NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1910/2005

ze dne 8. listopadu 2005,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví č. 1 a 6, mezinárodní účetní standardy č. 1, 16, 19, 24, 38 a 39 a výklady Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví č. 4 a 5

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

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

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1725/2003 [2] byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady existující ke dni 14. září 2002, včetně mezinárodního účetního standardu (IAS) č. 19 *Employee benefits (Zaměstnanecké požitky)*.

(2) Dne 9. prosince 2004 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) zveřejnila mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 6 *Exploration for and evaluation of mineral resources (Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů)*, dále jen „IFRS 6“, jako prozatímní řešení, aby umožnila subjektům v rámci tohoto odvětví plnit mezinárodní standardy účetního výkaznictví bez potřeby velkých změn účetní praxe. IFRS 6 povoluje subjektům, kterým vznikají výdaje na průzkum a vyhodnocování, osvobození od některých požadavků ostatních mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Za přesně vymezených okolností se takovým subjektům povoluje pokračovat v jejich stávajícím účtování výdajů na průzkum a vyhodnocování. IFRS 6 zahrnuje další pokyny ohledně ukazatelů snížení hodnoty pro průzkum a ocenění aktiv a testování snížení hodnoty takových aktiv.

(3) Dne 16. prosince 2004 vydala IASB změnu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*. Zavádí se jí další možnost týkající se uznání pojistně matematických zisků a ztrát pro dávkově definované penzijní plány. Umožňuje nyní, aby byly pojistně matematické zisky a ztráty uznány v plném rozsahu ve výkazu uznatelných příjmů a výdajů mimo výkaz příjmů, což znamená, že pojistně matematické zisky a ztráty lze uznat přímo ve vlastním kapitálu. Změna rovněž upřesňuje, jak by měly podniky ve skupině účtovat dávkově definované plány skupiny ve svých oddělených finančních výkazech a vyžaduje dodatečná zveřejnění.

(4) Dne 2. prosince 2004 zveřejnil Výbor pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) výklad IFRIC 4 s názvem *Determining whether an arrangement contains a lease (Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing)*, dále jen „IFRIC 4“. IFRIC 4 stanoví kritéria pro posouzení, zda se u smlouvy jedná o leasing nebo zda jej obsahuje, např. některé smlouvy s bezpodmínečnou povinností úhrady (take-or-pay contracts). IFRIC 4 vyjasňuje, za jakých okolností se tato ujednání, která nemají právní formu předepsanou pro leasing, přesto účtují v souladu s IAS 17 *Leases (Leasingy)*.

(5) Dne 16. prosince 2004 zveřejnil Výbor pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) výklad IFRIC 5 s názvem *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds (Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci)*, dále jen „IFRIC 5“. IFRIC 5 stanoví, jak by měl přispěvatel účtovat svůj podíl ve fondu a jak by měl přispěvatel účtovat dodatečné příspěvky.

(6) Konzultace s technickými odborníky v této oblasti potvrzují, že IFRS 6, IAS 19 a IFRIC 4 a 5 splňují technická kritéria pro převzetí, jak jsou stanovena v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.

(7) V zájmu zajištění soudržnosti mezi mezinárodními účetními standardy je třeba v důsledku převzetí standardů IFRS 6, IAS 19, IFRIC 4 a 5 provést změny standardu IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards (První použití mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví)*, *IAS 1 Presentation of Financial Statements (Prezentace účetní uzávěrky)*, IAS 16 *Property, Plant and Equipment (Pozemky, budovy a zařízení)*, IAS 24 *Related Party Disclosures (Zveřejnění spřízněných stran)*, IAS 38 *Intangible Assets (Nehmotná aktiva)* a IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement (Finanční nástroje: účtování a oceňování)*.

(8) Nařízení (ES) č. 1725/2003 by proto mělo být odpovídajícím způsobem pozměněno.

(9) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Výboru pro účetní předpisy,

[1] Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] Úř. věst. L 261, 13.10.2003, s. 1. Nařízení naposledy pozměněné nařízením (ES) č. 1751/2005 (Úř. věst. L 282, 25.10.2005, s. 3).

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Příloha nařízení (ES) č. 1725/2003 se mění takto:

1. Vkládá se mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 6 *Exploration for and evaluation of mineral resources (Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů)*, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

2. Mezinárodní účetní standard (IAS) 19 *Employee benefits* (*Zaměstnanecké požitky*) se mění v souladu se změnou znění IAS, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

3. Vkládá se výklad Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) 4 *Determining whether an arrangement contains a lease (Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing)*, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

4. Vkládá se výklad IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds (Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci)*, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

5. Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1, IAS 16 a IAS 38 se mění v souladu s doplňkem B standardu IFRS 6, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

6. IFRS 1, IAS 1 a IAS 24 se mění v souladu s doplňkem F změny IAS 19, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

7. IFRS 1 se mění v souladu s doplňkem IFRIC 4, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

8. IAS 39 se mění v souladu s doplňkem IFRIC 5, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

Článek 2

Každá společnost použije standardy a výklady stanovené v příloze neipozději ode dne započetí svého finančního roku 2006 nebo dříve.

Článek 3

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

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

V Bruselu dne 8. listopadu 2005.

Za Komisi

Charlie McCREEVY

člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

IFRS 6	Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 6 *Exploration for and evaluation of mineral resources (Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů)*
IAS 19	Změna IAS 19 *Employee benefits (Zaměstnanecké požitky)*
IFRIC 4	Výklad IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease (Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing)*
IFRIC 5	Výklad IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds (Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci)*

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 účely. Další informace lze získat od IASB na internetové stránce www.iasb.org

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 6

Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat účetní vykazování *průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů*.

2. IFRS zejména požaduje:

   a) v omezené míře zdokonalení stávajících účetních postupů pro *výdaje na průzkum a vyhodnocení*;

   b) pro účetní jednotky, které uznávají aktiva z *průzkumu a vyhodnocení*, posoudit jakékoli snížení hodnoty takových aktiv v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*;

   c) zveřejnění, která identifikují a vysvětlí částky v účetních výkazech účetní jednotky vznikající z průzkumu a vyhodnocení 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 vyhodnocením nerostných zdrojů.

5. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na výdaje vzniklé:

   a) před průzkumem a vyhodnocením 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 odst. 11 a 12

6. Při tvorbě svých účetních pravidel účetní jednotka uznávající aktiva z průzkumu a vyhodnocení použije odst. 10 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

7. Odst. 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 odst. 9 a 10 tento standard osvobozuje účetní jednotku od používání oněch odst. 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 původního 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, podmíněné závazky* a *podmíněná aktiva* uznává účetní jednotka každý závazek spojený s odstraňováním skrývky a s navrácením do původního stavu, který vznikl během určitého období v důsledku zavázání se k průzkumu a vyhodnocení 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), bude to v souladu s klasifikací aktiv (viz odst. 15).

Změny účetních pravidel

13. **Účetní jednotka smí měnit svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocení, 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 vyhodnocení, prokáže, že tato změna jeho účetní závěrku přibližuje ke shodě s kritérii z IAS 8, ale že nedošlo k plné shodě 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, 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 odst. 21.**

19. Odst. 20 tohoto IFRS se pro účely aktiv z průzkumu a vyhodnocení použije spíše než odst. 8 – 17 IAS 36, když se zjistí aktivum z průzkumu a vyhodnocení, které může mít sníženou hodnotu. Odst. 20 užívá termín „aktiva“, ale vztahuje se stejnou měrou jak na jednotlivá aktiva z průzkumu a vyhodnocení, tak i na peněžotvornou jednotku.

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, vyprší v blízké budoucnosti a nepředpokládá se, že bude obnoveno;

b) nejsou rozpočtovány ani plánovány podstatné výdaje na další průzkum a vyhodnocení 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 IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.**

22. Úroveň zjištěná účetní jednotkou za účelem testování aktiv z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty může obsahovat jednu nebo více penězotvorných jednotek.

ZVEŘEJNĚNÍ

23. **Účetní jednotka zveřejní informace, které určují a vysvětlují částky uznané v účetních výkazech, vzniklé z průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů.**

24. Aby bylo vyhověno odst. 23, účetní jednotka zveřejní:

a) svá účetní pravidla pro výdaje za průzkum a vyhodnocení včetně uznání aktiv z průzkumu a vyhodnocení;

b) částky aktiv, závazků, výnosů a nákladů a peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti a investičních peněžních toků vzniklé z průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů.

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. lednem 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro období začínající před 1. lednem 2006, zveřejní tuto skutečnost.**

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27. Je-li neproveditelné použít určité požadavky odst. 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

Definované termíny

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto IFRS.

aktiva z průzkumu a vyhodnocení **Výdaje za průzkum a vyhodnocení** uznané za aktiva v souladu s účetními pravidly účetní jednotky.

výdaje za průzkum a vyhodnocení Výdaje vzniklé účetní jednotce ve spojitosti s **průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů** předtím, než je technická proveditelnost a komerční realizovatelnost prokazatelná.

průzkum a vyhodnocení 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.

Dodatek B

Změny v jiných IFRS

Změny z tohoto dodatku se použijí pro účetní období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Použije-li účetní jednotka tento IFRS pro dřívější období, tyto změny se použijí pro tato dřívější období.

B1. V IFRS 1 *Prvé zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví,* nadpis a odst. 36B jsou takovýmto rozšířením:

Osvobození od požadavku poskytnout srovnávací zveřejnění pro IFRS 6

36B. Účetní jednotka, která zavede Mezinárodní standardy účetního výkaznictví před 1. lednem 2006 a přijme IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů* před 1. lednem 2006, nemusí prezentovat zveřejnění požadované IFRS 6 pro srovnatelná období ve svých prvých účetních výkazech podle IFRS.

B2. V IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (po novele z roku 2003 a změnách standardem IFRS 5 *Neoběžná aktiva držená pro prodej a ukončované operace)* je změněn odst. 3 takto:

3. Tento standard se nepoužije pro:

a) pozemky, budovy a zařízení klasifikované jako držené pro prodej v souladu s IFRS 5 *Neoběžná aktiva držená pro prodej a ukončované operace*;

b) biologická aktiva týkající se zemědělských činností (viz IAS 41 *Zemědělství*);

c) uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (viz IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů*) nebo

d) minerální práva a nerostné rezervy jako je ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje.

Tento standard se však použije pro pozemky, budovy a zařízení požité pro vývoj nebo údržbu aktiv popsaných v písm. b)–d).

B3. V IAS 38 *Nehmotná aktiva* (po novele z roku 2004) je změněn odst. 2 takto:

2. ***Tento standard se použije pro účetnictví nehmotných aktiv, kromě:***

a) nehmotných aktiv, která jsou v rozsahu působnosti jiného standardu;

***b) finančních aktiv, jak jsou definována v IAS 39* Finanční nástroje: Účtování a oceňování;**

***c) uznání a oceňování aktiv* z *průzkumu a vyhodnocování (viz IFRS 6* Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů) a**

d) výdajů na vývoj a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

Dodatek k IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

Doplněny jsou odst. 32A a ilustrativní příklad. Přemístěn a přečíslován je odst. 32B.

32A. Může existovat smluvní dohoda mezi sdruženým plánem zaměstnaneckých požitků a jeho účastníky, která určuje, jakým způsobem bude přebytek plánu rozdělen mezi účastníky (nebo jakým způsobem bude deficit plánu uhrazen). Účastník sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků a zmíněné smluvní dohody, který účtuje o plánu v souladu s ustanovením odst. 30 jako o plánu definovaných příspěvků, zachytí aktivum či závazek, vyplývající ze smluvního ujednání a výsledný zisk či náklad vykáže ve výsledovce.

Příklad ilustrující aplikaci odst. 32A

Vykazující účetní jednotka se účastní sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků, který neprovádí přecenění plánu dle IAS 19. Proto účtuje o plánu jako o plánu definovaných příspěvků. Z ocenění jiného než dle IAS 19 vyplývá, že plán vykazuje deficit 100 milionů. Ze smluvního rozvrhu příspěvků do plánu vyplývá, že deficit bude vyrovnán během následujících pěti let. Celkový smluvní příspěvek vykazující účetní jednotky do sdruženého plánu činí 8 milionů.

Vykazující účetní jednotka zachytí závazek uhradit příspěvek, upravený o časovou hodnotu peněz a ve výsledovce vykáže náklad ve stejné výši.

32B. IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* vyžaduje, aby vykazující jednotka zachytila určité podmíněné závazky, či informaci o nich zveřejnila. Podmíněný závazek může v kontextu sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků vzniknout například z:

a) pojistně-matematických ztrát vztahujících se k jinému účastníkovi sdruženého plánu, neboť každá účetní jednotka sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků sdílí celková pojistně-matematická rizika ostatních účastníků; nebo

b) z odpovědnosti vyplývající z podmínek plánu uhradit jakýkoliv schodek plánu, pokud ostatní účastníci ukončí účast na plánu.

35. [vypuštěn]

Plán definovaných požitků, u kterého dochází ke sdílení rizik mezi různými účastníky podléhajícími společnému řízení.

Rozšiřuje se odst. 34 a přidávají se odst. 34A a 34B.

34. Plán definovaných požitků, u kterého dochází ke sdílení rizik mezi účastníky podléhajícími společnému řízení (například mateřská společnost a její dceřiné společnosti), není sdruženým plánem zaměstnaneckých požitků.

34A. Každý z účastníků takového plánu obdrží informace o plánu jako celku, oceněném v souladu s IAS 19 na základě předpokladů, které se vztahují k plánu jako k celku. Pokud existuje smluvní ujednání či pravidlo, podle kterého se čistý náklad na plán definovaných požitků jako celek, vyčíslený dle IAS 19, rozúčtovává na jednotlivé členy skupiny podniků, vykáže každá dotčená účetní jednotka ve své vlastní účetní závěrce čistý náklad na plán definovaných požitků v částce takto vyčíslené. Pokud takové smluvní ujednání či pravidlo neexistuje, vykáže čistý náklad na definované požitky ve své nekonsolidované účetní závěrce ta účetní jednotka, která je z právního hlediska zaměstnavatelem financujícím plán definovaných požitků. Ostatní členové skupiny podniků vykáží v jejich vlastních nekonsolidovaných účetních závěrkách náklad ve výši rovnající se příspěvku splatnému v daném období.

34B. Účast na takovém plánu se z hlediska jednotlivých členů skupiny podniků chápe jako transakce mezi spřízněnými osobami. Z tohoto důvodu každá taková účetní jednotka ve své vlastní účetní závěrce zveřejní:

a) smluvní ujednání nebo pravidlo pro rozúčtování čistého nákladu na definované požitky, popř. zveřejní, že takové ujednání či pravidlo neexistuje;

b) pravidlo pro stanovení příspěvku, který má být vykazující účetní jednotkou placen;

c) pokud vykazující účetní jednotka účtuje o alokaci čistého nákladu na definované požitky v souladu s odst. 34A, uvede veškeré informace o plánu jako celku v souladu s ustanoveními odst. 120–121;

d) pokud účetní jednotka účtuje o příspěvku splatném v daném období dle ustanovení odst. 34A, zveřejní informaci o plánu jako celku v souladu s ustanoveními odst. 120A písm. b)–e), j), n), o), q) a odst. 121. Ostatní požadavky na zveřejnění, vyžadované v odst. 120A, se neuplatňují.

Rozpoznání složek nákladů na definované požitky ve výsledovce.

Doplňuje se nadpis u odst. 61 a mění se znění odst. 61.

Výsledovka

61. Účetní jednotka vykáže ve výsledovce čistý součet následujících částek jako čistý náklad či výnos, pokud jiný Standard nevyžaduje či nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:

a) náklad na běžné služby (viz odst. 63–91);

b) úrokové náklady (viz odst. 82);

c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odst. 105–107) a ze všech práv na náhradu (viz odst. 104A);

d) zisky a ztráty z pojistně-matematických odhadů v souladu s vlastními účetními pravidly (viz odst. 92–93D);

e) náklady na minulé služby (viz odst. 96);

f) výsledky všech krácení a vypořádání (viz odst. 109 a 110) a

g) výsledek limitů dle odst. 58 písm. b), pokud není vykázán mimo výnosy či náklady dle odst. 93C.

Pojistně-matematické zisky a ztráty

Doplňují se odst. 92, 93 a 95 a přidávají se odst. 93A–93D.

92. Při vyčíslování svého závazku z definovaných požitků podle odst. 54 musí účetní jednotka podle odst. 58A uznat část (viz odst. 93) svých pojistně-matematických zisků a ztrát jako výnos či náklad, pokud čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky nebo ztráty na konci předchozího účetního období převýšily vyšší z:

a) 10 % současné hodnoty závazku z definovaných požitků k tomuto datu (před odečtením aktiv plánu) a

b) 10 % reálné hodnoty všech aktiv plánu k tomuto datu.

Tyto limity se vypočítají a uplatní zvlášť pro každý plán definovaných požitků.

93. Tou částí pojistně-matematických zisků či ztrát, jež má být z každého plánu definovaných požitků uznána, je přebytek stanovený podle odst. 92, dělený očekávanou průměrnou zbývající délkou pracovního poměru zaměstnanců účastnících se daného plánu. Účetní jednotka ovšem může přijmout i jinou systematickou metodu, která umožní rychlejší zjištění pojistně-matematických zisků a ztrát, ovšem za předpokladu, že stejná základna je použita jak pro zisky, tak i pro ztráty a že se tato základna aplikuje konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Jednotka může takovou systematickou metodu použít i v případě, kdy pojistně-matematické zisky a ztráty spadají do limitů uvedených v odst. 92.

93A. Pokud účetní jednotka přijme v souladu s odst. 93 pravidlo uznávat pojistně-matematické zisky a ztráty v období, ve kterém se vyskytnou, může je vykázat mimo výnosy či náklady dle odst. 93B–93D za předpokladu:

a) že tak učiní u všech jeho plánů definovaných požitků a

b) že tak učiní u všech pojistně-matematických zisků a ztrát.

93B. Pojistně-matematické zisky a ztráty, uznané mimo hospodářský výsledek, jak připouští odst. 93A, musí být uvedeny ve výkaze o změnách ve vlastním kapitálu označeném „výkaz uznaných výnosů a nákladů", který obsahuje pouze položky dle odst. 96 IAS 1 (ve znění revidovaném v roce 2003). Účetní jednotka nebude vykazovat pojistně-matematické zisky a ztráty ve sloupcovém formátu dle odst. 101 IAS 1 či jakémkoliv jiném formátu, který obsahuje položky specifikované v odst. 97 IAS 1.

93C. Jednotka, která uznala pojistně-matematické zisky a ztráty podle odst. 93A musí rovněž ve výkazu uznaných výnosů a nákladů vykázat veškeré úpravy vyplývající z limitů dle odst. 58 písm. b), které nejsou zachyceny jako zisky nebo ztráty.

93D. Pojistně-matematické zisky a ztráty a úpravy vyplývající z limitů dle odst. 58 písm. b), které byly vykázány přímo ve výkaze uznaných výnosů a nákladů, musí být okamžitě vykázány v nerozděleném zisku. V následujícím období nemohou být vykázány jako zisk či ztráta.

95. Z dlouhodobého hlediska se mohou pojistně-matematické zisky a ztráty vzájemně kompenzovat. Proto je vhodné chápat odhady závazků z požitků po skončení pracovního poměru jako jistý rozptyl okolo nejlepšího odhadu. Jednotka může, ale nemusí, uznat pojistně-matematické zisky a ztráty, které spadají do tohoto rozptylu. ...

Zveřejnění

Vkládá se nový odst. 120, odst. 120 je přečíslován na 120A a spolu s odst. 121 doplněn takto:

120. Účetní jednotka musí zveřejnit informace, které umožní uživateli jeho účetní závěrky vyhodnotit povahu jejích plánů definovaných požitků a finanční důsledky změn v těchto plánech během účetního období.

120A. Účetní jednotka zveřejní následující informace o plánech definovaných požitků:

a) účetní pravidla pro uznání pojistně-matematických zisků a ztrát;

b) obecný popis typu plánu;

c) odsouhlasení počátečních a konečných zůstatků současné hodnoty závazku z definovaných požitků, přičemž se samostatně uvedou, je-li to prakticky možné, vlivy přiřaditelným následujícím položkám:

i) náklady na běžné služby,

ii) úrokové náklady,

iii) příspěvky od účastníků na plánu,

iv) pojistně-matematické zisky a ztráty,

v) kursové změny u plánů vedených v měně odlišné od měny, ve kterých jednotka prezentuje účetní závěrku,

vi) vyplacené požitky,

vii) náklady na minulé služby,

viii) podnikové kombinace,

ix) krácení a

x) vypořádání;

d) členění závazku z definovaných požitků na částky plánu, které nejsou finančně zajištěny, a na částky, které jsou zcela či částečně zajištěny;

e) odsouhlasení počátečních a konečných zůstatků reálné hodnoty aktiv plánu a počátečních a konečných zůstatků všech práv na náhradu, uznaných jako aktivum dle odst. 104A, přičemž se samostatně uvedou, jeli to prakticky možné, vlivy přiřaditelné ke každé z následujících položek:

i) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu,

ii) pojistně-matematické zisky a ztráty,

iii) kursové změny u plánů vedených v měně odlišné od měny, ve kterých jednotka prezentuje účetní závěrku,

iv) příspěvky od zaměstnavatele,

v) příspěvky od účastníků plánu,

vi) vyplacené požitky,

vii) podnikové kombinace a

viii) vypořádání;

f) odsouhlasení současné hodnoty závazku u definovaných požitků dle písm. c) a reálné hodnoty aktiv plánu dle písm. e) s aktivy a závazky uznanými v rozvaze s uvedením minimálně:

i) čistých pojistně-matematických zisků a ztrát neuznaných v rozvaze (viz odst. 92),

ii) náklady na minulé služby neuznané v rozvaze (viz odst. 96),

iii) veškeré částky neuznané jako aktivum z důvodu limitu dle odst. 58 písm. b),

iv) reálnou hodnotu k rozvahovému datu všech práv na náhradu uznanou jako aktivum podle odst. 104A (spolu se stručným popisem vztahu mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem) a

v) ostatní částky uznané v rozvaze;

g) celkový náklad vykázaný ve výsledovce pro každou z následujících položek s uvedením, ve které řádce (položce) výsledovky je zahrnut:

i) náklad na běžné služby,

ii) úrokové náklady,

iii) očekávaný výnos z aktiv plánu,

iv) očekávaný výnos z každého práva na náhradu, uznaného jako aktivum podle odst. 104A,

v) pojistně-matematické zisky a ztráty,

vi) náklady na minulé služby,

vii) veškerá krácení a vypořádání a

viii) důsledek limitu dle odst. 58 b);

h) celkovou částku uznanou ve výkazu uznaných výnosů a nákladů pro každou z následujících položek:

i) pojistně-matematické zisky a ztráty,

ii) důsledek limitu dle odst. 58 písm. b);

i) u jednotek, které vykazují pojistně-matematické zisky a ztráty podle odst. 93A ve výkazu uznaných výnosů a nákladů, bude vykázána kumulovaná částka pojistně-matematických zisků a ztrát zahrnutá ve výkazu uznaných výnosů a nákladů;

j) u každé hlavní kategorie aktiv plánu, které zahrnují (avšak neomezují se pouze na) kapitálové a dluhové finanční nástroje, nemovitý majetek a všechna ostatní aktiva a procento, popř. částku, jakými se každá hlavní kategorie podílí na reálné hodnotě celkových aktiv plánu;

k) částky zahrnuté v reálné hodnotě aktiv plánu týkající se:

i) každé kategorie vlastních kapitálových nástrojů jednotky,

ii) nemovitého majetku drženého účetní jednotkou či jiných aktiv užívaných touto jednotkou;

l) popis základny použité pro stanovení celkové očekávané míry výnosu z aktiv, v tom vliv hlavních kategorií aktiv plánu;

m) skutečný výnos aktiv plánu a skutečný výnos ze všech práv na náhradu uznaných jako aktivum podle odst. 104A;

n) hlavní pojistně-matematické předpoklady použité k rozvahovému dni včetně, je-li aplikovatelné:

i) diskontních sazeb,

ii) očekávané míry výnosu ze všech aktiv plánu za období, za něž je sestavena účetní závěrka,

iii) očekávané míry výnosu v obdobích prezentovaných v účetní závěrce pro všechna práva na náhradu rozpoznaná jako aktivum podle odst. 104A,

iv) očekávaný růst mezd (a změn indexu či jiné proměnné specifikované formálními nebo mimosmluvními podmínkami plánu jako základna pro zvýšení budoucích požitků),

v) trendu vývoje nákladů na zdravotní péči a

vi) všech ostatních významných použitých pojistně-matematických předpokladů.

Účetní jednotka zveřejní všechny pojistně-matematické předpoklady v absolutních hodnotách (např. jako absolutní procento), nikoliv jako rozdíl mezi různými procenty či jinými proměnnými;

o) důsledky zvýšení o jeden procentní bod a důsledky snížení o jeden procentní bod v očekávaném trendu vývoje nákladů na zdravotní péči:

i) na souhrn nákladů na běžné služby a úrokových nákladů z čistých periodických nákladů na zdravotní péči po ukončení pracovního poměru a

ii) na kumulovaný závazek z požitků po ukončení pracovního poměru týkající se nákladů na zdravotní péči.

Pro potřebu tohoto zveřejnění se všechny ostatní předpoklady považují za konstantní. U plánů provozovaných ve vysoce inflačním prostředí se zveřejní důsledek procentuálního zvýšení či snížení trendu předpokládaných nákladů na zdravotní péči, mající význam podobný změně o jeden procentní bod v prostředí s nízkou inflací;

p) částky za běžné účetní období a předchozí čtyři roční období položek:

i) současná hodnota závazku z definovaných požitků, reálná hodnota aktiv plánu a přebytek či deficit plánu a

ii) empirické korekce:

A. závazků plánu vyjádřené buď jako 1) částka, nebo 2) procento ze závazků plánu k rozvahovému datu a

B. aktiv plánu vyjádřené buď jako 1) částka, nebo 2) procento z aktiv plánu k rozvahovému datu;

q) nejlepší odhad zaměstnavatele v okamžiku, kdy může být rozumně stanoven, příspěvků, které se očekávají platit do plánu během ročního období začínajícím po rozvahovém datu.

121. Odst. 120A písm. b) vyžaduje zveřejnit obecný popis typu plánu. Takový popis odlišuje například penzijní plány založené na průměrné mzdě od penzijních plánů založených na výši posledního platu či od plánů na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru. Popis plánu bude obsahovat neformální praxi účetní jednotky, vyvolávající vznik mimosmluvních závazků zahrnutých do ocenění závazku z definovaných požitků podle odst. 52. Další podrobnosti se nevyžadují.

Datum účinnosti

Přidávají se odst. 159B a 159C, odst. 160 se mění takto:

159B. Účetní jednotka uplatní změny v odst. 32A, 34–34B, 61 a 120–121 v účetním období začínajícím 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější aplikace se doporučuje. Pokud jednotka aplikuje tyto změny v období před 1. lednem 2006, je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

159C. Možnost uvedená v odst. 93A–93D se může použít pro účetní období končící 16. prosincem 2004 nebo později. Účetní jednotka, která tuto možnost použije v účetním období začínajícím před 1. lednem 2006, musí rovněž postupovat podle změn v odst. 32A, 34–34B, 61 a 120–121.

160. Jestliže účetní jednotka mění svá účetní pravidla ve smyslu změn v odst. 159–159C, postupuje podle požadavků IAS 8. Pokud aplikuje tyto změny retrospektivně, jak IAS 8 vyžaduje, účtuje o těchto změnách, jako kdyby byly přijaty ke stejnému okamžiku jako vlastní Standard s tou výjimkou, že může zveřejnit částky požadované odst. 120A písm. p), neboť tyto částky jsou stanoveny pro každé účetní období jako plánované počínaje prvním účetním obdobím prezentovaným v účetní závěrce, v níž jednotka poprvé aplikuje změny odst. 120A.

Ostatní změny ve Standardu

Shora uvedené změny vyvolaly následně i tyto úpravy:

V odst. 29 písm. b) se odvolávka na „***odst. 120***“ mění na odvolávku na „***odst. 120A***“.

V odst. 60 se odvolávka na „odst. 120 písm. c) bod vi)“ mění na odvolávku na „odst. 120A písm. f) bod iii)“.

V příkladu ilustrujícím postup dle odst. 60 se odvolávka na „*odst. 120 písm. c) bod vi)*“ mění na odvolávku na „*odst. 120A písm. f) bod iii)*“.

V odst. 104C se odvolávka na „odst. 120 písm. c) bod vii)“ mění na odvolávku na „odst. 120A písm. f) bod iv)“.

V odst. 159 písm. b) se odvolávka na

„***odst. 120 písm. c) bod vii), 120 písm. f) bod iv), 120 písm. g) a 120 písm. h) bod iii)***“

mění na odvolávku na

„***odst. 120A písm. f) bod iv), 120A písm. g) bod iv), 120A písm. m) a 120A písm. n) bod iii)***“.

Vkládá se příloha F.

„*PŘÍLOHA F:*

Změny v ostatních Standardech.

Změny uvedené v této příloze se uplatní v účetních obdobích začínajících 1. lednem 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka uplatní změny IAS 19 v dřívějším účetním období, budou změny dle této přílohy uplatněny též v tomto období.

A1. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (jak revidováno v r. 2003) se mění jak uvedeno níže.

Odst. 96 zní po změně následovně:

96. Účetní jednotka uvede přímo ve výkazu změn vlastního kapitálu:

a) …

b) …

Výkaz změn vlastního kapitálu, který obsahuje pouze tyto položky, bude označen jako výkaz uznaných výnosů a nákladů.

A2. V IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* (ve znění revidovaném v roce 2003) se odst. 20 doplňuje takto:

20. Níže jsou uvedeny příklady transakcí, které se zveřejňují, pokud proběhly mezi spřízněnými stranami:

a) …

i) …

Účast mateřské společnosti nebo dceřiné společnosti na plánu definovaných požitků, kdy rizika jsou sdílena mezi podniky ve skupině, je transakcí mezi spřízněnými osobami (viz odst. 34B IAS 19).

A3. V IFRS 1 *První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se přidává odst. 20A:

20A. Jednotka může zveřejnit částky požadované odst. 120A písm. p), neboť tyto částky jsou stanoveny prospektivně pro každé účetní období následující po datu přechodu.“

INTERPETACE IFRIC 4

Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing

ODKAZY

IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*

IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (revidován 2003)

IAS 17 *Leasingy* (revidován 2003)

IAS 38 *Nehmotná aktiva* (revidován 2004)

VÝCHODISKA

1. Smlouva, kterou uzavře účetní jednotka, může obsahovat transakci nebo řadu vzájemně propojených transakcí, které nejsou z právního pohledu považovány za leasing, nicméně však převádí právo užívat určité aktivum (např. pozemek, budovu nebo zařízení) za jedinou nebo řadu plateb. Smlouvy, kterými jedna účetní jednotka (dodavatel) převádí právo užívat aktivum na jinou účetní jednotku (odběratele), a to často se souvisejícími službami, mohou vypadat například následovně:

   — smlouvy o outsourcingu (např. outsourcing činností souvisejících se zpracováním dat účetní jednotky),

   — smlouvy v telekomunikačním odvětví, ve kterých dodavatel síťové kapacity uzavře dohodu o poskytování této kapacity odběrateli,

   — paušální („take-or-pay“) a podobné smlouvy, na jejichž základě je odběratel povinen hradit přesně stanovené platby bez ohledu na to, zda odebere smluvené zboží nebo služby (např. paušální smlouva o odebrání v podstatě celého výkonu dodavatelova generátoru elektrické energie).

2. Tato interpretace dává návod, jak rozhodnout, zda takové smlouvy jsou leasingem, nebo obsahují leasing, který by měl být vykázán podle IAS 17. Interpretace však neposkytuje návod, jak by takový leasing měl být podle IAS 17 klasifikován.

3. V některých smlouvách se lze setkat s tím, že aktivum, které je předmětem leasingu, je částí většího aktiva. Tato interpretace se nezabývá tím, jak stanovit, zda část většího aktiva je sama o sobě předmětem leasingu pro účely aplikace IAS 17. Tato interpretace nicméně řeší situace, kdy předmětným aktivem je položka aktiv upravených IAS 16 nebo IAS 38.

PŘEDMĚT

4. Tato interpretace se nevztahuje na smlouvy, které jsou leasingem nebo obsahují leasing, který je vyňat z předmětu IAS 17.

OTÁZKY

5. Interpretace řeší následující otázky:

   a) jak určit, zda smlouva je leasingem nebo obsahuje leasing, tak jak je definován v IAS 17;

   b) ve kterém okamžiku by posouzení nebo opětovné posouzení toho, zda smlouva je leasingem nebo obsahuje leasing, mělo být provedeno a

   c) jakým způsobem se leasingové platby odliší od plateb za ostatní plnění ze smlouvy, pokud smlouva je leasingem nebo leasing obsahuje.

ŘEŠENÍ

Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing

6. Rozhodnutí o tom, zda smlouva je leasingem nebo leasing obsahuje, je založeno na ekonomické podstatě transakce a vyžaduje posouzení toho, zda:

a) splnění závazku ze smlouvy je závislé na použití konkrétního aktiva nebo aktiv (dále jen aktivum) a

b) smlouva převádí právo užívat toto aktivum.

Splnění závazku ze smlouvy je závislé na použití konkrétního aktiva

7. I v případě, kdy je konkrétní aktivum ve smlouvě explicitně specifikováno, nebude předmětem leasingu, pokud splnění závazku ze smlouvy není závislé na použití konkrétního aktiva. Například pokud je dodavatel povinen dodat konkrétní množství zboží nebo služeb a má právo a schopnost využít k dodání tohoto zboží nebo služeb jiných, ve smlouvě nekonkretizovaných aktiv, potom splnění závazku ze smlouvy není závislé na použití konkrétního aktiva a smlouva neobsahuje leasing. Smluvní ustanovení, které připouští nebo vyžaduje nahrazení konkrétního aktiva jiným stejným nebo podobným aktivem v případech, kdy provoz konkrétního aktiva není uspokojivý, nevylučuje možnost řešit smlouvu jako leasing. Kromě toho smluvní ustanovení (jak podmíněné, tak nepodmíněné), které připouští nebo po dodavateli vyžaduje nahrazení jiných aktiv z jakéhokoli důvodu ke konkrétnímu datu nebo po něm, nevylučuje možnost řešit smlouvu jako leasing již před datem uskutečnění náhrady.

8. Aktivum se považuje za implicitně specifikované, pokud například dodavatel vlastní nebo si ke splnění závazku ze smlouvy najímá pouze jediné aktivum a není ekonomicky racionální nebo možné, aby dodavatel plnil svůj závazek ze smlouvy za použití alternativních aktiv.

Smlouva převádí právo užívat aktivum

9. Smlouva převádí právo užívat aktivum na odběratele (nájemce), pokud převádí právo kontroly nad používáním předmětného aktiva. Právo kontroly nad užíváním předmětného aktiva se považuje za převedené, pokud dojde ke splnění jakékoliv z následujících podmínek:

a) odběratel je schopen nebo má právo provozovat aktivum nebo dávat pokyny jiným k provozování tohoto aktiva způsobem, který odběratel určí, přičemž obdrží nebo kontroluje více než nevýznamné množství výkonů nebo jiných užitků pocházejících z daného aktiva;

b) odběratel je schopen nebo má právo kontrolovat fyzický přístup k předmětnému aktivu, přičemž obdrží nebo kontroluje více než nevýznamné množství výkonů nebo jiných užitků pocházejících z daného aktiva;

c) fakta a okolnosti naznačují, že je značně nepravděpodobné, že jedna či více stran kromě odběratele obdrží více než nevýznamné množství výkonů nebo jiných užitků vyrobených nebo generovaných daným aktivem během doby trvání smlouvy a že cena, kterou odběratel zaplatí za příslušný výkon, není sjednaná jako fixní za jednotku výkonu ani se nerovná běžné tržní ceně jednotky výkonu k datu dodání příslušného výstupu.

Prvotní a opětovné posouzení zda smlouva je leasingem nebo leasing obsahuje

10. Prvotní posouzení toho, zda smlouva obsahuje leasing, by mělo být provedeno na počátku leasingu, což je dřívější datum z data uzavření smlouvy a data zavázání se smluvních stran k základním ustanovením smlouvy, na základě všech známých faktů a okolností. Opětovné posouzení toho, zda smlouva obsahuje leasing, se provede, pouze pokud dojde ke splnění některé z následujících podmínek:

a) dojde ke změně smluvních ustanovení, pokud se netýkají pouze obnovení či prodloužení smlouvy;

b) dojde k uplatnění opce na obnovení leasingu nebo se smluvní strany dohodnou na jeho prodloužení, pokud však ustanovení o obnovení nebo prodloužení nebylo již původně obsaženo v leasingových podmínkách v souladu s odst. 4 IAS 17. Při obnovení nebo prodloužení smlouvy, které nemění jiná ustanovení původní smlouvy a je provedeno ještě před datem jejího vypršení, se postupuje dle odst. 6 – 9 pouze pro účely posouzení smlouvy v obnoveném nebo prodlouženém období;

c) dojde ke změně toho, zda je splnění závazku ze smlouvy závislé na použití konkrétního aktiva;

d) dojde k podstatné změně aktiva, například podstatné fyzické změně pozemku, budovy nebo zařízení.

11. Opětovné posouzení smlouvy je založeno na faktech a okolnostech známých k datu opětovného posouzení a s ohledem na zbývající dobu trvání smlouvy. Změny v odhadu (například odhadované množství výkonů, které mají být dodány odběrateli nebo jiným potencionálním odběratelům) nejsou důvodem pro opětovné posouzení. Pokud dojde k opětovnému posouzení smlouvy a dojde se k závěru, že nově obsahuje leasing (nebo již neobsahuje leasing), pak se smlouva začne vykazovat jako leasing (nebo se přestane vykazovat jako leasing):

a) v případech popsaných v odst. 10, v písm. a), c) a d), od okamžiku, kdy dojde ke změně okolností, které vyžadují opětovné posouzení;

b) v případě popsaném v odst. 10, písm. b), od počátku obnoveného nebo prodlouženého období.

Odlišení leasingových plateb od ostatních plateb

12. Pokud smlouva obsahuje leasing, smluvní strany použijí IAS 17 na tu část smlouvy, která se týká leasingu, pokud nejde o případy vyňaté z předmětu tohoto standardu podle odst. 2 IAS 17. Obdobně, pokud dohoda obsahuje leasing, je tento leasing klasifikován jako finanční nebo operativní podle odst. 7 – 19 IAS 17. Ostatní části smlouvy, které nepodléhají IAS 17, se vykazují v souladu s ostatními standardy.

13. Smluvně vyžadované platby a jiné protihodnoty musí být k datu uzavření smlouvy nebo k okamžiku opětovného posouzení smlouvy rozděleny pro účely uplatnění IAS 17 na díl připadající na leasingovou část smlouvy a na díl připadající na jiná plnění na základě poměru jejich reálných hodnot. Minimální leasingové platby definované v odst. 4 IAS 17 zahrnují pouze platby za leasing (tj. právo užívat aktivum), nikoli platby za jiná smluvní plnění (např. za služby nebo za spotřebovávané vstupy).

14. V některých případech odlišení plateb za leasing od plateb za ostatní plnění vyžaduje, aby odběratel použil odhadu. Je například možné, aby odběratel odhadl výši leasingových plateb s odkazem na smlouvu o leasingu srovnatelného aktiva, která neobsahuje žádná další plnění, nebo aby odhadl platby za ostatní plnění s odkazem na srovnatelné smlouvy a pak tyto platby odečetl od celkových smluvních plateb.

15. Pokud odběratel dospěje k názoru, že není možné platby od sebe spolehlivě oddělit, musí:

a) v případě finančního leasingu uznat aktivum a závazek v částce rovné reálné hodnotě aktiva, které bylo identifikováno v odst. 7 a 8 jako předmět leasingu. Následně je závazek snižován, tak jak jsou uhrazovány platby, a vyvolaný finanční náklad vyplývající ze závazku je uznán na základě odběratelovy přírůstkové výpůjční úrokové míry (*);

b) v případě operativního leasingu se se všemi smluvními platbami zachází jako s leasingovými platbami pro účely aplikace požadavků na zveřejnění obsažených v IAS 17, nicméně:

i) tyto platby musí být zveřejněny odděleně od minimálních leasingových plateb z ostatních smluv, které neobsahují platby za neleasingová plnění, a

ii) u těchto zveřejněných plateb musí být uvedeno, že obsahují platby za smluvní neleasingová plnění.

(*) Tj. přírůstková výpůjční úroková míra nájemce, tak jak je definována v odst. 4 IAS 17.

DATUM ÚČINNOSTI

16. Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Dřívější aplikace se doporučuje. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci pro účetní období počínající dříve než 1. lednem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

17. IAS 8 upravuje, jak účetní jednotka přistupuje ke změnám v účetních pravidlech, které jsou důsledkem prvotní aplikace interpretace. Účetní jednotka nemusí postupovat podle těchto ustanovení, když poprvé aplikuje tuto interpretaci. Pokud účetní jednotka využije této výjimky, musí aplikovat odst. 6 – 9 této interpretace na smlouvy, které existovaly na počátku nejstaršího účetního období, za které se vykazují srovnávací informace podle IFRS, a to na základě faktů a okolností, které existovaly na počátku toho období.

Dodatek

Změny IFRS 1 *První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

Tento dodatek účetní jednotka aplikuje pro roční účetní období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci v dřívějším účetním období, musí aplikovat tento dodatek ve stejném období.

A1. Standard IFRS 1 *První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a s ním související materiály se mění následujícím způsobem:

V odst. 12 se odkaz na odst. 13–25E mění na 13–25F.

V odst. 13, se mění písm. i) a j) a přidává se písm. k) následujícím způsobem:

i) pojistné smlouvy (odst. 25D),

j) závazky z vyřazení zahrnuté do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení (odst. 25E) a

k) leasingy (odst. 25F).

Za odst. 25E se přidává nový nadpis a odst. 25F následujícím způsobem:

LEASINGY

IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*

25F. Ten, kdo použije poprvé IFRS, může použít přechodná ustanovení IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*. V důsledku toho se může rozhodnout, zda smlouvy existující k datu přechodu na IFRS obsahují leasing na základě faktů a okolností existujících k tomuto datu.

INTERPRETACE IFRIC 5 zahrnující změnu IAS 39

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*

IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*

IAS 28 *Investice do přidružených podniků*

IAS 31 *Účasti ve společných podnicích*

IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (ve znění po revizi z roku 2003)

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, mínus 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) podniky (přispěvatelé) přispívají do fondu, jehož prostředky jsou investovány do různých aktiv, která mohou zahrnovat jak dluhové, tak i majetkové investice a která 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 mají omezený přístup nebo vůbec žádný přístup k jakémukoliv přebytku aktiv fondu převyšujícímu částku splňující kritéria použitelnosti 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.

5. Zbytková účast na fondu, která 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 majetkovým nástrojem vymezeným IAS 39 a není v předmětu působnosti této interpretace.

PŘEDMĚT SPORU

6. Sporné otázky řešené touto interpretací jsou:

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.

8. Přispěvatel určí, zda fond ovládá, spoluovládá nebo je jeho vliv jen významný použitím IAS 27, IAS 28, IAS 31 a SIC-12. Pokud platí některá z uvedených variant, pak vykáže přispěvatel svoji účast na fondu v souladu s těmito standardy.

9. Pokud přispěvatel fond neovládá, nespoluovládá ani nemá významný vliv, pak vykáže přispěvatel své právo získat refundaci z fondu jako náhradu v souladu s IAS 37. Tato náhrada musí být oceněna nižší ze dvou následujících částek:

a) částky vykázaného závazku z titulu demontáže a

b) podílu přispěvatele na reálné hodnotě těch čistých aktiv fondu, které jsou přiřaditelné 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 takové změně 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 odst. 10), je povinen zveřejnit informace požadované odst. 86 IAS 37.

13. Pokud přispěvatel vykazuje podíl na fondu v souladu s odst. 9, vykáže informace požadované odst. 85 písm. c) IAS 37.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční účetní období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Dřívější aplikace se doporučuje. Pokud účetní jednotka aplikuje tuto interpretaci pro účetní období počínající dříve než 1. lednem 2006, musí tuto skutečnost zveřejnit.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

15. Změny v účetních pravidlech se vykazují v souladu s požadavky na přechodná ustanovení obsažená v IAS 8.

Dodatek

Změna v IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*

Změna obsažená v tomto dodatku se použije pro roční účetní závěrky začínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro účetní závěrku začínající dříve, pak použije pro toto dřívější období i tuto změnu.

A1. V odstavci 2 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* se přidává bod s označením písm. j) následovně:

2. Tento standard se použije všemi účetními jednotkami na veškeré typy finančních nástrojů kromě:

…

j) práv na platby refundující účetní jednotce výdaje nezbytné k vypořádání závazků vykazovaných jednotkou jako rezerva v souladu s IAS 37* Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva *nebo závazků, na které byla v minulém období jednotkou vytvořena rezerva v souladu s IAS 37.