NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1260/2008

ze dne 10. prosince 2008,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 23

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

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

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008 [2] byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.

(2) Dne 29. března 2007 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) revidovaný mezinárodní účetní standard (IAS) 23 Výpůjční náklady (dále jen „revidovaný IAS 23“). Revidovaným IAS 23 se zrušuje možnost vykázat výpůjční náklady přímo v nákladech, pokud jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva. Všechny tyto výpůjční náklady se aktivují a vytvářejí součást pořizovacích nákladů na toto aktivum. Ostatní výpůjční náklady se mají vykazovat jako náklad. Revidovaným IAS 23 se nahrazuje IAS 23 Výpůjční náklady revidovaný v roce 1993.

(3) Výsledky konzultace skupiny technických odborníků (TEG) při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) potvrzují, že revidovaný IAS 23 splňuje technická kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002. V souladu s rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivity a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) [3], zvážila prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů stanovisko skupiny EFRAG ke schválení a sdělila Komisi, že toto stanovisko je vyvážené a objektivní.

(4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.

(5) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se mezinárodní účetní standard IAS 23 (revidovaný roku 1993) Výpůjční náklady nahrazuje mezinárodním účetním standardem IAS 23 (revidovaným roku 2007) Výpůjční náklady, jak je stanoven v příloze tohoto nařízení.

Článek 2

Podniky začnou standard IAS 23 (revidovaný roku 2007) uvedený v příloze tohoto nařízení uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího po dni 31. prosince 2008.

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 10. prosince 2008.

Za Komisi
Charlie McCREEVY
člen Komise

[1] Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1.
[3] Úř. věst. L 199, 21.7.2006, s. 33.

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IAS 23	IAS 23 *Výpůjční náklady* (revidovaný roku 2007)

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

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.

4 Účetní jednotka není povinna standard aplikovat na výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě:

(a) způsobilého aktiva oceňovaného reálnou hodnotou, například biologického aktiva; nebo

(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.

6 Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

(a) úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých půjček;

(b) odpisování diskontů nebo prémií souvisejících s půjčkami;

(c) odpisování vedlejších nákladů, vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček;

(d) finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 *Leasingy*; a

(e) kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

7 Způsobilými aktivy mohou v závislosti na okolnostech být:

(a) zásoby;

(b) výrobní továrny;

(c) zařízení na výrobu energie;

(d) nehmotná aktiva;

(e) investice ve formě investic do nemovitostí.

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.

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.

14 V rozsahu, ve kterém si účetní jednotka finanční prostředky obecně půjčí a používá je za účelem získání způsobilého aktiva, účetní jednotka určí částku výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky účetní jednotce, které nejsou splacené během období, kromě půjček specificky získaných za účelem získání způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů, kterou účetní jednotka aktivuje během období nesmí překročit částku výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.

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.

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.

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.

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.

UKONČENÍ IAS 23 (REVIDOVANÝ V ROCE 1993)

30 Tento standard nahrazuje IAS 23 *Výpůjční náklady*, který byl revidován v roce 1993.

Dodatek

Změna ostatních dokumentů

Změny v tomto dodatku se aplikují pro roční období počínající 1. ledna 2009 nebo později. Jestliže účetní jednotka aplikuje tento standard v dřívějším období, změny v tomto dodatku se aplikují i pro toto dřívější období. Ve změněných odstavcích je nový text podtržen a zrušený text je přeškrtnut.

A1 IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se mění takto.

Mění se odstavce 9, 12 a 13, za odstavec 25H se doplňuje nadpis a odstavec 25I, jakož i odstavec 47G tohoto znění:

„9 Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí na změny v účetních pravidlech provedené účetní jednotkou již používající IFRS; nepoužijí se v případě přechodu na IFRS u *prvouživatele*, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 25D, 25H, 25I, 34A a 34B.

12 Tento standard vymezuje dvě skupiny výjimek ze zásady, že počáteční rozvaha sestavená účetní jednotkou podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:

(a) odstavce 13–25I a 36A–36C obsahují výjimky z některých požadavků jiných IFRS;

(b) odstavce 26–34B zakazují retrospektivní aplikaci některých ustanovení jiných IFRS.

13 Účetní jednotka se může rozhodnout využít jednu nebo více následujících výjimek:

(a) …

(l) ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při prvotním uznání (odstavec 25G);

(m) finanční aktivum nebo nehmotné aktivum vykazované v souladu s IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb* (odstavec 25H); a

(n) výpůjční náklady (odstavec 25I).

Účetní jednotka nesmí použít tyto výjimky analogicky na další položky.

Výpůjční náklady

25I Prvouživatel může aplikovat přechodná ustanovení odstavců 27 a 28 IAS 23 *Výpůjční náklady*, revidovaná v roce 2007. Datum účinnosti uvedené v těchto odstavcích se interpretuje jako 1. ledna 2009 nebo datum přechodu na IFRS, pokud nastane později.

47G Účetní jednotka aplikuje změny v odstavcích 13(n) a 25I pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Jestliže účetní jednotka aplikuje IAS 23 pro dřívější období, tyto změny se aplikují pro toto dřívější období.“

A2 V IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* se poslední věta odstavce 110 zrušuje.

A3 V IAS 7 *Výkazy peněžních toků* se odstavec 32 mění takto:

„32 Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve výkazu peněžních toků, ať již byla uznána jako náklad ve výsledovce, nebo aktivována v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.“

A4 V IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* se poslední věta odstavce 18 mění takto:

„18 Náklady, které mohou být obecně přičitatelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují také výpůjční náklady.“

A5 V IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* se odstavec 23 mění takto:

„23 Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení představují hotovostní ekvivalent ceny k datu jejich uznání. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější než jsou obvyklé fakturační podmínky, rozdíl mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou částkou platby se vykáže jako úrok za dobu trvání úvěru, pokud není takový úrok aktivován v souladu s IAS 23.“

A6 V IAS 38 *Nehmotná aktiva* se odstavec 32 mění takto:

„32 Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena na delší než běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem hotovostní ekvivalent ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je zachycen jako úrokový náklad za dobu splatnosti, pokud není aktivován v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.“

A7 V IFRIC Interpretace 1 *Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích* se odstavec 8 mění takto:

„8 Periodické odvíjení diskontu se vykazuje v hospodářském výsledku jako finanční náklad tak, jak k nim bude docházet. Aktivace podle IAS 23 není povolena.“