný na požádání), se nepoužije odstavec 47 IFRS 13.

▼M28

8 Vypořádá-li se pouze část finančního závazku, účetní jednotka posoudí, zda se určitá část zaplacené úhrady vztahuje na změnu podmínek závazku, který zůstává nesplacen. Pokud se část zaplacené úhrady vztahuje na změnu podmínek zbývající části závazku, účetní jednotka rozdělí zaplacenou úhradu mezi vypořádanou část závazku a část závazku, která zůstává nesplacena. Při tomto rozdělení účetní jednotka uváží všechny příslušné skutečnosti a okolnosti týkající se transakce.

▼M53

9 Rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádaného finančního závazku (nebo jeho části) a zaplacenou úhradou se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 3.3.3 IFRS 9. Vydané kapitálové nástroje musí být prvotně zaúčtovány a oceněny ke dni, k němuž byl finanční závazek (nebo jeho část) vypořádán.

10 Pokud byla vypořádána pouze část finančního závazku, úhrada musí být rozdělena v souladu s odstavcem 8. Úhrada, která byla přidělena zbývajícímu závazku, je součástí posouzení, zda došlo k podstatné změně podmínek zbývajícího závazku. Pokud se zbývající závazek podstatně změnil, musí účetní jednotka zaúčtovat změnu jako zánik původního závazku a zaúčtování nového finančního závazku, jak je požadováno v odstavci 3.3.2 standardu IFRS 9.

▼M28

11 Účetní jednotka musí zveřejnit zisk nebo ztrátu vykázanou v souladu s odstavci 9 a 10 na samostatném řádku ve výsledovce nebo v komentáři.

▼**M28**

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

12 Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro účetní období počínající před 1. červencem 2010, musí tuto skutečnost zveřejnit.

13 Účetní jednotka použije změny v účetních pravidlech v souladu s IAS 8 od počátku prvního vykazovaného srovnávacího období.

▼**M33**

15 IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M53**

17 IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 4, 5, 7, 9 a 10 a zrušil odstavce 14 a 16. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼**M33**

VÝKLAD IFRIC 20

Náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu

ODKAZY

— *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví* ([1])

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

— IAS 2 *Zásoby*

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*

— IAS 38 *Nehmotná aktiva*

SOUVISLOSTI

1 V povrchových dolech mohou účetní jednotky shledat nezbytným odstranění odpadového důlního materiálu (skrývky) s cílem získat přístup k vrstvám nerostné rudy. Toto odstranění odpadu je známé jako „odklízení skrývky“.

2 Během vývojové fáze dolu (před zahájením produkce) jsou obvykle náklady na odklízení skrývky kapitalizovány jako součást odpisových nákladů stavby, vývoje a konstrukce dolu. Uvedené odpisové náklady se odepisují nebo umořují systematicky, obvykle používáním jednotek produkční metody, po zahájení produkce.

3 Důlní účetní jednotka může během produkční fáze dolu nadále odstraňovat skrývku a mohou jí vznikat náklady na odklízení skrývky.

4 Materiál odstraněný při odklízení skrývky v produkční fázi nebude nezbytně představovat 100 % odpad; často se bude jednat o kombinaci rudy a odpadu. Poměr rudy k odpadu se může pohybovat od neekonomicky nízkého stupně k ziskovému vysokému stupni. Odstraněním materiálu s nízkým poměrem rudy k odpadu se může produkovat určitý využitelný materiál, který lze použít k vytváření zásob. Tímto odstraněním by také mohl být získán přístup k hlubším vrstvám materiálu, které mají vyšší poměr rudy k odpadu. Účetní jednotce tudíž může z odklízení skrývky vzniknout dvojí prospěch: využitelný nerost, který lze využít k vytváření zásob, a zlepšení přístupu k dalším množstvím materiálu, která budou těžena v budoucích obdobích.

5 Tento výklad se zabývá otázkou, kdy a jak samostatně účtovat o těchto dvou druzích prospěchu vznikajících z odklízení skrývky, a dále tím, jak zpočátku i následně tento obojí prospěch ocenit.

OBLAST PŮSOBNOSTI

6 Tento výklad se použije na náklady na odstraňování odpadu, které vznikají při činnosti povrchového dolu během produkční fáze dolu (dále jen „náklady na odklízení skrývky v rámci produkce“).

([1]) ►**M68** Odkazuje se na dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*, který byl vydán v roce 2010 a který byl v době vypracování této interpretace účinný. ◄

▼**M33**

OTÁZKY

7 Tento výklad upravuje tyto otázky:

(a) vykázání nákladů na odklízení skrývky v rámci produkce jako aktiva,

(b) počáteční ocenění aktivovaného odklízení skrývky a

(c) následná ocenění aktivovaného odklízení skrývky.

KONSENSUS

Vykázání nákladů na odklízení skrývky v rámci produkce jako aktiva

8 V rozsahu, v němž je prospěch z odklízení skrývky realizován ve formě vytvořených zásob, účtuje účetní jednotka o nákladech na uvedené odklízení skrývky v souladu se zásadami IAS 2 *Zásoby*. V rozsahu, v němž prospěch spočívá ve zlepšení přístupu k rudě, vykáže účetní jednotka uvedené náklady jako dlouhodobé aktivum, pokud jsou splněna kritéria v odstavci 9 níže. Tento výklad označuje toto dlouhodobé aktivum jako „aktivované odklízení skrývky“.

9 Účetní jednotka vykáže aktivované odklízení skrývky tehdy a pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:

(a) je pravděpodobné, že účetní jednotce vyplyne v souvislosti s odklízením skrývky budoucí ekonomický prospěch (zlepšení přístupu k rudnému ložisku);

(b) účetní jednotka může identifikovat složku rudného ložiska, k níž byl zlepšen přístup, a

(c) náklady související s odklízením skrývky v souvislosti s uvedeným komponentem lze spolehlivě ocenit.

10 Aktivované odklízení skrývky se zaúčtovává jako zvýšení nebo zlepšení stávajícího aktiva. Jinak vyjádřeno, o aktivovaném odklízení skrývky se účtuje jako o *součásti* stávajícího aktiva.

11 Klasifikace aktivovaného odklízení skrývky jako hmotného nebo nehmotného aktiva je stejná jako stávajícího aktiva. Jinak vyjádřeno, povaha tohoto stávajícího aktiva určí, zda účetní jednotka klasifikuje aktivované odklízení skrývky jako aktivum hmotné, nebo nehmotné.

Počáteční ocenění aktivovaného odklízení skrývky

12 Účetní jednotka zpočátku ocení aktivované odklízení skrývky pořizovací cenou, kterou tvoří souhrn nákladů přímo vzniklých z provedení odklízení skrývky, jímž se zlepší přístup k identifikované složce rudy, plus přiřazení přímo přiřaditelných režijních nákladů. Při odklízení skrývky v rámci produkce může zároveň dojít k některým vedlejším úkonům, jež ale nejsou nezbytné k tomu, aby odklízení skrývky v rámci produkce pokračovalo podle plánu. Náklady spojené s těmito vedlejšími úkony se nezahrnují do nákladů na aktivované odklízení skrývky.

▼M33

13 Když náklady na aktivované odklízení skrývky a na vyprodukované zásoby nelze identifikovat samostatně, přiřadí účetní jednotka náklady na odklízení skrývky v rámci produkce k vytvořeným zásobám i k aktivovanému odklízení skrývky, a to za použití přiřazení, jež vychází z relevantního opatření produkce. Opatření produkce se vypočítá pro určenou složku rudného ložiska a použije se jako srovnávací standard k určení rozsahu, v němž došlo k další činnosti vytváření budoucího prospěchu. Příklady těchto opatření zahrnují:

(a) náklady na vytvořené zásoby oproti očekávaným nákladům;

(b) objem vytěženého odpadu oproti očekávanému objemu, a to u daného objemu produkce, a

(c) podíl nerostu ve vytěžené rudě oproti očekávanému podílu nerostu, který má být vytěžen u daného množství vyprodukované rudy.

Následné ocenění aktivovaného odklizování skrývky

14 Po počátečním vykázání se odklízení skrývky vykazuje buďto v pořizovací ceně nebo svou přehodnocenou částkou, od níž se odečtou odpis nebo umoření a ztráty ze znehodnocení, a to stejně jako u stávajícího aktiva, jehož je součástí.

15 Aktivované odklízení skrývky se odepisuje nebo umořuje soustavně po předpokládanou dobu životnosti identifikované složky rudného ložiska, které se stane přístupnějším v důsledku tohoto odklízení skrývky. Použije se metoda výkonových odpisů, ledaže je vhodnější jiná metoda.

16 Předpokládaná doba životnosti identifikované složky rudného ložiska, která se používá pro odpisy nebo umořování aktivovaného odklízení skrývky, se bude lišit od předpokládané doby životnosti, jež se používá pro odpisy nebo umořování samotného dolu a souvisejících těžebních aktiv. Výjimkou jsou omezené okolnosti, kdy odklízení skrývky poskytne zlepšení přístupu k celému nebo zbývajícímu rudnému ložisku. K tomu může například dojít ke konci doby životnosti dolu, když identifikovaná složka představuje poslední část rudného ložiska, jež se má vytěžit.

▼**M33**

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí výkladu a má stejnou závaznost jako ostatní části výkladu.

A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tento výklad pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

A2 Účetní jednotka použije tento výklad na náklady na odklízení skrývky v rámci produkce, které vzniknou během nejranějšího vykazovaného období nebo po jeho zahájení.

A3 Na začátku nejranějšího vykazovaného období se případný předtím vykázaný zůstatek aktiva, který vyplynul z odklízení skrývky provedené během produkční fáze (dále jen „předchozí aktivované odklízení skrývky“) reklasifikuje jako součást stávajícího aktiva, k němuž se odklízení skrývky vztahovalo, a to v rozsahu, v němž zůstává identifikovatelná složka rudného ložiska, se kterou lze předchozí aktivované odklízení skrývky spojit. Tyto zůstatky se odpisují či umořují po zbývající předpokládané období životnosti identifikované složky rudného ložiska, k němuž se odpovídající zůstatek předchozího aktivovaného odklízení skrývky vztahuje.

A4 Pokud neexistuje identifikovatelná složka rudného ložiska, k níž se předchozí aktivované odklízení skrývky vztahuje, vykáže se v zahajovacím nerozděleném zisku na začátku nejranějšího vykazovaného období.

▼M41

IFRIC 21

Interpretace IFRIC 21 Poplatky [1]

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 12 *Daně ze zisku*

— IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*

— IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*

— IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*

— IFRIC 6 *Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad*

VÝCHODISKA

1. Vládní instituce mohou účetní jednotce uložit povinnost uhradit poplatek. Výbor pro interpretace IFRS obdržel žádosti o pokyny k účtování poplatků v účetní závěrce účetní jednotky, která je platí. Jedná se o to, kdy zaúčtovat závazek k úhradě poplatku, který se účtuje v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tato interpretace se týká účtování závazku k úhradě poplatku, spadá-li tento závazek do působnosti IAS 37. Řeší také účtování závazku k úhradě poplatku, u něhož jsou doba vzniku a výše jisté.

3. Tato interpretace se nezabývá účtováním nákladů, které vznikají zaúčtováním závazku k úhradě poplatku. K rozhodnutí o tom, zda zaúčtováním závazku k úhradě poplatku vzniká aktivum či náklad, účetní jednotky použijí jiné standardy.

4. Pro účely této interpretace je poplatkem odliv zdrojů představujících ekonomický užitek. Vládní instituce ukládá účetním jednotkám povinnost jeho platby v souladu s právními předpisy, přičemž se jedná o odliv zdrojů jiný než:

   a) odlivy zdrojů, které spadají do působnosti jiných standardů (např. daně ze zisku, na něž se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*), a

   b) pokuty nebo jiné sankce uložené za porušení právních předpisů.

   „Vládními institucemi“ se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, celostátní či mezinárodní.

[1] Reprodukce je povolena v rámci Evropského hospodářského prostoru. Všechna stávající práva mimo EHP jsou vyhrazena, s výjimkou práva na reprodukci pro osobní potřebu nebo jiné poctivé využití („fair dealing“). Další informace lze získat od IASB na internetové stránce www.iasb.org

▼**M41**

5. Definici poplatku nesplňuje platba provedená účetní jednotkou za pořízení aktiva nebo za poskytnutí služeb v rámci smluvního vztahu s vládní institucí.

6. Účetní jednotka není povinna tuto interpretaci uplatnit na závazky vznikající ze systémů obchodování s emisemi.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Pro objasnění účtování závazku k úhradě poplatku se tato interpretace výklad zabývá následujícími otázkami:

   a) Co je událostí zakládající závazek, která je důvodem k zaúčtování závazku k úhradě poplatku?

   b) Zakládá ekonomická nutnost pokračovat v činnosti v budoucím období mimosmluvní závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán její činností v tomto budoucím období?

   c) Znamená předpoklad trvání účetní jednotky, že má účetní jednotka současný závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období?

   d) Dochází k uznání závazku k úhradě poplatku v určitý okamžik, nebo k němu v některých případech dochází průběžně?

   e) Co je událostí zakládající závazek, která je důvodem pro zaúčtování závazku k úhradě poplatku, jenž je vyvolán dosažením minimální prahové hodnoty?

   f) Jsou zásady pro účtování závazku k úhradě poplatku v roční účetní závěrce a v mezitímní účetní závěrce totožné?

ŘEŠENÍ

8. Událostí zakládající závazek, která je důvodem pro zaúčtování závazku k úhradě poplatku, je činnost, která na základě právních předpisů vyvolává platbu poplatku. Například pokud je činností, která vyvolává úhradu poplatku, tvorba výnosů v běžném období a výpočet tohoto poplatku je založen na výnosech vytvořených v předchozím období, je událostí zakládající závazek pro uvedený poplatek tvorba výnosů v běžném období. Tvorba výnosů v předchozím období je nezbytnou, avšak nikoliv dostačující podmínkou vytvoření současného závazku.

9. Účetní jednotka nemá mimosmluvní závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období, jen na základě toho, že pro účetní jednotku je ekonomickou nutností pokračovat v činnosti v tomto budoucím období.

10. Sestavení účetní závěrky za předpokladu trvání účetní jednotky neznamená, že má účetní jednotka současný závazek k úhradě poplatku, jenž bude vyvolán činností v budoucím období.

11. Závazek k úhradě poplatků vzniká postupně, pokud k události zakládající závazek dochází v průběhu času (tj. pokud činnost stanovená právními předpisy, která vyvolává úhradu poplatku, probíhá průběžně). Například pokud je událostí zakládající závazek průběžná tvorba výnosů, účtuje se odpovídající závazek tak, jak účetní jednotka tyto výnosy vytváří.

▼**M41**

12. Pokud je povinnost k úhradě poplatku vyvolána dosažením minimální prahové hodnoty, účtování závazku vyplývajícího z této povinnosti musí být v souladu se zásadami stanovenými v bodech 8–14 této interpretace (zejména v bodech 8 a 11). Například pokud je událostí zakládající závazek dosažení minimální prahové hodnoty činnosti (např. minimální objem vytvořených výnosů nebo tržeb nebo výstupů produkce), zaúčtuje se odpovídající závazek v okamžiku dosažení uvedené minimální prahové hodnoty činnosti.

13. Účetní jednotka použije pro účtování v mezitímní účetní závěrce stejné zásady jako v roční účetní závěrce. V důsledku toho se v mezitímní účetní závěrce závazek k úhradě poplatku:

    a) nezaúčtuje, pokud na konci období vykazovaného v mezitímní účetní závěrce neexistuje žádný současný závazek k úhradě poplatku, a

    b) zaúčtuje, pokud na konci období vykazovaného v mezitímní účetní závěrce existuje současný závazek k úhradě poplatku.

14. Účetní jednotka vykáže aktivum, pokud poplatek předplatila, ale dosud nemá současný závazek k jeho úhradě.

▼**M41**

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace a má stejnou závaznost jako ostatní části interpretace.

A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést.

A2 Změny v účetních pravidlech vyplývající z prvotního použití této interpretace musí být vykázány retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

▼M63

Interpretace IFRIC 22

Cizoměnové transakce a zálohová plnění

ODKAZY

— Koncepční rámec pro účetní výkaznictví ([1])

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*

VÝCHODISKA

1. Odstavec 21 standardu IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* vyžaduje, aby účetní jednotka při výchozím uznání ve své funkční měně zaúčtovala transakci realizovanou v cizí měně tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým měnovým kurzem mezi funkční měnou a cizí měnou (směnným kurzem) k datu transakce. Odstavec 22 standardu IAS 21 uvádí, že datum transakce je datum, ve kterém transakce v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále jen „standardy“) poprvé splní podmínky k zaúčtování.

2. Pokud účetní jednotka vyplácí nebo získá zálohové plnění v cizí měně, zpravidla zaúčtuje nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek ([2]) dříve, než zaúčtuje související položku aktiv, nákladů nebo výnosů. Související položkou aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její částí) je částka zaúčtovaná v souladu s relevantními standardy, což vede k odúčtování nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku vyplývajících ze zálohového plnění.

3. Výbor pro interpretace IFRS (dále jen „interpretační výbor“) původně obdržel otázku, jak určit „datum transakce“ pro účely odstavců 21–22 IAS 21 pro zaúčtování výnosu. Otázka se konkrétně týkala okolností, při nichž účetní jednotka zaúčtuje nepeněžní závazek vyplývající z inkasa plnění dříve, než zaúčtuje související výnos. Při projednávání daného problému interpretační výbor konstatoval, že inkaso či úhrada zálohového plnění v cizí měně se netýká pouze výnosových operací. V souladu s tím se interpretační výbor rozhodl vyjasnit datum provedení transakce pro účely stanovení směnného kurzu, který se má použít při prvotním zachycení související položky aktiv, nákladů nebo výnosů v okamžiku, kdy účetní jednotka obdržela nebo zaplatila zálohové plnění v cizí měně.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se použije na transakci v cizí měně (nebo její část), kdy účetní jednotka vykazuje nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek vyplývající z platby nebo inkasa zálohového plnění dříve, než účetní jednotka vykáže související položku aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její část).

5. Tato interpretace se nepoužije, pokud účetní jednotka oceňuje související položku aktiv, nákladů nebo výnosů při prvotním vykázání:

   a) reálnou hodnotou, nebo

   b) reálnou hodnotou protihodnoty zaplacené nebo obdržené k jinému datu než k datu prvotního vykázání nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku ze zálohového plnění (například ocenění goodwillu za použití IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

([1]) ►M68 Odkazuje se na dokument *Koncepční rámec pro účetní výkaznictví*, který byl vydán v roce 2010 a který byl v době vypracování této interpretace účinný. ◄

([2]) Například odstavec 106 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vyžaduje, aby pokud zákazník hradí protihodnotu nebo pokud má účetní jednotka právo na protihodnotu, která je nepodmíněná (tj. pohledávka), dříve, než účetní jednotka převede zboží nebo službu na zákazníka, účetní jednotka vykáže tuto smlouvu jako smluvní závazek v okamžiku, kdy je provedena úhrada, případně kdy je platba splatná (přičemž se použije ten okamžik, který nastane dříve).

▼**M63**

6. Účetní jednotka není povinna tuto interpretaci uplatnit na:

   a) daně ze zisku nebo

   b) pojistné smlouvy (včetně zajistných smluv), které vystavuje, nebo zajistné smlouvy, které drží.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Tato interpretace se zabývá tím, jak určit datum transakce pro účely stanovení směnného kurzu, který se má použít při prvotním vykázání související položky aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její části), na odúčtování nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku vyplývajícího ze zaplacení nebo inkasa zálohového plnění v cizí měně.

ŘEŠENÍ

8. Při použití odstavců 21 až 22 standardu IAS 21 je datem transakce pro účely stanovení směnného kurzu, který se má použít při prvotním vykázání související položky aktiv, nákladů nebo výnosů (nebo její části), datum, k němuž účetní jednotka prvotně vykáže nepeněžní aktivum nebo nepeněžní závazek vyplývající ze zaplacení nebo inkasa zálohového plnění.

9. Pokud existuje více zálohových plateb nebo inkas, musí účetní jednotka určit datum transakce pro každou platbu nebo pro každé inkaso zálohového plnění.

▼**M63**

Dodatek A

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 22 a má stejnou platnost jako ostatní části IFRIC 22.

DATUM ÚČINNOSTI

A1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající dnem 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

A2 Při prvotním použití použije účetní jednotka tuto interpretaci buď:

a) retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, nebo

b) prospektivně na veškeré položky aktiv, nákladů a výnosů v rozsahu působnosti této interpretace při prvotním vykázání na nebo po:

i) začátku vykazovaného období, v němž účetní jednotka poprvé použije tuto interpretaci, nebo

ii) začátku předchozího vykazovaného období prezentovaného jako srovnávací informace v účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka poprvé použije tuto interpretaci.

A3 Účetní jednotka, která použije odst. A2 písm. b) při prvotním použití, použije tuto interpretaci na aktiva, náklady a výnosy prvotně vykázané na začátku nebo po začátku vykazovaného období v odst. A2 písm. b) bodu i) nebo ii), za které účetní jednotka zaúčtovala nepeněžní aktiva nebo nepeněžní závazky vyplývající ze zálohového plnění před uvedeným datem.

▼**M63**

Dodatek B

Změna obsažená v tomto dodatku se použije pro roční účetní období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, pak použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu.

▼M64

IFRIC 23

Nejistota týkající se daní ze zisku

Odkazy

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

— IAS 10 *Události po skončení účetního období*

— IAS 12 *Daně ze zisku*

SOUVISLOSTI

1. IAS 12 *Daně ze zisku* specifikuje požadavky na splatné a odložené daňové pohledávky a závazky. Účetní jednotka použije požadavky standardu IAS 12 na základě použitelných daňových právních předpisů.

2. Nemusí být jasné, jak se daňové právo použije na konkrétní transakci nebo okolnost. Přijatelnost konkrétního daňového postupu podle daňového práva nemusí být známa, dokud příslušný daňový úřad nebo soud v budoucnosti nepřijme rozhodnutí. Způsob, jakým účetní jednotka účtuje o splatné či odložené daňové pohledávce nebo splatném či odloženém daňovém závazku může proto být ovlivněn sporem nebo kontrolou konkrétního daňového postupu daňovým úřadem.

3. V této interpretaci se rozumí:

   a) „daňovým postupem“ postup, který účetní jednotka používá nebo hodlá používat ve svých přiznáních daně ze zisku;

   b) „daňovým úřadem“ subjekt nebo subjekty, který/é rozhoduje/í o tom, zda jsou daňové postupy přijatelné podle daňového práva. Tímto subjektem může být i soud;

   c) „nejistým daňovým postupem“ daňový postup, u něhož existuje nejistota z hlediska toho, zda příslušný daňový úřad bude tento daňový postup akceptovat podle daňového práva. Například rozhodnutí účetní jednotky nepodat přiznání k dani ze zisku v určité daňové jurisdikci nebo nezařadit konkrétní příjem do zdanitelného zisku je nejistým daňovým postupem, je-li jeho přijatelnost podle daňového práva nejistá.

OBLAST PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace objasňuje, jak uplatňovat požadavky na účtování a oceňování podle IAS 12, pokud existuje nejistota ohledně daňových postupů. Za takové situace účetní jednotka účtuje a oceňuje svou splatnou či odloženou daňovou pohledávku nebo splatný či odložený daňový závazek za použití požadavků stanovených v IAS 12 na základě zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně určených za použití této interpretace.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

5. Jestliže existuje nejistota ohledně postupů týkajících se daní ze zisku, tato interpretace řeší:

   a) zda účetní jednotka posuzuje nejisté daňové postupy jednotlivě;

▼M64

b) předpoklady, které účetní jednotka přijímá ohledně kontroly daňových postupů ze strany daňových úřadů;

c) jak účetní jednotka určuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu), základy daně, nevyužité daňové ztráty, nevyužité daňové odpočty a sazby daně; a

d) jak účetní jednotka zohledňuje změny skutečností a okolností.

ŘEŠENÍ

Zda účetní jednotka posuzuje nejisté daňové postupy jednotlivě

6. Účetní jednotka rozhodne, zda bude každý nejistý daňový postup posuzovat jednotlivě nebo společně s jedním nebo více dalšími nejistými daňovými postupy na základě toho, který přístup lépe předpovídá řešení dané nejistoty. Při určování přístupu, který lépe předpovídá řešení dané nejistoty, může účetní jednotka zvážit například a) jak vypracovává svá přiznání k dani z příjmu a dokládá daňové postupy; nebo b) jak účetní jednotka očekává, že daňový úřad provede svou kontrolu a vyřeší problémy, které by mohly z této kontroly vyplynout.

7. Jestliže při použití odstavce 6 účetní jednotka posuzuje společně více než jeden nejistý daňový postup, vykládá odkazy na „nejistý daňový postup“ v této interpretaci jako odkazy na skupinu nejistých daňových postupů posuzovaných společně.

Kontrola ze strany daňových úřadů

8. Při posuzování toho, zda a jak nejistý daňový postup ovlivňuje určení zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně, účetní jednotka předpokládá, že daňový úřad provede kontrolu částek, které je oprávněn kontrolovat, a při provádění těchto kontrol bude mít plnou znalost všech souvisejících informací.

Určení zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně

9. Účetní jednotka zváží, zda je pravděpodobné, že daňový úřad nejistý daňový postup akceptuje.

10. Dojde-li účetní jednotka k závěru, že daňový úřad pravděpodobně nejistý daňový postup akceptuje, určí účetní jednotka zdanitelný zisk (daňovou ztrátu), základy daně, nevyužité daňové ztráty, nevyužité daňové odpočty a sazby daně takovým daňovým postupem, který používá nebo hodlá používat ve svých přiznáních daně ze zisku.

11. Dojde-li účetní jednotka k závěru, že daňový úřad pravděpodobně nejistý daňový postup neakceptuje, zohlední účetní jednotka dopad nejistoty při určování příslušného zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně. Účetní jednotka zohlední dopad nejistoty pro každý nejistý daňový postup pomocí některé z následujících metod podle toho, která metoda podle očekávání účetní jednotky lépe předpoví řešení dané nejistoty:

▼M64

a) nejpravděpodobnější částka – jediná nejvíce pravděpodobná částka z rozmezí možných výsledků. Nejpravděpodobnější částka může lépe předpovídat řešení dané nejistoty, jsou-li možné výsledky binární nebo jsou koncentrovány u jedné hodnoty;

b) očekávaná hodnota – součet pravděpodobnostmi vážených částek z rozmezí možných výsledků. Očekávaná hodnota může lépe předpovídat řešení dané nejistoty, existuje-li rozmezí možných výsledků, které nejsou ani binární, ani nejsou koncentrovány u jedné hodnoty.

12. Jestliže má nejistý daňový postup dopad na splatnou daň a odloženou daň (například pokud ovlivňuje zdanitelný zisk použitý k určení splatné daně i základy daně použité k určení odložené daně), provede účetní jednotka konzistentní úsudky a odhady pro splatnou i odloženou daň.

Změny skutečností a okolností

13. Účetní jednotka znovu posoudí úsudek nebo odhad, který tato interpretace vyžaduje, pokud se změní skutečnosti nebo okolnosti, z nichž takový úsudek nebo odhad vycházel, nebo dojde-li ke změně v důsledku nových informací, které daný úsudek nebo odhad ovlivní. Změna skutečností a okolností může například změnit závěry účetní jednotky, týkající se přijatelnosti daňového postupu nebo odhad dopadu nejistoty, který účetní jednotka provedla, nebo obojí. Odstavce A1–A3 uvádějí pokyny týkající se změn skutečností a okolností.

14. Účetní jednotka zohlední dopad změny skutečností a okolností nebo nových informací jako změnu účetního odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Účetní jednotka použije k určení, zda změna, která nastala po skončení účetního období, je událostí upravující účetní závěrku nebo událostí nevyžadující úpravu, IAS 10 *Události po skončení účetního období*.

Dodatek A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 23 a má stejnou platnost jako ostatní části IFRIC 23.

ZMĚNY SKUTEČNOSTÍ A OKOLNOSTÍ (ODSTAVEC 13)

A1 Při použití odstavce 13 této interpretace posoudí účetní jednotka relevantnost a dopad změny skutečností a okolností nebo nových informací v kontextu použitelných daňových právních předpisů. Konkrétní událost může například vést k přehodnocení provedeného úsudku nebo odhadu pro jeden daňový postup, ale nikoli pro jiný daňový postup, pokud se tyto dva daňové postupy řídí odlišnými daňovými právními předpisy.

A2 K příkladům změn skutečností a okolností nebo nových informací, které mohou v závislosti na okolnostech vést k přehodnocení úsudku nebo odhadu podle požadavků této interpretace, patří mimo jiné:

a) kontroly nebo opatření daňového úřadu. Například:

i) souhlas nebo nesouhlas daňového úřadu s daňovým postupem, který účetní jednotka používá, nebo s postupem podobným;

▼M64

ii) informace, že daňový úřad schválil nebo neschválil podobný daňový postup, který používá jiná účetní jednotka; a

iii) informace o částce přijaté nebo uhrazené za účelem vypořádání podobného daňového postupu.

b) změny pravidel stanovených daňovým úřadem.

c) uplynutí platnosti oprávnění daňovým úřadem kontrolovat nebo přezkoumávat daňový postup.

A3 Absence souhlasu nebo nesouhlasu daňového úřadu s určitým daňovým postupem sama o sobě pravděpodobně nezakládá změnu skutečností a okolností nebo nové informace s dopadem na úsudky a odhady podle požadavků této interpretace.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

A4 Jestliže existuje nejistota ohledně postupů týkajících se daní ze zisku, účetní jednotka rozhodne, zda zveřejní:

a) úsudky provedené při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně za použití odstavce 122 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*; a

b) informace o předpokladech a odhadech provedených při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), základů daně, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a sazeb daně za použití odstavců 125–129 IAS 1.

A5 Jestliže účetní jednotka dojde k závěru, že je pravděpodobné, že daňový úřad nejistý daňový postup akceptuje, účetní jednotka rozhodne, zda zveřejní možný dopad nejistoty jako daňově související podmíněnou položku za použití odstavce 88 IAS 12.

Dodatek B

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace IFRIC 23 a má stejnou platnost jako ostatní části IFRIC 23.

DATUM ÚČINNOSTI

B1 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období začínající 1. lednem 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tuto interpretaci pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

B2 Při prvotním použití použije účetní jednotka tuto interpretaci buď:

a) retrospektivně za použití IAS 8, je-li to možné bez uplatnění zpětného pohledu; nebo

b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotního použití interpretace zaúčtovaným k datu prvotního použití. Jestliže účetní jednotka zvolí tento přechodný přístup, nesmí přepracovat srovnávací informace. Namísto toho účetní jednotka zaúčtuje kumulativní dopad prvotního použití interpretace jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné komponenty vlastního kapitálu, dle potřeby). Datem prvotního použití je začátek ročního vykazovaného období, pro které je tato interpretace použita poprvé.

▼B

SIC INTERPRETACE 7

Zavedení eura

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 10 ►M5 *Události po skončení účetního období* ◄ (revidovaný v roce 2003),

— IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* (revidovaný v roce 2003).

▼M11

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* (ve znění novely z roku 2008).

▼B

PŘEDMĚT SPORU

1. Od 1. ledna 1999, počátku účinnosti Ekonomické a peněžní unie (EMU), se euro stane samostatnou měnou a měnové kurzy mezi eurem a účastnickými národními měnami budou neodvolatelně zafixovány, tzn. že riziko následných kurzových rozdílů vztahujících se k těmto měnám bude od tohoto data eliminováno.

2. Diskutovanou otázkou je aplikace IAS 21 při přechodu z národních měn účastnických států Evropské unie na euro („přechod“).

ŘEŠENÍ

3. Požadavky IAS 21 týkající se převodu transakcí v cizí měně a účetní závěrky zahraničních jednotek musí být při přechodu na euro striktně aplikovány. Totéž zdůvodnění platí pro fixaci směnných kurzů, když se země připojí k EMU v pozdější etapě.

4. To zejména znamená:

a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, mohou být i nadále převáděny do měny vykazování závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by účetní jednotka pokračovala v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se smlouvami o směně zahraniční měny, používanými ke snížení kurzového rizika v budoucích transakcích nebo závazcích (zajištění očekávaných transakcí);

▼M11

b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních subjektů zachycené v ostatním úplném výsledku musí být kumulovány ve vlastním kapitálu a převedeny z vlastního kapitálu do výsledku pouze při pozbytí nebo částečném pozbytí čisté investice v zahraniční jednotce a;

▼B

c) kurzové rozdíly, vyplývající z převodu závazků vyjádřených v účastnických měnách, nesmí být zahrnuty do účetní hodnoty souvisejícího aktiva.

DATUM DOHODY

Říjen 1997

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

▼M5

IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 4. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M11

IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 4(b). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) pro dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu.

▼B

SIC INTERPRETACE 10

Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

PŘEDMĚT SPORU

1. V některých zemích může být státní podpora účetním jednotkám zaměřena na povzbuzování dlouhodobé podpory podnikatelské činnosti v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Podmínky pro získání takové pomoci nemusí být specificky spojeny s provozními činnostmi účetní jednotky. Příklady takové pomoci jsou převody prostředků státu účetním jednotkám, které:

   a) podnikají ve specifickém průmyslovém odvětví;

   b) pokračují v podnikání v nedávno privatizovaných průmyslových odvětvích, nebo

   c) začínají podnikat nebo pokračují v podnikání v rozvojových oblastech.

2. Problémem je, zda taková státní podpora je „státní dotací“ ve smyslu IAS 20, a zda by proto měla být vykazována v souladu s tímto standardem.

ŘEŠENÍ

3. Státní podpora účetním jednotkám splňuje definici státních podpor v IAS 20, i když neexistují žádné podmínky, které se specificky vztahují k provozním činnostem účetní jednotky, jiné než požadavek na provozování v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Takové dotace se proto neúčtují ►M5 ——————— ◄ ve prospěch ►M5 podílů akcionářů ◄.

DATUM DOHODY

Leden 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 1. srpna 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.

▼M32

———————

———————

▼B

SIC INTERPRETACE 15

Operativní leasingy – pobídky

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003).

PŘEDMĚT SPORU

1. Při sjednávání nového nebo obnoveného operativního leasingu může pronajímatel poskytovat nájemci pobídky k uzavření smlouvy. Příkladem takových pobídek jsou peněžní úhrady nájemci nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem (takové náklady nájemce, jako jsou náklady na přemístění, zdokonalení, úpravu předmětu a náklady spojené s předchozí leasingovou smlouvou). Alternativně mohou být počáteční období leasingové doby smluvena jako osvobozená od placení nájemného nebo může být nájemné sníženo.

2. Otázka je, jak mají být pobídky při operativním leasingu vykázány ve výkazech obou subjektů, jak nájemce, tak pronajímatele.

ŘEŠENÍ

3. Všechny pobídky ke smlouvě o novém nebo obnoveném operativním leasingu se vykazují jako nedílná součást čisté odměny odsouhlasené pro užití najímaného aktiva, bez ohledu na povahu, druh pobídky nebo způsob nebo časové rozložení plateb.

4. Pronajímatel vykazuje celkové náklady na pobídky jako snížení výnosů z nájemného za dobu leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení užitků z pronajatého aktiva.

5. Nájemce vykazuje celkové užitky z pobídek jako snížení nákladů na nájemné během doby leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení nájemcových užitků z najatého aktiva.

6. Náklady vynaložené nájemcem včetně nákladů spojených s předchozí leasingovou smlouvou (např. náklady na ukončení, přemístění nebo zdokonalení předmětu nájmu) zaúčtuje nájemce v souladu s Mezinárodními účetními standardy upravujícími tyto náklady, včetně nákladů, které jsou účinně nahrazeny smluvní pobídkou.

DATUM DOHODY

Červen 1998

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti pro leasingové smlouvy počínající 1. ledna 1999 nebo později.

▼M33

———————

▼B

SIC INTERPRETACE 25

Daně ze zisku – změny v daňovém statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*,

— IAS 12 *Daně ze zisku*.

PŘEDMĚT SPORU

1. Důsledkem změny daňového statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů může být zvýšení nebo snížení jejich daňových závazků nebo daňových pohledávek. K tomu může například dojít po zahájení veřejného kótování kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo po restrukturalizaci vlastního kapitálu účetní jednotky. Může se to stát i poté, co ovládající akcionář přesídlí do zahraničí. V důsledku takové události může být účetní jednotka zdaňována rozdílně; může například získat nebo ztratit daňové pobídky nebo může být v budoucnu zdaňován odlišnou sazbou.

2. Změna daňového statutu účetní jednotky nebo jejích akcionářů může mít bezprostřední dopad na běžné daňové závazky a pohledávky této účetní jednotky. Změna také může zvýšit či snížit odložené daňové závazky nebo odložené daňové pohledávky uznané účetní jednotkou v závislosti na tom, jaký dopad má změna daňového statutu na daňové důsledky, které vzniknou ze zpětného získání nebo vyrovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky.

3. Předmětem sporu je, jak má účetní jednotka zachytit daňové důsledky změn svého daňového statutu nebo daňového statutu svých akcionářů.

ŘEŠENÍ

▼M5

4. Změna daňového statutu účetní jednotky nebo jejích vlastníků nevede ke zvýšení nebo snížení částek vykázaných mimo hospodářský výsledek. Důsledky změn daňového statutu na splatnou a odloženou daň se zahrnují do hospodářského výsledku období, ledaže se tyto důsledky vztahují k transakcím a událostem, které ve stejném nebo jiném období vedou k přímému uznání ve prospěch nebo na vrub vykázané částce vlastního kapitálu nebo částek vykázaných v ostatním úplném výsledku. Ty daňové důsledky, které se vztahují ke změnám ve vykázané částce vlastního kapitálu ve stejném nebo rozdílném období (nezahrnované do hospodářského výsledku), se vykazují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. Ty daňové důsledky, které se vztahují k částkám vykázaným v ostatním úplném výsledku, se vykazují v ostatním úplném výsledku.

▼B

DATUM DOHODY

Srpen 1999

DATUM ÚČINNOSTI

Tato dohoda nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

▼M5

IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 4. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro účetní období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.

▼M52

_____

▼B

SIC INTERPRETACE 29

▼M9

Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

▼B

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*,

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004).

▼M54

— IFRS 16 *Leasingy*

▼B

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka (►M9 provozovatele ◄) může uzavřít dohodu s jinou účetní jednotkou (►M9 zadavatele ◄) za účelem poskytování takových služeb, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením. ►M9 Zadavatel ◄ může být jak soukromou, tak i veřejnoprávní účetní jednotkou nebo i státním orgánem. Příklady ujednání o poskytování licencované služby zahrnují vodohospodářství, rozvodné sítě, dálnice, parkoviště, tunely, mosty, letiště a telekomunikační sítě. Ujednání o poskytování licencované služby například nezahrnují outsourcing interních služeb (například provozování bufetu pro zaměstnance, údržba budov a služby účtárny nebo informačních technologií).

2. Ujednání o ►M9 zadavateli ◄ služeb obecně znamená, že jsou na určité období převedeny na ►M9 provozovatele ◄:

   a) práva poskytovat služby, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením, a

   b) v některých případech právo používat konkrétní hmotná, nehmotná nebo finanční aktiva;

   výměnou za to se ►M9 provozovatel ◄ zavazuje:

   c) poskytovat v průběhu licenčního období dané služby v souladu se stanovenými podmínkami a

   d) případně na konci licenčního období vrátit veškerá práva, která obdržel na začátku licenčního období nebo která získal v průběhu licenčního období.

3. Společnou vlastností všech ujednání o poskytování licencovaných služeb je to, že ►M9 provozovatel ◄ obdrží nejen právo, ale současně je mu uložena i povinnost poskytovat veřejné služby.

4. Předmětem sporu je, jaké informace se zveřejňují v komentáři k účetní závěrce ►M9 zadavatele ◄ a ►M9 provozovatele ◄.

▼M54

5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se zabývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (například IAS 16 se použije na akvizice budov, pozemků a zařízení, IFRS 16 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká akvizic nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování licencovaných služeb však může zahrnovat dosud nesplněné smlouvy, které Mezinárodními standardy účetního výkaznictví nejsou upraveny, pokud se nestanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se tato interpretace zabývá zveřejněním dalších informací o ujednáních týkajících se poskytování licencovaných služeb.

▼B

ŘEŠENÍ

6. Při určování údajů ke zveřejnění v komentáři k účetní závěrce se musí vzít v úvahu veškeré aspekty ujednání o poskytování licencovaných služeb. ►M9 Zadavatel ◄ a ►M9 provozovatel ◄ zveřejňuje za každé období následující údaje:

a) popis ujednání;

b) významné podmínky ujednání, které mohou ovlivňovat částku, časový rozvrh a jistotu budoucích peněžních toků (například licenční období, data valorizace ceny a základnu, která určuje valorizaci nebo opakované projednávání podmínek);

c) podstatu a rozsah (například množství, časové období a částky):

i) práv užívat určitá aktiva;

ii) povinností poskytovat nebo práv očekávat dodávky služeb;

iii) povinností pořídit nebo postavit jednotlivé budovy, pozemky a zařízení;

iv) povinností dodat nebo práv obdržet konkrétní aktiva na konci licencovaného období;

v) možností obnovení nebo ukončení ujednání a

vi) ostatních práv a povinností (například důležité opravy);

d) změny v ujednání, ke kterým došlo v průběhu období ►M9 ; a ◄

▼M9

e) jak bylo ujednání o poskytování služeb klasifikováno.

6A. Provozovatel zveřejní částku výnosů a zisků nebo ztrát uznaných v daném období v souvislosti se směnou služeb spojených s výstavbou za finanční nebo nehmotné aktivum.

▼B

7. Zveřejnění, která jsou požadována v souladu s odstavcem 6 této interpretace, se provádějí individuálně pro každé ujednání o poskytování licencovaných služeb nebo úhrnně za každou skupinu ujednání o poskytování licencovaných služeb. Skupina je sloučením takových ujednání o poskytování licencovaných služeb, které mají podobnou podstatu (například vybírání mýtného, telekomunikační nebo vodohospodářské služby).

▼**B**

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001.

▼**M54**

Účetní jednotka použije změnu v odst. 6 písm. e) a v odstavci 6 A pro roční období počínající dnem 1. ledna 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 12 pro dřívější období, potom použije i tuto změnu pro dané dřívější období.

IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

▼**M52**

_____

_____