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) 2017/1987 ze dne 31. října 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M55**	Nařízení Komise (EU) 2017/1988 ze dne 3. listopadu 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M56**	Nařízení Komise (EU) 2017/1989 ze dne 6. listopadu 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M57**	Nařízení Komise (EU) 2017/1990 ze dne 6. listopadu 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M58**	Nařízení Komise (EU) 2018/182 ze dne 7. února 2018	L 34	1	8.2.2018
►**M59**	Nařízení Komise (EU) 2018/289 ze dne 26. února 2018	L 55	21	27.2.2018

►**M60**	Nařízení Komise (EU) 2018/400 ze dne 14. března 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M61**	Nařízení Komise (EU) 2018/519 ze dne 28. března 2018	L 87	3	3.4.2018

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

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (revidovaný roku 2007)
IAS 2	*Zásoby*
IAS 7	*Výkaz o peněžních tocích*
IAS 8	*Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*
IAS 10	*Události po skončení účetního období*
IAS 11	*Smlouvy o zhotovení*
IAS 12	*Daně ze zisku*
IAS 16	*Pozemky, budovy a zařízení*
IAS 17	*Leasingy*
IAS 18	*Výnosy*
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*
IAS 32	*Finanční nástroje: vykazování*
IAS 33	*Zisk na akcii*
IAS 34	*Mezitímní účetní výkaznictví*
IAS 36	*Snížení hodnoty aktiv*
IAS 37	*Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*
IAS 38	*Nehmotná aktiva*
IAS 39	*Finanční nástroje: účtování a oceňování*

▼B

IAS 40	*Investice do nemovitostí*
IAS 41	*Zemědělství*
IFRS 1	*První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*
IFRS 2	*Úhrady vázané na akcie*
IFRS 3	*Podnikové kombinace*
IFRS 4	*Pojistné smlouvy*
IFRS 5	*Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*
IFRS 6	*Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*
IFRS 7	*Finanční nástroje: zveřejňování*
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*
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*
IFRIC 12	Výklad IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*
IFRIC 13	Výklad IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy
IFRIC 14	Výklad IFRIC 14 *IAS 19* – Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce
IFRIC 15	Výklad IFRIC 15 *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*
IFRIC 16	Výklad 16 IFRIC: *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*
IFRIC 17	Výklad IFRIC 17 *Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům*
IFRIC 18	Výklad IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků*
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*
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*
SIC-27	*Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*
SIC-29	*Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb*
SIC-31	*Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*
SIC-32	*Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky*

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.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 1

Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

CÍL

1 Tento standard stanoví východiska pro sestavování a zveřejňování obecné účetní závěrky, aby byla zajištěna srovnatelnost účetních závěrek účetní jednotky se závěrkami za předchozí období i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Stanoví všeobecné požadavky na zveřejňování účetních závěrek, jejich strukturu a minimální požadavky na jejich obsah.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Účetní jednotka použije tento standard při sestavení a zveřejnění obecné účetní závěrky sestavené a zveřejňované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

3 Uznávání, oceňování a zveřejnění specifických transakcí a dalších událostí je zpracováno v jiných IFRS.

▼M32

4 Tento standard se nevztahuje na strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních závěrek v souladu s IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*. Odstavce 15–35 se však na tyto účetní závěrky vztahují. Tento standard se stejnou měrou vztahuje na všechny účetní jednotky, včetně těch, které předkládají konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, a těch, které předkládají individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Individuální účetní závěrka*.

▼M5

5 Tento standard používá terminologii odpovídající potřebám účetních jednotek zřízených za účelem dosahování zisku, včetně podnikatelských jednotek veřejného sektoru. Pokud účetní jednotky vyvíjející neziskové činnosti v soukromém nebo veřejném sektoru aplikují tento standard, mohou mít potřebu změnit použité popisy pro určité řádkové položky účetních výkazů a také názvy samotných účetních výkazů.

6 Podobně platí, že účetní jednotky, které nemají vlastní kapitál podle definice v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* (například některé podílové fondy), a účetní jednotky, jejichž akciový kapitál není typickým vlastním kapitálem (například některá družstva), mohou být nuceny přizpůsobit zveřejňování podílů členů nebo podílníků v účetních závěrkách.

DEFINICE

▼M53

7. V tomto standardu se používají následující pojmy definované takto:

▼M5

Obecné účetní závěrky (označované jako účetní závěrky) jsou takové závěrky, jež splňují potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc požadovat sestavy přizpůsobené svým konkrétním informačním potřebám.

Neproveditelný Aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení veškerého přiměřeného úsilí.

▼M5

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 vytvořené Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějším Stálým interpretačním výborem (SIC).

Významný Opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace.

Při posuzování toho, zda opomenutí nebo chybná uvedení položek mohou ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů a být proto významná, je nutno vzít v úvahu charakter těchto uživatelů. *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky* uvádí v odstavci 25, že se „u uživatelů předpokládá, že mají dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit, účetnictví a vůli studovat informace s náležitou pílí“. Proto musí posuzování brát v úvahu, jak mohou být ovlivněni v přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelé, u nichž se mohou tyto atributy důvodně předpokládat.

►M31 *Komentáø* obsahuje další informace k informacím prezentovaným ve výkazu o finanční pozici, výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, ◄ individuálním ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ (pokud je zveřejňován), výkazu změn ve vlastním kapitálu a výkazu o peněžních tocích. Komentář obsahuje popis a rozbor položek zveřejňovaných v těchto výkazech a informace, které nesplňují podmínky pro zahrnutí do těchto výkazů.

▼M53

***Ostatní úplný výsledek* obsahuje položky výnosů a nákladů (včetně reklasifikačních úprav), které nejsou vykazovány v zisku nebo ztrátě, jak je požadováno nebo povoleno jinými standardy.**

Součástmi ostatního úplného výsledku jsou:

▼M31

(a) změny ve fondu z přecenění (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);

(b) přecenění plánů definovaných požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

▼M5

(c) zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*);

▼M53

(d) zisky a ztráty z investic do kapitálových nástrojů určených za oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9 *Finanční nástroje*;

▼M53

(da) zisky a ztráty z finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9.

(e) efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků a zisky a ztráty ze zajišťovacích nástrojů, které zajišťují investice do kapitálových nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 IFRS 9 (viz kapitola 6 IFRS 9);

(f) pro určité závazky označené za oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty částka odpovídající změně v reálné hodnotě, která je důsledkem změn úvěrového rizika souvisejícího s tímto závazkem (viz odstavec 5.7.7 IFRS 9);

(g) změny v časové hodnotě opcí při oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opční smlouvy, přičemž za zajišťovací nástroj budou označeny pouze změny vnitřní hodnoty (viz kapitola 6 IFRS 9);

(h) změny v hodnotě forwardových částí forwardových smluv při oddělení forwardové části a spotové části forwardové smlouvy v případě, že za zajišťovací nástroj budou označeny pouze změny spotové části, a změny hodnoty měnového bazického rozpětí (basis spread) finančního nástroje v případě, že budou vyloučeny z určení finančního nástroje za zajišťovací nástroj (viz kapitola 6 IFRS 9).

▼M5

Vlastníci jsou držitelé nástrojů klasifikovaných jako vlastní kapitál.

Hospodářský výsledek jsou celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku.

Reklasifikační úpravy jsou částky reklasifikované do hospodářského výsledku běžného období, které byly v běžném období nebo v minulých obdobích vykazovány jako ostatní úplný výsledek.

Úplný výsledek celkem je změna ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.

Úplný výsledek celkem obsahuje všechny komponenty „hospodářského výsledku“ a „ostatního úplného výsledku“.

8 I když tento standard používá termín „ostatní úplný výsledek“, „hospodářský výsledek“ a „úplný výsledek celkem“, může účetní jednotka použít k popisu těchto položek i jiné termíny, pokud bude jejich význam jasný. Účetní jednotka může například použít termín „čistý zisk“ pro popis hospodářského výsledku.

▼M6

8A Následující pojmy jsou popsány v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a jsou použity v tomto standardu ve smyslu upřesněném v IAS 32:

(a) finanční nástroj s prodejní opcí klasifikovaný jako kapitálový nástroj (popsaný v odstavcích 16A a 16B IAS 32);

(b) nástroj, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a je klasifikován jako kapitálový nástroj (popsaný v odstavcích 16C a 16D IAS 32).

▼M5

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účel účetní závěrky

9 Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky. Cílem obecné účetní závěrky je poskytování informací o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému spektru uživatelů, kterým tyto informace pomohou při ekonomických rozhodováních. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky dozoru vedení nad svěřenými zdroji. K dosažení tohoto cíle poskytuje účetní závěrka informace o těchto položkách účetní jednotky:

(a) aktiva;

(b) závazky;

(c) vlastní kapitál;

(d) výnosy a náklady včetně zisků a ztrát;

(e) vklady a výplaty vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci a

(f) peněžní toky.

Tyto informace společně s dalšími informacemi v komentáři pomáhají uživatelům účetních závěrek předvídat budoucí peněžní toky účetní jednotky, zejména jejich načasování a míru jistoty.

Součásti účetní závěrky

▼M49

10 Úplná sada účetní závěrky obsahuje:

a) výkaz o finanční pozici ke konci období;

b) výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za období;

c) výkaz o změnách vlastního kapitálu za období;

d) výkaz o peněžních tocích za období;

e) komentář obsahující významná účetní pravidla a ostatní vysvětlující informace;

ea) srovnávací informace ve vztahu k předcházejícímu období, jak uvedeno v odstavcích 38 a 38 A, a

f) výkaz o finanční pozici k počátku předcházejícího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní politiku retrospektivně nebo provádí retrospektivní přepracování položek účetní závěrky nebo pokud reklasifikuje položky své účetní závěrky v souladu s odstavci 40 A–40D.

Účetní jednotka může používat pro výkazy jiné názvy, než které se používají v tomto standardu. Účetní jednotka může například používat název „výkaz o úplném výsledku“ místo názvu „výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku“.

▼M31

10A Účetní jednotka smí předkládat prezentovat samostatný výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, kde hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek jsou prezentovány ve dvou oddílech. Tyto oddíly se předkládají dohromady, přičemž nejprve je prezentován oddíl hospodářského výsledku a po něm přímo následuje oddíl ostatního úplného výsledku. Účetní jednotka může prezentovat oddíl hospodářského výsledku v samostatném výkazu zisků a ztrát. V takovém případě samostatný výkaz zisků a ztrát bezprostředně předchází výkaz prezentující úplný výsledek, který začíná hospodářským výsledkem.

▼M5

11 Účetní jednotka prezentuje s rovnocennou důležitostí všechny výkazy, které jsou součástí úplné sady účetní závěrky.

▼M31

_____

▼M5

13 Řada účetních jednotek zveřejňuje kromě účetní závěrky také finanční zprávu vedení, která popisuje a vysvětluje hlavní ukazatele finanční výkonnosti účetní jednotky, její finanční situaci a základní nejistoty, jimž čelí. Taková zpráva může obsahovat přehled:

(a) hlavních faktorů a vlivů určujících finanční výkonnost včetně změn prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí činnost, reakcí účetní jednotky na tyto změny a jejich dopady, a dále pravidla účetní jednotky pro investice do udržení a zvýšení finanční výkonnosti, včetně dividendové politiky;

(b) zdrojů financování účetní jednotky a jejího cílového poměru závazků k vlastnímu kapitálu a

(c) zdrojů účetní jednotky, které nejsou zachyceny ve výkazu o finanční situaci podle IFRS.

14 Řada účetních jednotek zveřejňuje mimo účetní závěrky také zprávy a výkazy, jako jsou zprávy týkající se životního prostředí a výkazy o přidané hodnotě, zejména v odvětvích, ve kterých jsou faktory ochrany životního prostředí podstatné a ve kterých jsou zaměstnanci považováni za významnou skupinu uživatelů. Rozsah platnosti IFRS se na tyto výkazy a zprávy zveřejňované mimo účetní závěrku nevztahuje.

Obecná ustanovení

Věrné zobrazení a soulad s IFRS

15 Účetní závěrka musí zobrazovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení vyžaduje důvěryhodné zobrazení dopadů transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro vykázání aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených v *Koncepčním rámci*. Předpokládá se, že výsledkem použití IFRS s dodatečným zveřejněním, je-li nutné, je účetní závěrka, která podává věrný obraz.

16 Účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je v souladu s IFRS, uvede v komentáři explicitní a bezvýhradné prohlášení o souladu. Účetní jednotka nesmí o účetní závěrce prohlásit, že je v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky IFRS.

▼**M5**

17 Prakticky za všech okolností dosahuje účetní jednotka věrného zobrazení souladem s příslušnými IFRS. Věrné zobrazení rovněž vyžaduje, aby účetní jednotka:

(a) zvolila a aplikovala účetních pravidla v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. IAS 8 stanoví hierarchii závazných postupů, které vedení bere v úvahu v případě chybějícího IFRS vztahujícího se konkrétně k určité položce.

(b) prezentovala informace včetně účetních pravidel způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace.

(c) poskytla další zveřejnění v případech, kdy soulad se specifickými požadavky IFRS je nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky.

18 Nevhodná účetní pravidla nemůže účetní jednotka napravit ani zveřejněním aplikovaných účetních pravidel, ani komentářem či vysvětlujícími podklady.

19 V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem některého IFRS by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, účetní jednotka upustí od daného požadavku způsobem stanoveným v odstavci 20, jestliže takový odklon relevantní regulační nebo právní rámec vyžaduje nebo nezakazuje.

20 Jestliže se účetní jednotka odklonila od aplikace požadavku některého IFRS v souladu s odstavcem 19, je povinna zveřejnit:

(a) informaci o tom, že vedení došlo k závěru, že účetní závěrka zobrazuje věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky;

(b) že bylo dosaženo souladu s příslušnými IFRS s výjimkou toho, že došlo k odklonu od určitého požadavku za účelem dosažení věrného zobrazení;

(c) název IFRS, od kterého se účetní jednotka odklonila, povahu odklonu včetně způsobu řešení, který by předmětný IFRS vyžadoval, důvod, proč by dané řešení bylo za těchto okolností tak zavádějící, že by vedlo ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, a přijaté řešení a

(d) u každého zveřejňovaného období finanční dopad odklonu na jednotlivé položky účetní závěrky, pokud by byly vykazovány v souladu s daným požadavkem.

21 Jestliže se účetní jednotka odchýlila od požadavku některého IFRS v předchozím období a daná odchylka ovlivní částky zahrnuté do účetní závěrky běžného období, musí být provedeno zveřejnění stanovené v odstavci 20(c) a (d).

▼M5

22 Odstavec 21 platí například v případech, kdy se účetní jednotka odchýlila v předchozím období od požadavků některého IFRS pro oceňování aktiv nebo závazků a tento odklon ovlivňuje oceňování změn v aktivech a závazcích vykázaných v účetní závěrce běžného období.

23 V případě, že by nastaly naprosto výjimečné okolnosti, při kterých vedení dospěje k závěru, že soulad s požadavkem některého IFRS by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, ale relevantní regulační nebo právní rámec zakazuje odklon od takového požadavku, účetní jednotka v maximálním možném rozsahu omezí dopad zjištěných zavádějících aspektů souladu zveřejněním následujících informací:

(a) název předmětného IFRS, povahu požadavku a důvod, proč vedení dospělo k závěru, že soulad s daným požadavkem je za daných okolností natolik zavádějící, že vede ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, a

(b) u každého zveřejňovaného období úpravy jednotlivých položek v účetní závěrce, o kterých vedení rozhodlo, že by byly nutné k dosažení věrného obrazu.

24 Pro účely odstavců 19 - 23 je informace v konfliktu s cílem účetní závěrky v případech, kdy nezobrazuje věrně transakce, další události a podmínky, jež má buď zobrazovat, nebo u kterých se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat, a v důsledku toho je pravděpodobné, že tato informace může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Při hodnocení, zda by soulad s určitým požadavkem některého IFRS byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, zváží vedení následující body:

(a) proč za daných konkrétních okolností není dosaženo cíle účetní závěrky a

(b) jak se liší okolnosti účetní jednotky od ostatních účetních jednotek, které jsou v souladu s daným požadavkem. Jestliže jiné účetní jednotky v podobné situaci jsou v souladu s daným požadavkem, existuje vyvratitelná domněnka, že shoda účetní jednotky s předmětným požadavkem by nebyla natolik zavádějící, že by způsobila konflikt s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*.

Trvání podniku

25 Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost účetní jednotky pokračovat v trvání. Účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat účetní jednotku nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit. Je-li si vedení při svém hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, musí účetní jednotka takové nejistoty zveřejnit. Jestliže účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, musí tuto skutečnost zveřejnit spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč účetní jednotka nepředpokládá trvání svého podniku.

▼M5

26 Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení účetní jednotky veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším o době nejbližších dvanácti měsíců od konce účetního období. Rozsah uvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže účetní jednotka má za sebou historii ziskové činnosti a pohotový přístup k finančním zdrojům, může účetní jednotka bez podrobných analýz dospět k závěru, že je předpoklad trvání podniku jakožto základna účetnictví přiměřený. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje náhradního financování předtím, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.

Akruální báze účetnictví

27 Účetní jednotka sestaví svoji účetní závěrku s výjimkou informací o peněžních tocích na akruální bázi účetnictví.

28 Jestliže se používá akruální báze účetnictví, uznává účetní jednotka položky jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady (prvky účetní závěrky), pokud splňují definice a kritéria vykázání daných prvků v *Koncepčním rámci*.

Významnost a agregace

29 Každou významnou třídu podobných položek musí účetní jednotka v účetní závěrce vykázat samostatně. Položky rozdílné povahy nebo funkce vykazuje účetní jednotka samostatně, pokud nejsou nevýznamné.

30 Účetní závěrka je výsledkem zpracování velkého počtu transakcí nebo dalších událostí, které jsou agregovány do tříd v souladu s jejich povahou nebo funkcí. Konečným stádiem procesu agregace a klasifikace je vykázání zkrácených a klasifikovaných dat, která tvoří položky řádků v účetní závěrce. Jestliže řádková položka není samostatně významná, je agregována s ostatními položkami ve výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby vyžadovala samostatné vykázání ve výkazech, může být dostatečně významná, aby byla zveřejněna samostatně v komentáři.

▼M49

30A Při používání tohoto a jiných IFRS účetní jednotka rozhodne, při zohlednění všech relevantních skutečností a okolností, jak bude agregovat informace v účetní závěrce včetně komentáře. Účetní jednotka nesmí snížit srozumitelnost své účetní závěrky tím, že zastře významné informace informacemi nevýznamnými nebo agreguje významné položky, jež mají odlišnou povahu nebo funkci.

31 Některé IFRS specifikují informace, které musí být uvedeny v účetní závěrce včetně komentáře. Účetní jednotka nemusí poskytovat určité zveřejnění požadované IFRS, pokud informace vyplývající z uvedeného zveřejnění není významná. Tak tomu je i tehdy, pokud IFRS obsahuje výčet specifických požadavků nebo je charakterizuje jako požadavky minimální. Účetní jednotka rovněž zváží, zda poskytnout další zveřejnění v případech, kdy splnění specifických požadavků IFRS nepostačuje k tomu, aby uživatelé účetní závěrky mohli pochopit vliv určitých transakcí, jiných událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

▼M5

Kompenzace

32 Účetní jednotka nesmí kompenzovat aktiva a závazky, výnosy a náklady, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje některý IFRS.

▼M5

33 Účetní jednotka vykazuje odděleně jak aktiva a závazky, tak výnosy a náklady. Kompenzace ve výkazech o úplném výsledku nebo o finanční situaci nebo v samostatném ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ (pokud je prezentován), s výjimkou případů, kdy kompenzace odráží podstatu transakce nebo jiné události, snižuje jednak schopnost uživatelů pochopit transakce, jiné události a podmínky, které se objevily, tak i jejich schopnost hodnotit budoucí peněžní toky účetní jednotky. Ocenění aktiv snížených o částky vyjadřující snížení jejich hodnoty, například opravná položka k zastaralým zásobám a pochybné části pohledávek, neznamená kompenzaci.

▼M52

34 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vyžaduje, aby účetní jednotka oceňovala výnosy ze smluv se zákazníky částkou protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb. Částka vykázaných výnosů odráží například všechny obchodní srážky a množstevní slevy, které účetní jednotka poskytuje. Účetní jednotka realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy z hlavní činnosti, ale existují vedle hlavních výdělečných činností. Účetní jednotka vykáže výsledky těchto transakcí jako vzájemné započtení výnosů a souvisejících nákladů vyplývajících z dané transakce, pokud takové vykázání odráží podstatu transakce nebo jiné události. Například:

(a) účetní jednotka vykazuje zisky a ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv v částce rozdílu mezi protihodnotou při vyřazení aktiv a účetní hodnotou aktiv včetně souvisejících nákladů spojených s prodejem; a

▼M5

(b) účetní jednotka smí vykazovat výdaje související s rezervou vykazovanou v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* refundované na základě smluvního uspořádání s třetí stranou (například dodavatelská záruční smlouva) snížené o příslušnou refundaci.

35 Účetní jednotka dále vykazuje na čisté bázi zisky a ztráty vznikající na základě skupiny podobných transakcí, například kurzové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vznikající z finančních nástrojů držených k obchodování. Jsou-li však takové zisky a ztráty významné, vykazuje je účetní jednotka samostatně.

Frekvence vykazování

36 Účetní jednotka zveřejňuje úplnou sadu účetní závěrky (včetně srovnávacích informací) minimálně ročně. Pokud účetní jednotka mění konec svého účetního období a zveřejňuje účetní závěrku za období delší nebo kratší než jeden rok, musí jako doplněk k období pokrytému účetní závěrkou zveřejnit:

(a) důvod pro použití delšího nebo kratšího období, a

(b) skutečnost, že částky vykazované v účetní závěrce nejsou zcela srovnatelné.

37 Účetní jednotka běžně sestavuje účetní závěrku za období jednoho roku. Z praktických důvodů však některé účetní jednotky preferují vykazovat například za období 52 týdnů. Tento standard takovou praxi nezakazuje.

▼M5

Srovnávací informace

▼M36

Minimální srovnávací informace

38 **S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných některým IFRS musí účetní jednotka u všech částek vykázaných v účetní závěrce za běžné období prezentovat srovnávací informace o předcházejícím období. Účetní jednotka poskytne srovnávací informace také k informacím popisného typu, jsou-li relevantní pro pochopení účetní závěrky běžného období.**

38A **Účetní jednotka prezentuje minimálně dva výkazy o finanční pozici, dva výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, dva samostatné výkazy zisků a ztrát (jsou-li prezentovány), dva výkazy o peněžních tocích a dva výkazy o změnách vlastního kapitálu a související komentář.**

38B V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za předchozí období nadále relevantní i v běžném období. Účetní jednotka například zveřejňuje v běžném období podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl ke konci předcházejícího období nejistý a stále ještě není vyřešen. Uživatelé mohou mít užitek ze zveřejnění informací o tom, že existovala nejistota ke konci předcházejícího období, a ze zveřejnění informací o krocích, které byly podniknuty v průběhu období k vyřešení této nejistoty.

Další srovnávací informace

38C Účetní jednotka může vedle minimální srovnávací účetní závěrky požadované standardy IFRS prezentovat další srovnávací informace, pokud jsou tyto informace vypracovány v souladu se standardy IFRS. Tyto srovnávací informace mohou sestávat z jednoho nebo více výkazů uvedených v odstavci 10, avšak nemusí zahrnovat úplnou sadu účetní závěrky. Pokud tomu tak je, prezentuje účetní jednotka k uvedeným dalším výkazům související komentářové informace.

38D Účetní jednotka může například prezentovat třetí výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku (čímž prezentuje běžné období, předcházející období a jedno další srovnatelné období). Účetní jednotka však nemusí prezentovat třetí výkaz o finanční pozici, třetí výkaz o peněžních tocích nebo třetí výkaz o změnách vlastního kapitálu (tj. další srovnávací závěrku). Účetní jednotka je povinna prezentovat v komentáři k účetní závěrce srovnávací informace související s dalším výkazem zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.

_____

Změna účetní metody, retrospektivní přepracování nebo reklasifikace

40A **Účetní jednotka prezentuje třetí výkaz o finanční pozici k začátku předcházejícího období vedle minimální srovnatelné účetní závěrky požadované v odstavci 38A, pokud:**

(a) **používá účetní metodu retrospektivně, provádí retrospektivní přepracování položek v účetní závěrce nebo reklasifikuje položky ve své účetní závěrce, a**

▼M36

(b) **retrospektivní použití, retrospektivní přepracování nebo reklasifikace má značný dopad na informace ve výkazu o finanční pozici na začátku předchozího období.**

40B Za okolností popsaných v odstavci 40A prezentuje účetní jednotka tři výkazy o finanční pozici, a sice:

(a) ke konci běžného období,

(b) ke konci předcházejícího období a

(c) k začátku předcházejícího období.

40C Pokud je účetní jednotka povinna prezentovat další výkaz o finanční pozici v souladu s odstavcem 40A, musí zveřejnit informace požadované v odstavcích 41–44 a IAS 8. Nemusí však prezentovat související komentář k úvodním výkazu o finanční pozici na začátku předcházejícího období.

40D Datum uvedeného úvodního výkazu o finanční pozici odpovídá počátku předchozího období bez ohledu na to, zda účetní závěrka účetní jednotky prezentuje srovnávací informace za dřívější období (jak je povoleno v odstavci 38C).

41 Pokud účetní jednotka mění vykazování nebo klasifikaci položek v účetní závěrce, musí reklasifikovat také srovnávací částky s výjimkou situace, kdy je reklasifikace neproveditelná. Pokud účetní jednotka reklasifikuje srovnávací částky, zveřejní (včetně stavu k začátku předchozího období):

(a) povahu reklasifikace;

(b) částku každé položky nebo třídy položek, které se reklasifikují, a

(c) důvod reklasifikace.

▼M5

42 Pokud je neproveditelné reklasifikovat srovnávací částky, je účetní jednotka povinna zveřejnit:

(a) důvod, proč nebyla reklasifikace částek provedena, a

(b) povahu úprav, které by byly provedeny, kdyby částky byly reklasifikovány.

43 Zvýšení srovnatelnosti informací mezi obdobími pomáhá uživatelům přijímat ekonomická rozhodnutí zejména tím, že jim umožňuje hodnotit trendy ve finančních informacích za účelem provádění předpovědí. Za určitých okolností je reklasifikace srovnávacích informací za určité předchozí období za účelem dosažení porovnatelnosti s běžným obdobím neproveditelná. Údaje například nemusely být v předchozím období (obdobích) shromažďovány způsobem, který umožňuje jejich reklasifikaci, a zpětné vytváření daných údajů může být neproveditelné.

44 IAS 8 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou požadovány v případech, kdy účetní jednotka změní účetní pravidla nebo opravuje chybu.

▼M5

Konzistence zveřejnění

45 Účetní jednotka musí zachovat způsob zveřejnění a klasifikaci položek v účetní závěrce z jednoho účetního období do dalšího; výjimkou jsou následující případy:

(a) je zřejmé, že v důsledku podstatné změny v povaze provozní činnosti účetní jednotky nebo v důsledku kontroly účetní závěrky účetní jednotky by jiný způsob zveřejnění nebo klasifikace byl vhodnější s ohledem na kritéria výběru a aplikace účetních pravidel podle IAS 8; nebo

(b) některý IFRS vyžaduje změny ve způsobu zveřejnění údajů.

46 Například významné pořízení či vyřazení majetku nebo kontrola způsobu zveřejnění účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka by měla být sestavována odlišným způsobem. Účetní jednotka změní zveřejnění své účetní závěrky pouze v případě, že změna způsobu zveřejnění poskytne spolehlivé informace, které budou relevantnější pro uživatele účetní závěrky, a revidovaná struktura bude navazovat na předchozí, takže nebude narušena srovnatelnost obou závěrek. Při provádění takových změn ve způsobu zveřejnění účetní jednotka reklasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavci 41 a 42.

STRUKTURA A OBSAH

Úvod

47 Tento standard vyžaduje zveřejnění specifických údajů ve výkazu o finanční situaci nebo ve výkazu o úplném výsledku, v samostatném ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ (pokud je prezentován) nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu a vyžaduje i zveřejnění dalších řádkových položek v těchto výkazech nebo komentáři. IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* stanoví požadavky na zveřejnění informací o peněžních tocích.

48 Tento standard v některých případech používá pojem „zveřejnění“ v širokém smyslu, což představuje uvádění údajů, které se mají vyskytovat v účetní závěrce jako celku. Zveřejnění jsou vyžadována rovněž dalšími IFRS. Není-li v tomto standardu nebo jiném IFRS uvedeno jinak, je možné požadované údaje uvádět v kterékoliv části účetní závěrky.

Identifikace účetní závěrky

49 Účetní jednotka musí účetní závěrku jasně identifikovat a odlišit ji od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu.

50 IFRS se vztahují pouze na účetní závěrku, nikoli však nutně na další informace prezentované ve výroční zprávě, výkazy pro regulátory nebo jiné dokumenty. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou sestaveny podle IFRS, od jiných informací, které mohou být užitečné pro uživatele, ale nejsou předmětem požadavků těchto standardů.

51 Účetní jednotka musí jasně identifikovat jednotlivé komponenty účetní závěrky a komentáře. Dále musí účetní jednotka výrazně označit následující informace a musí tyto informace také zopakovat, je-li to nutné pro správné pochopení zveřejňovaných informací:

(a) název vykazující účetní jednotky nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu účetnímu období;

(b) zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou účetní jednotku nebo skupinu účetních jednotek;

▼M5

(c) datum konce účetního období nebo období pokryté danou účetní závěrkou nebo komentářem;

(d) měna vykazování podle definice v IAS 21 a

(e) úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek v účetní závěrce.

52 Účetní jednotka plní požadavky odstavce 51 zveřejněním vhodného záhlaví stránek, výkazů, komentáře, sloupců a podobně. Při rozhodování o nejlepším způsobu zveřejnění těchto informací je třeba použít úsudek. Jestliže například účetní jednotka zveřejňuje účetní závěrku elektronicky, obvykle se nepoužívají samostatné stránky; účetní jednotka prezentuje výše uvedené informace tak, aby bylo zaručeno správné pochopení informací zahrnutých do účetní závěrky.

53 Účetní jednotka často vytvoří srozumitelnější účetní závěrku, pokud zveřejňuje údaje v tisících nebo miliónech jednotek měny vykazování. To je přijatelné, pokud účetní jednotka zveřejní úroveň zaokrouhlování a nevynechá významné informace.

Výkaz o finanční situaci

Informace zveřejňované ve výkazu o finanční situaci

▼M49

54 Výkaz o finanční pozici obsahuje řádkové položky, které uvádějí tyto částky:

▼M5

(a) pozemky, budovy a zařízení;

(b) investiční nemovitý majetek;

(c) nehmotná aktiva;

(d) finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených v bodech (e), (h) a (i));

(e) investice vykazované ekvivalenční metodou;

▼M45

(f) biologická aktiva v oblasti působnosti IAS 41 *Zemědělství*;

▼M5

(g) zásoby;

(h) obchodní a jiné pohledávky;

(i) peníze a peněžní ekvivalenty;

(j) celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*;

(k) obchodní a jiné závazky;

(l) rezervy;

(m) finanční závazky (s výjimkou částek uvedených v bodech (k) a (l));

(n) závazky a aktiva splatné daně podle definice v IAS 12 *Daně ze zisku*;

▼M5

(o) odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12;

(p) závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji podle IFRS 5;

(q) ►M11 nekontrolní podíl ◄ prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a

(r) vydaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti.

▼M49

55 Účetní jednotka zveřejňuje ve výkazu o finanční pozici další řádkové položky (a to i tak, že rozčlení řádkové položky uvedené v odstavci 54), záhlaví a mezisoučty, pokud je takové zveřejnění relevantní pro pochopení její finanční pozice.

55A Pokud účetní jednotka zveřejňuje mezisoučty v souladu s odstavcem 55, uvedené mezisoučty musí:

a) sestávat z řádkových položek tvořených částkami vykázanými a oceněnými v souladu s IFRS;

b) být prezentovány a označeny způsobem, který zajišťuje, že jsou řádkové položky, které tvoří mezisoučet, jasné a srozumitelné;

c) být v každém období konzistentní s odstavcem 45 a

d) nesmí být zdůrazněny více než mezisoučty a součty vyžadované v IFRS pro výkaz o finanční pozici.

▼M5

56 Jestliže účetní jednotka rozlišuje ve svém výkazu o finanční situaci krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jakožto samostatné kategorie, nesmí klasifikovat odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky).

57 Tento standard nepředepisuje pořadí ani formát, ve kterém se mají položky vykazovat. Odstavec 54 pouze uvádí přehled položek, jejichž povaha nebo funkce jsou podstatně odlišné, a proto vyžadují samostatné zveřejnění ve výkazu o finanční situaci. Dále:

(a) jsou zahrnuty řádky, pokud velikost, povaha nebo funkce položky nebo agregace podobných položek jsou takové, že samostatné vykázání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky, a

(b) použité popisy a pořadí položek nebo agregace podobných položek mohou být upraveny podle povahy účetní jednotky a jejích transakcí tak, aby poskytly informace relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky. Například finanční instituce může upravit výše uvedené popisy tak, aby poskytly informace, které odpovídají její činnosti.

58 Účetní jednotka založí posouzení toho, zda budou prezentovány samostatně další položky, na hodnocení následujících bodů:

(a) povaha a likvidita aktiv;

(b) funkce aktiv v rámci účetní jednotky a

(c) částky, povaha a načasování závazků.

▼M5

59 Použití různých základen oceňování pro různé třídy aktiv znamená, že jejich povaha nebo funkce se liší, a mají proto být vykazovány jako samostatné položky. Například různé třídy pozemků, budov a zařízení mohou být vyjádřeny v pořizovacích nákladech nebo v přeceněné částce v souladu s IAS 16.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

60 Účetní jednotka je ve svém výkazu o finanční situaci povinna vykazovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné klasifikace v souladu s odstavci 66–76 kromě případů, kdy spolehlivější a relevantnější informace poskytuje zveřejnění založené na likviditě. Pokud je aplikována tato výjimka, musí účetní jednotka vykazovat všechna aktiva a závazky podle likvidity.

61 Ať je přijata kterákoliv z metod vykázání, musí účetní jednotka zveřejnit částku, u níž se očekává úhrada nebo vypořádání za více než dvanáct měsíců, u každé řádkové položky aktiva a závazku, která v sobě obsahuje částky, u nichž se očekává, že budou uhrazeny nebo vypořádány v rámci:

(a) ne více než dvanácti měsíců po skončení účetního období, a

(b) více než dvanácti měsíců po skončení účetního období.

62 Jestliže účetní jednotka dodává zboží nebo služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu, zveřejnění samostatné klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků ve výkazu o finanční situaci poskytuje užitečné informace tím, že se odliší čistá aktiva trvale cirkulující jako pracovní kapitál od aktiv použitých v dlouhodobé provozní činnosti účetní jednotky. Zvýrazní se tím také aktiva, u kterých se očekává realizace v rámci provozního cyklu, a závazky, které se vypořádávají v rámci stejného období.

63 U některých účetních jednotek, například u finančních institucí, poskytuje zveřejnění aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidity informace, které jsou spolehlivé a relevantnější než zveřejnění podle krátkodobých/dlouhodobých aktiv a závazků, protože taková účetní jednotka nedodává zboží ani služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu.

64 Při aplikaci odstavce 60 je účetní jednotce povoleno vykazovat některé ze svých aktiv a závazků pomocí klasifikace na krátkodobá/dlouhodobá aktiva a závazky a jiné v pořadí podle likvidity, pokud tento způsob poskytne spolehlivé a relevantnější informace. Potřeba smíšeného způsobu vykázání může vzniknout, pokud účetní jednotka vyvíjí různorodou činnost.

65 Informace o očekávaných datech realizace aktiv a závazků jsou užitečné při hodnocení likvidity a solventnosti účetní jednotky. IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejnění* požaduje zveřejnění dat splatnosti finančních aktiv a finančních závazků. Finanční aktiva zahrnují obchodní a jiné pohledávky a finanční závazky zahrnují obchodní a jiné závazky. Informace o očekávaném datu realizace nepeněžních aktiv, jako například zásob, a očekávaném datu vypořádání závazků, jako například rezerv, jsou rovněž užitečné bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky klasifikovány jako krátkodobé nebo dlouhodobé. Účetní jednotka například zveřejňuje hodnotu zásob, o kterých se předpokládá, že budou realizovány za více než dvanáct měsíců po skončení účetního období.

▼M5

Krátkodobá aktiva

66 Účetní jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

(a) se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;

(b) je určeno především pro účely obchodování;

(c) se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od skončení účetního období; nebo

(d) se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalent (podle definice v IAS 7), za předpokladu, že není omezena jeho směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Účetní jednotka klasifikuje všechna ostatní aktiva jako dlouhodobá.

67 Tento standard používá termín „dlouhodobý“, který zahrnuje hmotná, nehmotná a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Nezakazuje použití alternativních popisů, pokud je jejich význam jasný.

▼M53

68 Provozní cyklus účetní jednotky je období mezi nákupem aktiv ke zpracování a jejich realizací v podobě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Není-li obvyklý provozní cyklus účetní jednotky jasně identifikovatelný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců. Krátkodobá aktiva zahrnují aktiva (například zásoby a obchodní pohledávky), která se prodávají, spotřebovávají nebo realizují jako součást normálního provozního cyklu i v případě, že se nepředpokládá jejich realizace během dvanácti měsíců od skončení vykazovaného období. Krátkodobá aktiva zahrnují rovněž aktiva určená primárně k obchodování (příkladem jsou některá finanční aktiva, která splňují definici aktiv určených k obchodování v souladu s IFRS 9) a krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

▼M5

Krátkodobé závazky

▼M22

69 Účetní jednotka musí klasifikovat závazek jako krátkodobý, pokud:

(a) se předpokládá, že bude vypořádán během jejího obvyklého provozního cyklu;

(b) drží závazek primárně pro účely obchodování;

(c) závazek má být vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období; nebo

(d) účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období (viz odstavec 73). Podmínky závazku, z nichž by mohlo podle uvážení protistrany vyplynout vypořádání závazku emisí kapitálových nástrojů, nemají na jeho klasifikaci vliv.

Účetní jednotka je povinna klasifikovat všechny ostatní závazky jako dlouhodobé.

▼M5

70 Některé krátkodobé závazky, jako například obchodní závazky, některé akruální závazky související s náklady na zaměstnance a s ostatními provozními náklady, jsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky. Účetní jednotka klasifikuje takové provozní položky jako krátkodobé závazky, i když jsou splatné za více než dvanáct měsíců po skončení účetního období. Stejný obvyklý provozní cyklus se vztahuje na klasifikaci aktiv a závazků účetní jednotky. Není-li obvyklý provozní cyklus účetní jednotky jasně identifikovatelný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců.

▼M53

71 Ostatní krátkodobé závazky nejsou vyrovnány v rámci obvyklého provozního cyklu, ale jsou splatné k úhradě během dvanácti měsíců po vykazovaném období nebo určeny převážně k obchodování. Příkladem jsou některé finanční závazky, které splňují definici závazků určených k obchodování v souladu s IFRS 9, kontokorentní úvěry, krátkodobá část dlouhodobých finančních závazků, splatné dividendy, daně z příjmů a další neobchodní závazky. Finanční závazky, které poskytují financování na dlouhodobé bázi (tj. nejsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky) a nejsou splatné během dvanácti měsíců po vykazovaném období, jsou dlouhodobé závazky a podléhají odstavcům 74 a 75.

▼M5

72 Účetní jednotka klasifikuje své finanční závazky jako krátkodobé, jsou-li k vypořádání během dvanácti měsíců po skončení účetního období, dokonce i když:

(a) původní termín byl na období delší než dvanáct měsíců a

(b) po skončení účetního období a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění byla uzavřena dohoda o refinancování nebo restrukturalizaci plateb na dlouhodobém základě.

73 Pokud účetní jednotka očekává a má možnost refinancovat nebo znovuobnovit závazek na dobu nejméně dvanáct měsíců po skončení účetního období v souladu s příslušenstvím existující půjčky, klasifikuje daný závazek jako dlouhodobý, i když by jinak byl splatný během kratšího období. Jestliže však refinancování nebo znovuobnovení závazku není v pravomoci účetní jednotky (například neexistuje smlouva o refinancování), možnost refinancování závazku se nebere v úvahu a závazek se klasifikuje jako krátkodobý.

74 Jestliže účetní jednotka poruší závazek podle smlouvy o dlouhodobé půjčce ke konci účetního období nebo před ním s tím dopadem, že se závazek stane splatným na vyžádání, je závazek klasifikován jako krátkodobý, i kdyby věřitel souhlasil po skončení účetního období a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, že v důsledku porušení smlouvy nebude vyžadovat platbu. Účetní jednotka klasifikuje závazek jako krátkodobý, protože ke konci účetního období nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po tomto datu.

75 Účetní jednotka však klasifikuje závazek jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil ke konci účetního období, že poskytne lhůtu v délce nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období, během které může účetní jednotka napravit porušení smlouvy a během které nemůže věřitel vyžadovat okamžité splacení.

▼**M5**

76 Pokud jde o půjčky klasifikované jako krátkodobé závazky, jestliže mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění nastane některá z následujících událostí, zveřejňují se tyto události jako události nevyžadující úpravy v souladu s IAS 10 *Události po skončení účetního období*:

(a) refinancování na dlouhodobém základě;

(b) náprava porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce a

(c) poskytnutí lhůty věřitelem, během které lze napravit porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce; tato lhůta končí za nejméně dvanáct měsíců po skončení účetního období.

Informace zveřejňované buď ve výkazu o finanční situaci nebo v komentáři

77 Účetní jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o finanční situaci nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím jejím činnostem.

78 Podrobnosti uváděné v dílčí klasifikaci závisejí na požadavcích IFRS a na velikosti, povaze a funkci předmětných částek. Účetní jednotka při rozhodování o základně dílčí klasifikace přihlíží také k faktorům uvedeným v odstavci 58. Zveřejnění se může u jednotlivých položek lišit, například:

(a) položky pozemků, budov a zařízení jsou rozděleny do tříd v souladu s IAS 16;

(b) pohledávky jsou rozděleny na částky pohledávek za odběrateli, pohledávky za spřízněnými stranami, zálohy a ostatní částky;

(c) zásoby jsou členěny v souladu s IAS 2 *Zásoby* do skupin jako je zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky;

(d) rezervy jsou členěny na rezervy na zaměstnanecké požitky a další položky a

(e) vlastní kapitál a rezervní fondy jsou členěny do různých tříd – například splacený kapitál, emisní ážio a rezervní fondy.

79 Účetní jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o finanční situaci nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři:

(a) pro každou kategorii základního kapitálu:

(i) počet autorizovaných akcií;

(ii) počet akcií vydaných a plně splacených a vydaných, ale plně nesplacených;

(iii) nominální hodnotu akcie nebo to, že akcie nemají nominální hodnotu;

▼M5

(iv) sesouhlasení počtu akcií v oběhu na počátku a na konci období;

(v) práva, přednostní práva a omezení přiřazená k dané kategorii včetně omezení výplaty dividend a splacení kapitálu;

(vi) vlastní akcie v držení účetní jednotky nebo v držení jejích dceřiných společností nebo přidružených podniků a

(vii) akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji akcií včetně smluvních podmínek a částek a

(b) popis povahy a účelu jednotlivých rezervních fondů v rámci vlastního kapitálu.

80 Účetní jednotka bez základního kapitálu, například osobní společnost nebo podílový fond, musejí zveřejňovat informace odpovídající požadavkům odstavce 79(a) zobrazující změny během období v jednotlivých kategoriích podílů na vlastním kapitálu a práva, přednostní práva a omezení spojená s jednotlivými kategoriemi podílu na vlastním kapitálu.

▼M6

80A Pokud účetní jednotka reklasifikovala

(a) finanční nástroj s prodejní opcí klasifikovaný jako kapitálový nástroj, nebo

(b) nástroj, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci a je klasifikován jako kapitálový nástroj

mezi finančními závazky a vlastním kapitálem, zveřejní částku reklasifikovanou do každé z kategorií a z každé kategorie (finanční závazky nebo vlastní kapitál) a načasování a důvody této reklasifikace.

▼M31

Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku

———————

81A Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku) prezentuje kromě oddílu hospodářského výsledku a oddílu ostatního úplného výsledku:

(a) zisk nebo ztrátu,

(b) celkový ostatní úplný výsledek,

(c) úplný výsledek za období, který je součtem hospodářského výsledku a ostatního úplného výsledku.

Pokud jednotka předkládá samostatný výkaz zisků a ztrát, neprezentuje oddíl hospodářského výsledku ve výkazu prezentujícím úplný výsledek.

▼M31

81B Kromě oddílu hospodářského výsledku a oddílu ostatního úplného výsledku prezentuje účetní jednotka jako přiřazení zisku nebo ztráty a ostatního úplného výsledku za období tyto položky:

(a) hospodářský výsledek za období přiřaditelný:

(i) nekontrolním podílům a

(ii) vlastníkům mateřského podniku.

(b) úplný výsledek za období přiřaditelný:

(i) nekontrolním podílům a

(ii) vlastníkům mateřského podniku.

Pokud účetní jednotka prezentuje hospodářský výsledek v samostatném výkazu, prezentuje požadavky uvedené v písmeně a) v uvedeném výkazu.

Informace, jež se mají prezentovat v oddíle hospodářského výsledku nebo ve výkazu zisků a ztrát

▼M53

82 Kromě položek požadovaných ostatními IFRS zahrnuje oddíl zisku nebo ztráty nebo výkaz zisků a ztrát řádky, jež představují tyto částky za období:

(a) výnosy vykazující odděleně úrokové výnosy, které byly vypočítány pomocí metody efektivní úrokové míry;

(aa) zisky a ztráty vznikající na základě odúčtování finančních aktiv oceněných naběhlou hodnotou;

(b) finanční náklady;

(ba) ztráty ze znehodnocení (včetně zrušení ztrát ze znehodnocení nebo zisků ze znehodnocení) stanovené v souladu s oddílem 5.5 IFRS 9;

(c) podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků oceňovaných ekvivalenční metodou;

(ca) pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, takže je oceněno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, veškerý zisk nebo ztráta vznikající na základě rozdílu mezi předchozí naběhlou hodnotou finančního aktiva a jeho reálnou hodnotou ke dni reklasifikace (jak jej definuje IFRS 9);

(cb) pokud je finanční aktivum reklasifikováno z kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, takže je oceněno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, veškerý kumulativní zisk nebo ztráta dříve vykázané do ostatního úplného výsledku, které jsou reklasifikovány do zisku nebo ztráty;

▼M31

(d) daňové náklady;

(e) [zrušeno]

(ea) jedinou částku pro veškeré ukončované činnosti (viz IFRS 5).

(f)–(i) [zrušeno]

▼M31

Informace prezentované v oddíle ostatního úplného výsledku

▼M49

82A **Oddíl ostatního úplného výsledku prezentuje řádkové položky u těchto částek za období:**

a) položky ostatního úplného výsledku (s výjimkou částek uvedených v písmenu b)), klasifikované podle povahy a shrnuté do skupin v souladu s ostatními IFRS, které:

i) nebudou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku a

ii) budou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku, pokud budou splněny stanovené podmínky.

b) podíl na ostatním úplném výsledku přidružených podniků a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, rozdělený na podíl položek, které v souladu s ostatními IFRS:

i) nebudou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku a

ii) budou následně reklasifikovány do hospodářského výsledku, pokud budou splněny stanovené podmínky.

▼M31

_____

▼M49

85 **Účetní jednotka prezentuje ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku další řádkové položky (a to i tak, že rozčlení řádkové položky uvedené v odstavci 82), záhlaví a mezisoučty, pokud je taková prezentace relevantní pro pochopení její finanční výkonnosti.**

85A Pokud účetní jednotka zveřejňuje mezisoučty v souladu s odstavcem 85, uvedené mezisoučty musí:

a) sestávat z řádkových položek tvořených částkami vykázanými a oceněnými v souladu s IFRS;

b) být prezentovány a označeny způsobem, který zajišťuje, že jsou řádkové položky, které tvoří mezisoučet, jasné a srozumitelné;

c) být v každém období konzistentní s odstavcem 45 a

d) nesmí být zdůrazněny více než mezisoučty a součty vyžadované v IFRS pro výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.

85B Účetní jednotka zveřejní ve výkazu (výkazech) zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku řádkové položky, jimiž se sesouhlasí veškeré mezisoučty prezentované v souladu s odstavcem 85 s mezisoučty nebo součty vyžadovanými v IFRS pro tento výkaz (tyto výkazy).

▼M31

86 Vzhledem k tomu, že dopad různých činností účetní jednotky, jejích transakcí a dalších událostí se liší co do četnosti, potenciálu zisků nebo ztrát a předvídatelnosti, zveřejnění komponent finanční výkonnosti pomáhá uživatelům k pochopení dosažené finanční výkonnosti a při vytváření projekcí budoucí finanční výkonnosti. Účetní jednotka zahrne další řádkové položky do výkazů prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek a změní používané popisy a pořadí položek, pokud je to nezbytné pro vysvětlení prvků finanční výkonnosti. Účetní jednotka bere v úvahu takové faktory, jako je významnost, povaha a funkce komponent výnosů a nákladů. Například finanční instituce může upravit popisy tak, aby poskytly informace, které odpovídají činnostem finančních institucí. Účetní jednotka nekompenzuje výnosy a náklady, pokud nejsou splněna kritéria v odstavci 32.

87 Účetní jednotka nesmí prezentovat žádné položky výnosů nebo nákladů jako mimořádné položky, ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek nebo v komentáři.

▼M5

Výsledek za období

88 Účetní jednotka je povinna zahrnout všechny položky výnosů a nákladů v období do hospodářského výsledku, pokud některý IFRS nepožaduje něco jiného.

89 Některé IFRS specifikují okolnosti, kdy účetní jednotka vykazuje určité položky v běžném období mimo hospodářský výsledek. IAS 8 se zabývá dvěma takovými okolnostmi: opravou chyb a důsledkem změn v účetních pravidlech. Jiné IFRS požadují nebo povolují, aby byly komponenty ostatního úplného výsledku, které splňují definici výnosů nebo nákladů uvedenou v *Koncepčním rámci* vyjmuty z hospodářského výsledku (viz odstavec 7).

Ostatní úplný výsledek za období

▼M31

90 Účetní jednotka zveřejní částku daně z příjmů týkající se každé položky ostatního úplného výsledku, včetně reklasifikačních úprav, buďto ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři.

91 Účetní jednotka může prezentovat položky ostatního úplného výsledku buďto:

(a) očištěné od souvisejících daňových dopadů, nebo

(b) před souvisejícími daňovými dopady, a to s jednou částkou znázorněnou pro celkovou částku daně z příjmů vztahující se k uvedeným položkám.

Pokud se účetní jednotka rozhodne pro alternativu b), přiřadí daň k položkám, jež by mohly být následně reklasifikovány do oddílu hospodářského výsledku, a k položkám, jež následně do oddílu hospodářského výsledku reklasifikovány nebudou.

▼M5

92 Účetní jednotka je povinna zveřejnit reklasifikační úpravy vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku.

▼M53

93 Ostatní IFRS určují, zda a kdy se má částka původně vykázaná v ostatním úplném výsledku reklasifikovat do zisku nebo ztráty. Tato reklasifikace je tímto standardem označována jako reklasifikační úprava. Reklasifikační úprava je zahrnuta v příslušné složce ostatního úplného výsledku v období, kdy je úprava reklasifikována do zisku nebo ztráty. Tyto částky byly v běžném nebo minulých obdobích vykazovány v ostatním úplném výsledku jako nerealizované zisky. O tyto nerealizované zisky musí být ostatní úplný výsledek snížen v období, v němž jsou realizované zisky reklasifikovány do zisku nebo ztráty, aby se zabránilo jejich dvojímu vykázání v celkovém úplném výsledku.

▼M31

94 Účetní jednotka smí prezentovat případné reklasifikační úpravy ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři. Účetní jednotka prezentující reklasifikační úpravy v komentáři prezentuje položky ostatního úplného výsledku po případných souvisejících reklasifikačních úpravách.

▼M53

95 Reklasifikační úpravy vyplývají například z prodeje zahraniční jednotky (viz IAS 21) a v okamžiku, kdy některé zajišťované budoucí peněžní toky ovlivňují zisk nebo ztrátu (viz odst. 6.5.11 písm. d) IFRS 9 ve vztahu k zajištění peněžních toků).

96 Reklasifikační úpravy nevyplývají ze změn přebytku z přecenění vykázaného podle IAS 16 nebo IAS 38, ani z přecenění plánů definovaných požitků vykazovaných podle IAS 19. Tyto komponenty jsou vykázány v ostatním úplném výsledku a nejsou reklasifikovány do zisku nebo ztráty v následujícím období. Změny přebytku z přecenění mohou být převedeny do nerozdělených zisků v následujících obdobích, kdy je aktivum užíváno nebo odúčtováno (viz IAS 16 a IAS 38). V souladu s IFRS 9 reklasifikační úpravy nevznikají v případě, že zajištění peněžních toků nebo účtování časové hodnoty opce (případně forwardové části forwardové smlouvy nebo měnového bazického rozpětí finančního nástroje) vyústí v částky, které jsou vyňaty z oceňovacího rozdílu ze zajištění peněžních toků nebo ze samostatné kapitálové složky a zahrnuty přímo do pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku. Tyto částky jsou přímo převedeny do aktiv nebo závazků.

▼M31

Informace prezentované ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku nebo v komentáři

▼M5

97 Jsou-li položky výnosů a nákladů významné, je účetní jednotka povinna zveřejnit jejich podstatu a částku samostatně.

98 Okolnosti, které mohou vést k samostatnému zveřejnění položek výnosů a nákladů, zahrnují:

(a) snížení hodnoty zásob na částku čisté realizovatelné hodnoty nebo snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení na zpětně získatelnou částku, a dále zrušení takového snížení;

(b) restrukturalizaci činností účetní jednotky a zrušení jakýchkoliv rezerv na náklady spojené s restrukturalizací;

(c) vyřazení položek pozemků, budov a zařízení;

(d) vyřazení investic;

(e) ukončené činnosti;

(f) urovnání sporů a

(g) jiné zrušení rezerv.

▼M5

99 Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů vykázaných v hospodářském výsledku na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci účetní jednotky, přičemž si musí zvolit tu z obou možností, která poskytne spolehlivé a relevantnější informace.

▼M31

100 Účetním jednotkám se doporučuje, aby v souladu s odstavcem 99 předkládaky analýzu ve výkazu/výkazech prezentujícím/prezentujících hospodářský výsledek a ostatní úplný výsledek.

▼M5

101 Náklady jsou dále členěny tak, aby zvýraznily komponenty finanční výkonnosti, které se mohou lišit podle frekvence, potenciálu zisku nebo ztráty a předvídatelnosti. Tato analýza se poskytuje v jedné ze dvou forem.

102 První forma analýzy je metoda „druhů nákladů“. Účetní jednotka agreguje náklady v hospodářském výsledku podle jejich povahy (například odpisy, spotřeba nakoupeného materiálu, náklady na dopravu, zaměstnanecké požitky a náklady na reklamu) a dále je nepřerozděluje podle různých funkcí v rámci účetní jednotky. Tato metoda se aplikuje snadno, protože není třeba žádných přiřazení nákladů podle funkční klasifikace. Příklad klasifikace s využitím metody podle druhů nákladů:

Výnosy		X
Ostatní provozní výnosy		X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X	
Spotřeba materiálu a surovin	X	
Náklady na zaměstnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizace	X	
Ostatní náklady	X	
Náklady celkem		-X
Zisk před zdaněním		X

103 Druhá forma analýzy je metoda „funkce nákladů“ neboli metoda „nákladů na prodej“ a klasifikuje náklady podle jejich funkce jako součást nákladů na prodej nebo například nákladů na odbyt nebo administrativní činnosti. V souladu s touto metodou účetní jednotka zveřejňuje odděleně od ostatních nákladů minimálně své náklady na prodej. Tato metoda může poskytnout uživatelům relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů k funkcím může vyžadovat subjektivní rozdělení a zahrnovat značné úsudky. Příklad klasifikace s využitím metody podle funkce nákladů:

Výnosy	X
Náklady na prodej	-X
Hrubý zisk	X
Ostatní výnosy	X
Odbytové náklady	-X
Administrativní náklady	-X
Ostatní náklady	-X
Zisk před zdaněním	X

▼M5

104 Účetní jednotka klasifikující náklady podle funkce musí zveřejnit další informace o druzích nákladů včetně odpisů a amortizace a nákladů na zaměstnanecké požitky.

105 Volba mezi metodou funkce nákladů a metodou klasifikace podle druhu nákladů závisí na historických a odvětvových faktorech a na povaze účetní jednotky. Obě metody poskytují představu o nákladech, které se mohou přímo nebo nepřímo měnit s úrovní prodeje nebo výroby účetní jednotky. Protože každá z metod zveřejnění má význam pro různé typy účetních jednotek, vyžaduje tento standard od vedení, aby zvolilo nejvhodnější a spolehlivé zveřejnění. Protože informace o druhu nákladů jsou užitečné při předpovědích budoucích peněžních toků, je třeba v případech, kdy se používá klasifikace podle funkce nákladů, zveřejnit další informace. V odstavci 104 mají „zaměstnanecké požitky“ stejný význam jako v IAS 19.

Výkaz změn vlastního kapitálu

▼M29

Informace, které se zveřejní ve výkazu změn vlastního kapitálu

▼M53

106 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat výkaz změn vlastního kapitálu podle odstavce 10. Výkaz změn vlastního kapitálu obsahuje tyto informace:

▼M29

(a) celkový úplný výsledek hospodaření za období, odděleně zobrazující celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a nekontrolním podílům;

(b) pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8 a

▼M53

(c) [zrušeno]

(d) pro každou složku vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období (minimálně) s odděleným zveřejněním změn vyplývajících ze:

(i) zisku nebo ztráty,

(ii) ostatního úplného výsledku a

(iii) transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci, zobrazující odděleně vklady vlastníků a výplaty vlastníkům a změny ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě ovládání.

▼M29

Informace, které se zveřejní ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři

106A Pro každou komponentu vlastního kapitálu je účetní jednotka povinna zveřejňovat buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři analýzu ostatního úplného výsledku podle položek (viz odst. 106 písm. d) bod ii)).

107 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři částku dividend vykázaných jako výplaty vlastníkům v průběhu období a související částky na akcii.

▼M5

108 V odstavci 106 zahrnují komponenty vlastního kapitálu například každou třídu vloženého kapitálu, kumulovanou hodnotu každé třídy ostatního úplného výsledku a nerozdělené zisky.

109 Změny ve vlastním kapitálu účetní jednotky mezi počátkem a koncem účetního období odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. S výjimkou změn vyplývajících z transakcí s vlastníky, kteří jednají v rámci své pravomoci jako vlastníci (například vklady do vlastního kapitálu, zpětné odkoupení vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky a dividendy), a transakčních nákladů souvisejících přímo s takovými transakcemi, představuje celková změna kapitálu během období celkovou částku výnosů a nákladů včetně zisků a ztrát generovaných činnostmi účetní jednotky během období.

110 IAS 8 požaduje retrospektivní úpravy při provádění změn v účetních pravidlech v rozsahu proveditelnosti, kromě případů, kdy přechodná ustanovení v jiném IFRS vyžadují něco jiného. IAS 8 také požaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně, v rozsahu proveditelnosti. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty nejsou změnami ve vlastním kapitálu, nýbrž úpravami počátečního stavu nerozdělených zisků s výjimkou, kdy některý IFRS požaduje retrospektivní úpravu jiné komponenty vlastního kapitálu. Odstavec 106(b) požaduje zveřejnění celkové úpravy jednotlivých komponent vlastního kapitálu vyplývající ze změn v účetních pravidlech a, odděleně, z oprav chyb ve výkazu změn vlastního kapitálu. Tyto úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k počátku období.

Výkaz o peněžních tocích

111 Informace o peněžních tocích poskytují uživateli účetní závěrky podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a potřeb účetní jednotky využití těchto peněžních toků. IAS 7 stanoví požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu o peněžních tocích a souvisejících zveřejnění informací o peněžních tocích.

Komentář

Struktura

112 Komentář musí:

(a) prezentovat informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech použitých v souladu s odstavci 117–124;

(b) zveřejnit informace vyžadované IFRS, které nejsou obsaženy jinde v účetní závěrce, a

(c) poskytnout informace, které nejsou obsaženy jinde ve výkazech účetní závěrky, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z nich.

▼M49

113 Účetní jednotka je povinna zveřejňovat komentář na systematické bázi, pokud je to proveditelné. Při stanovení systematické báze zváží účetní jednotka dopad na srozumitelnost a srovnatelnost své účetní závěrky. Účetní jednotka je povinna označit křížovým odkazem každou položku ve výkazu o finanční pozici, výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích na související informace v komentáři.

▼M49

114 Komentář lze systematicky uspořádat či členit například takto:

a) zdůraznit oblasti činnosti účetní jednotky, které považuje za nejrelevantnější pro pochopení své finanční výkonnosti a finanční pozice, například seskupit informace o určitých provozních činnostech;

b) seskupit informace o položkách obdobně oceňovaných jako například aktiva oceňovaná reálnou hodnotou nebo

c) použít pořadí řádkových položek, v jakém jsou uváděny ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu o finanční pozici např.:

i) prohlášení o souladu s IFRS (viz odstavec 16);

ii) použitá významná účetní pravidla (viz odstavec 117);

iii) podpůrné informace o položkách prezentovaných ve výkazu o finanční pozici a ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku a ve výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích, a to v pořadí, ve kterém jsou tyto výkazy a jednotlivé řádky uvedeny; a

iv) jiná zveřejnění, včetně:

1) podmíněných závazků (viz IAS 37) a nevykázaných smluvních závazků; a

2) nefinančních zveřejnění, například cílů a zásad systému řízení rizik účetní jednotky (viz IFRS 7).

_____

▼M5

116 Účetní jednotka může shrnout informace o základně přípravy účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech do samostatné sekce účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

▼M49

117 Účetní jednotka je povinna zveřejnit svá významná účetní pravidla zahrnující:

a) oceňovací bázi (nebo báze) použitou při sestavení účetní závěrky a

b) jiná použitá účetní pravidla relevantní pro správné porozumění účetní závěrce.

▼M5

118 Pro účetní jednotku je důležité, aby informovala uživatele o oceňovací bázi nebo bázích použitých v účetní závěrce (například historické náklady, běžná cena, čistá realizovatelná hodnota, reálná hodnota nebo zpětně získatelná částka), protože báze, na jejímž základě je účetní závěrka zpracována, podstatně ovlivňuje její analýzu. Jestliže účetní jednotka používá v účetní závěrce více oceňovacích bází, například určité třídy aktiv jsou přeceněny, postačí poskytnout informaci o těchto kategoriích aktiv a závazků, na které se aplikují jednotlivé oceňovací báze.

▼M49

119 Při rozhodování o tom, zda bude určité účetní pravidlo zveřejněno, zvažuje vedení, zda zveřejnění pomůže uživatelům pochopit způsob, jakým se transakce, ostatní události a podmínky odrážejí ve vykázané finanční výkonnosti účetní jednotky a její finanční pozici. Každá účetní jednotka bere v úvahu povahu svých činností a pravidla, u kterých by uživatelé její účetní závěrky očekávali zveřejnění v případě účetní jednotky daného typu. Zveřejnění konkrétních účetních pravidel je pro uživatele zvláště užitečné, pokud je nutné účetní pravidla volit z alternativ, které IFRS povolují. Příkladem je zveřejnění skutečnosti, zda účetní jednotka na investiční nemovitý majetek používá model reálné hodnoty nebo pořizovací ceny (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*). Některé IFRS konkrétně požadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými pravidly, která tyto standardy povolují. Například IAS 16 vyžaduje zveřejnění oceňovacích bází použitých na třídy pozemků, budov a zařízení.

———————

▼M5

121 Účetní pravidla mohou být důležitá vzhledem k povaze operací účetní jednotky i v případě, že částky za běžné a předchozí období nejsou významné. Vhodné je také zveřejnit veškerá podstatná účetní pravidla, která nejsou v IFRS jmenovitě požadována, ale která účetní jednotka vybrala a použila v souladu s IAS 8.

▼M49

122 Účetní jednotka je povinna zveřejnit spolu se svými významnými účetními pravidly nebo s jinými komentáři také úsudky, mimo úsudků vyžadujících odhady (viz odstavec 125), přijaté vedením v procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky, které mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.

▼M53

123 V procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotkou provádí vedení různé úsudky, kromě úsudků vyžadujících odhady, které mohou podstatnou měrou ovlivnit částky vykázané v účetní závěrce. Vedení například posuzuje:

a) [zrušeno]

b) kdy budou v podstatě všechna podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví finančních aktiv a pronajatých aktiv převedena na jiné účetní jednotky;

c) zda určité prodeje zboží jsou dohodami o financování, a neznamenají proto vznik výnosů; a

d) zda smluvní podmínky finančního aktiva dávají ke stanoveným datům vzniknout peněžním tokům, které jsou pouze splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny.

▼M5

►M32 124 Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 122 jsou vyžadována podle jiných IFRS. Například IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila své úsudky při stanovování, jestli jinou účetní jednotku ovládá. ◄ IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených účetních jednotkou k rozlišení investičního nemovitého majetku od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti držené k prodeji v rámci běžného podnikání, je-li klasifikace nemovitosti obtížná.

Zdroje nejistoty v odhadech

125 Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o předpokladech, které přijímá ve vztahu k budoucnosti, a o dalších hlavních zdrojích nejistoty v odhadech ke konci účetního období, u nichž existuje vysoké riziko, že během příštího účetního období způsobí významné úpravy účetních hodnot aktiv a závazků. Ve vztahu k těmto aktivům a závazkům musí komentář obsahovat podrobnosti o:

(a) jejich povaze a

(b) jejich účetní hodnotě ke konci účetního období.

126 Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad dopadů nejistých budoucích událostí na tato aktiva a závazky ke konci účetního období. Když kupříkladu nejsou k dispozici tržní ceny zjištěné v poslední době, je třeba použít odhady orientované na budoucnost ke stanovení zpětně získatelných částek tříd pozemků, budov a zařízení, dopadu technologické zastaralosti zásob, rezerv závisejících na výsledcích probíhajících soudních procesů a dlouhodobých závazků vztahujících se k zaměstnaneckým požitkům, například penzijních závazků. Tyto odhady pracují s předpoklady o takových faktorech, jako je výše úpravy peněžních toků nebo diskontních sazeb o rizikovou přirážku, budoucí změny mezd a platů a budoucí změny cen ovlivňujících další náklady.

127 Předpoklady a další zdroje nejistoty v odhadech zveřejněné v souladu s odstavcem 125 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejobtížnější, subjektivní nebo složité úsudky vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivňujících možná budoucí vyřešení nejistot se stávají uvedené úsudky subjektivnějšími a složitějšími a stejnou měrou obvykle roste možnost následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.

▼M33

128 Zveřejnění podle odstavce 125 se nepožaduje u aktiv a závazků, u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li na konci účetního období oceněny reálnou hodnotou založenou na kótované ceně na aktivním trhu pro stejné aktivum nebo závazek. Tyto reálné hodnoty se mohou významně měnit během příštího finančního roku, ale tyto změny nevyplývají z předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty v odhadech na konci účetního období.

▼M5

129 Účetní jednotka provede zveřejnění podle odstavce 125 způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit úsudky vedení o budoucnosti a o dalších zdrojích nejistoty v odhadech. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění, které účetní jednotka provádí, jsou:

(a) povaha předpokladu nebo jiné nejistoty v odhadech;

(b) citlivost účetních hodnot vůči metodám, předpokladům a odhadům, na nichž je založen jejich výpočet, včetně důvodů citlivosti;

(c) očekávané vyřešení nejistoty a rozsah zdůvodněně možných výsledků v příštím účetním období v souvislosti s účetními hodnotami ovlivněných aktiv a závazků a

(d) vysvětlení změn provedených u minulých předpokladů, týkajících se těch aktiv a závazků, u kterých nejistota zůstává nevyřešena.

130 Tento standard nepožaduje, aby účetní jednotka v rámci zveřejnění podle odstavce 125 zveřejňovala informace o rozpočtech nebo předpovědích.

131 Někdy není proveditelné zveřejnit rozsah možných dopadů předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty v odhadu ke konci účetního období. V těchto případech zveřejní účetní jednotka, že je podle stávajících poznatků důvodně možné, že výsledky v příštím finančním roce, které se budou lišit od předpokladů, mohou znamenat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech případech zveřejní účetní jednotka povahu a účetní hodnotu konkrétních aktiv nebo závazků (nebo třídy aktiv nebo závazků) ovlivněných předpokladem.

132 Zveřejnění podle odstavce 122 týkající se úsudků vytvořených vedením během procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky se nevztahují na zveřejnění zdrojů nejistoty v odhadech podle odstavce 125.

▼M33

133 Zveřejnění některých předpokladů, která by jinak byla požadována odstavcem 125, jsou požadována jinými IFRS. Například IAS 37 požaduje za specifikovaných okolností zveřejnění hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* požaduje zveřejnění významných předpokladů (včetně technik a vstupů ocenění), které účetní jednotka používá při stanovení reálné hodnoty aktiv a závazků, které jsou vedeny v reálné hodnotě.

▼M5

Kapitál

134 Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, které umožní uživatelům její účetní závěrky zhodnotit její cíle, pravidla a metody řízení kapitálu.

135 V souladu s odstavcem 134 účetní jednotka zveřejní:

(a) kvalitativní informace o svých cílech, pravidlech a metodách řízení kapitálu včetně:

(i) popisu toho, co řídí jako kapitál;

(ii) pokud se na účetní jednotku vztahují externě stanovené kapitálové požadavky, zveřejní povahu těchto požadavků a jak jsou tyto požadavky zahrnuty do řízení kapitálu a

(iii) jak účetní jednotka plní své cíle v oblasti řízení kapitálu.

(b) souhrnné kvantitativní údaje o tom, co účetní jednotka řídí jako kapitál. Některé účetní jednotky považují určité finanční závazky (například některé formy podřízených závazků) za součást kapitálu. Jiné účetní jednotky nezahrnují do kapitálu určité položky vlastního kapitálu (například položky vyplývající ze zajištění peněžních toků).

(c) veškeré změny v bodech (a) a (b) z předcházejících období.

(d) zda v průběhu období splnila případné externě stanovené kapitálové požadavky, které se na ni vztahují.

(e) pokud účetní jednotka nesplnila tyto externě stanovené kapitálové požadavky, zveřejní důsledky tohoto nesplnění.

Účetní jednotka založí tato zveřejnění na informacích poskytovaných interně vrcholovému vedení.

136 Účetní jednotka může řídit kapitál mnoha způsoby a podléhat mnoha různým kapitálovým požadavkům. Například konsorcium podniků může zahrnovat účetní jednotky, které se zabývají aktivitami v pojišťovnictví a bankovnictví, a tyto účetní jednotky mohou podnikat v různých právních prostředích. Pokud by souhrnné zveřejnění kapitálových požadavků a toho, jak je tento kapitál řízen, neposkytlo uživatelům účetní závěrky potřebné informace nebo zkreslilo pochopení kapitálových zdrojů účetní jednotky, je účetní jednotka povinna zveřejnit samostatné informace pro každý kapitálový požadavek, který se na účetní jednotku vztahuje.

▼M6

Finanční nástroje s prodejní opcí klasifikované jako vlastní kapitál

136A O finančních nástrojích s prodejní opcí, které jsou klasifikované jako kapitálové nástroje, zveřejní účetní jednotka tyto údaje (pokud je již nezveřejnila jinde):

(a) shrnutí množstevních údajů o množství, které je klasifikované jako vlastní kapitál;

▼M6

(b) své cíle, politiky a procesy dodržení závazku zpětně koupit či umořit nástroje, je-li o to držiteli nástrojů požádána, včetně veškerých změn provedených v předchozím období;

(c) očekávané peněžní odtoky při umoření nebo zpětném odkupu této třídy finančních nástrojů; a

(d) informace o tom, jak byly očekávané peněžní odtoky při umoření nebo zpětném odkupu určeny.

▼M5

Další zveřejnění

137 Účetní jednotka zveřejní v komentáři:

(a) částku dividend navržených nebo schválených před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale nevykázaných jako rozdělení vlastníkům během vykazovaného období, a související částku na akcii a

(b) částku jakýchkoliv nevykázaných kumulovaných preferenčních dividend.

▼M6

138 Jestliže nejsou zveřejněny jinde v rámci informací zveřejněných spolu s účetní závěrkou, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující informace:

(a) sídlo a právní formu účetní jednotky, zemi jejího založení a adresu sídla (nebo hlavní místo podnikání, jestliže se liší od adresy sídla);

(b) popis povahy činností účetní jednotky a jejích základních činností;

(c) název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině; a

(d) jde-li o účetní jednotku s omezenou dobou použitelnosti, informace o délce její použitelnosti.

▼M5

PŘECHODNÉ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

139 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za roční účetní období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M11

139A IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 106. 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) za dřívější období, použije pro uvedené dřívější období i tuto změnu. Změna se použije retrospektivně.

▼**M6**

139B Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, změnil odstavec 138 a vložil nové odstavce 8A, 80A a 136A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije příslušné změny IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*.

▼**M8**

139C Odstavce 68 a 71 byly změněny prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny 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.

▼**M22**

139D Odstavec 69 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.

▼**M29**

139F *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavce 106 a 107 a vložila nový odstavec 106A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

▼**M32**

139H IFRS 10 a IFRS 12, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, 119, 123 a 124. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IFRS 10 a IFRS 12.

▼**M33**

139I IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 128 a 133. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M31**

139J *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaná v červnu 2011, znovelizovala odstavce 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 a 115, vložila nové odstavce 10A, 81A, 81B a 82A a zrušila odstavce 12, 81, 83 a 84. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2012 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

139K IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* (ve znění z roku 2011) změnil definici „ostatního úplného výsledku “ v odstavcích 7 a 96. Účetní jednotka použije tyto změny při aplikaci standardu 19 (ve znění z roku 2011).

▼**M36**

139L Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, vydaným v květnu 2012, byly změněny odstavce 10, 38 a 41, zrušeny odstavce 39–40 a vloženy nové odstavce 38A–38D a 40A–40D. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼**M52**

139N Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 34. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼**M53**

139O IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 a 123 a zrušil odstavce 139E, 139G a139M. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼**M49**

139P Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byly změněny odstavce 10, 31, 54 až 55, 82 A, 85, 113 až114, 117, 119 a 122, vloženy nové odstavce 30 A, 55 A a 85 A až 85B a zrušeny odstavce 115 a 120. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotky nejsou povinny zveřejnit informace požadované podle odstavců 28–30 IAS 8 ve vztahu k těmto změnám.

▼**M5**

ZRUŠENÍ STANDARDU IAS 1 (REVIDOVANÉHO V ROCE 2003)

140 Tento standard nahrazuje IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* revidovaný v roce 2003 v upraveném znění z roku 2005.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 2

Zásoby

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob. Hlavní otázkou účetnictví o zásobách je vyjádření úrovně nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou realizovány související výnosy. Standard popisuje, jak identifikovat náklady na pořízení a jak je následně uznat jako náklady ovlivňující zisk, včetně postupů pro jakékoliv snížení jejich ocenění na čistou realizovatelnou hodnotu. Standard také popisuje nákladové vzorce, které se využívají při přiřazování nákladů pořízení různým druhům zásob.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

2. Tento standard se použije pro všechny zásoby s výjimkou:

a) [zrušen]

b) finančních nástrojů (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* a IFRS 9 *Finanční nástroje*); a

▼B

c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělské produkce až do sklizně (viz IAS 41 *Zemědělství*).

3. Tento standard se nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy:

a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů, a to v případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě. Jsou-li tyto zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, jsou změny této hodnoty uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo;

b) makléři a obchodníky s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, změny reálné hodnoty snížené o náklady na prodej jsou uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo.

4. Zásoby uvedené v odst. 3 písm. a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou např. v případech, kdy byla sklizena úroda nebo vytěženy nerosty a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo pokud existuje aktivní trh se zanedbatelným rizikem toho, že se produkt neprodá. Tyto zásoby jsou vyloučeny pouze z požadavků na oceňování podle tohoto standardu.

5. Makléři, resp. obchodníci jsou ti, kteří nakupují nebo prodávají komodity pro jiné osoby nebo na svůj vlastní účet. Zásoby uvedené v odst. 3 písm. b) jsou zásadně pořízeny za účelem prodeje v blízké budoucnosti a generují zisk, který vzniká na základě kolísání cen nebo marží makléřů, resp. obchodníků. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, jsou vyloučeny pouze z požadavků na oceňování podle tohoto standardu.

▼B

DEFINICE

6. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Zásoby jsou aktiva:

a) držená za účelem prodeje v běžném podnikání;

b) v procesu výroby pro takovýto prodej nebo

c) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.

▼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*)

7. Čistá realizovatelná hodnota je čistá částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá z prodeje zásob za normální situace. Reálná hodnota odráží cenu, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje stejných zásob na hlavním (nebo nejvýhodnějším) trhu těchto zásob mezi účastníky trhu k datu ocenění. První hodnota se vztahuje ke konkrétní účetní jednotce; druhá nikoliv. Čistá realizovatelná hodnota zásob nemusí odpovídat reálné hodnotě snížené o náklady na prodej.

▼M52

8. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, včetně například obchodního zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce, nebo pozemky a jiný majetek určený k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu a zahrnují také materiál a obdobné dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu. Náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem, které však nedávají vzniknout zásobám (nebo aktiva v rozsahu působnosti jiného standardu) se účtují v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

▼B

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

9. Zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.

Náklady na pořízení, resp. tvorbu zásob

10. Náklady na pořízení, resp. tvorbu zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Náklady na nákup

11. Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení hotových výrobků, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.

▼B

Náklady na přeměnu

12. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami výroby, jako jsou přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režií jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, jako jsou například odpisy a údržba výrobních budov a zařízení a náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režií jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně v závislosti na změnách v objemu výroby, jako jsou například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.

13. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V obdobích neobvykle vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úrovní nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazují jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.

14. Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů nebo pokud spolu s hlavním produktem vzniká vedlejší produkt. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Tento rozvrh může být založen například na relativní hodnotě výnosů z prodeje jednotlivých produktů, a to buď v tom stadiu výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po ukončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. V tom případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že účetní hodnota hlavního produktu se významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

Ostatní náklady

15. Ostatní náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režie nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.

16. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy, jsou:

a) neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiné výrobní náklady;

▼B

b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;

c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu a

d) náklady na prodej.

17. IAS 23 *Výpůjční náklady* vymezuje omezené případy, kdy se do ocenění zásob zahrnují výpůjční náklady.

18. Účetní jednotka může nakoupit zásoby s odloženým termínem jejich úhrady. Jestliže takové ujednání evidentně obsahuje prvek financování, uznává se tento prvek, daný např. rozdílem mezi cenou pořízení za běžných úvěrových podmínek a hrazenou částkou, jako úrokový náklad vztažený k období financování.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

19. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, oceňují je ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména osobní náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů vedoucích pracovníků a příslušných režií. Osobní a jiné náklady vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy. Náklady na pořízení resp. tvorbu zásob u poskytovatelů služeb nezahrnují marži ani nepřiřaditelné režijní náklady, které poskytovatelé služeb často promítají do svých cen.

Náklady na pořízení zemědělské produkce získané z biologických aktiv

▼M8

20. Podle IAS 41 *Zemědělství* zahrnují zásoby zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala z biologických aktiv a která při prvotním rozpoznání v okamžiku sklizně byla oceněna v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Pro účely tohoto standardu toto ocenění představuje náklady na pořízení zásob.

▼B

Techniky ocenění nákladů pořízení

21. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro usnadnění používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni nákladů pořízení. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřují, a je-li to nutné, mění se s ohledem na současné podmínky.

22. Metoda maloobchodního prodeje se často používá v maloobchodě pro ocenění zásob velkého počtu rychle se obměňujících položek, které mají podobné marže, a u nichž není prakticky možné používat jiné kalkulační metody ocenění. Zásoby se oceňují tak, že se jejich prodejní cena sníží o vhodnou procentní sazbu hrubé marže. V použité sazbě se berou v úvahu zásoby jejichž prodejní cenu bude třeba oproti původně uvažované ceně snížit. Často se používá průměrná procentní sazba pro každé maloobchodní oddělení.

▼B

Nákladové vzorce

23. Ocenění položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a poskytovaných pro konkrétní, jednoznačně vymezené projekty, se provádí takovým způsobem, aby bylo možno vyjádřit jejich individuální pořizovací náklady.

24. Individuálními pořizovacími náklady se rozumí, že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady. Je to vhodný postup v případě položek, které jsou vymezeny pro konkrétní projekt, bez ohledu na to, zda byly nakoupeny nebo vyrobeny. Tato konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně zaměnitelné. Za těchto okolností lze využít metodu výběru položek, které zůstanou součástí zásob, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na čistý zisk nebo ztrátu.

25. Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 23, se zásoby oceňují s použitím nákladových vzorců „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Účetní jednotka použije stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které účetní jednotka podobně používá. U zásob s rozdílnou povahou nebo využitím lze oprávněně využít různé nákladové vzorce.

26. Zásoby používané např. v jednom segmentu podnikání může účetní jednotka využívat jiným způsobem než stejný druh zásob využívaný toutéž účetní jednotkou v jiném segmentu podnikání. Samotný rozdíl v geografickém umístění zásob (nebo v příslušných daňových pravidlech) však není dostatečným důvodem k užití různých nákladových vzorců.

27. FIFO vzorec předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

Čistá realizovatelná hodnota

28. Náklady na pořízení zásob se nedaří vždy reprodukovat, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé, nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Náklady na pořízení zásob se nemusí podařit reprodukovat také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění prodeje. Snižování ocenění zásob pod úroveň nákladů pořízení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na úrovni vyšší, než je očekávaný efekt z jejich prodeje nebo užívání.

▼M52

29. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zpravidla provádí na bázi položkového přístupu. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, které mají podobný účel nebo konečné užití, vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků celkem nebo veškerých zásob v určitém provozním segmentu.

▼B

30. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době odhadu, k předpokládané hodnotě, která bude realizována. Tyto odhady berou v úvahu výkyvy cen nebo nákladů přímo se vztahujících ke skutečnostem, které se projevily po skončení období tak, že potvrzují podmínky existující na konci období.

31. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota takového množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevných prodejních nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obecně platných prodejních cenách. Rezervy nebo podmíněné závazky mohou vzniknout z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv. Tyto rezervy a podmíněné závazky se zobrazují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

32. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady na jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převýší čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností bude pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční cena.

33. V každém období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, nebo pokud existují jasné důkazy růstu čisté realizovatelné hodnoty vzhledem ke změněným ekonomickým podmínkám, snížení ocenění zásob se zruší tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud je položka zásob dosud oceněná v čisté realizovatelné hodnotě (neboť se její prodejní cena snížila) ještě k dispozici v následujícím období a její prodejní cena se zvýšila.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ OVLIVŇUJÍCÍCH ZISK

34. Když jsou zásoby prodány je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a všechny ztráty by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy se snížení ocenění nebo ztráta projeví. Všechna zrušení snížení ocenění vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk v období, v němž k tomuto zrušení dojde.

35. Některé zásoby mohou být alokovány na účty jiných aktiv, například zásoby použité jako součást pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby použitelnosti tohoto aktiva.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

36. V účetní závěrce se zveřejní:

a) účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;

b) celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem vhodným pro účetní jednotku;

c) konečný zůstatek zásob oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej;

d) výše zásob, která byla v daném období uznána jako náklady ovlivňující zisk;

e) částka snížení ocenění zásob, která byla – v souladu s odstavcem 34 – uznána jako náklad v období, kdy se projevila;

f) částka zrušení všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla – v souladu s odstavcem 34 – uznána jako náklad v období, kdy se projevila;

g) okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke zrušení sníženého ocenění zásob v souladu s odstavcem 34, a

h) účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.

▼M52

37. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetní hodnotě různě klasifikovaných zásob. Obecně lze zásoby klasifikovat na zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky.

▼B

38. Částka zásob uznaná v daném období jako náklady, které se často označují jako náklady prodaných výkonů, zahrnuje náklady, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, nepřiřazené výrobní režie a nepřiřazené abnormální částky výrobních nákladů. Za určitých okolností, daných podnikovými podmínkami, zde mohou být zahrnuty další částky, například distribuční náklady.

39. Některé podniky volí formát ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, který má za následek vyjádření jiných částek nákladů, než jsou náklady na pořízení zásob uznané v daném období jako náklady. V tomto formátu účetní jednotka uvádí náklady členěné podle druhů. V tomto případě účetní jednotka zveřejňuje náklady na pořízení zásob uznané jako náklady ovlivňující zisk v členění na spotřebu surovin a spotřebního materiálu, osobní náklady a ostatní náklady hlavní výdělečné činnosti společně s částkou čisté změny stavu zásob za období.

DATUM ÚČINNOSTI

40. 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 v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

40C. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 6 a změnil odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M52**

40E. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2,8, 29 a 37 a zrušen odstavec 19. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼**M53**

40F. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 2 a zrušil odstavce 40 A, 40B a 40D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼**B**

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

41. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 2 *Zásoby* (revidovaný v roce 1993).

42. Tento standard nahrazuje SIC-1 *Konzistence – různé nákladové vzorce pro zásoby*.

▼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 jejich 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

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:

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

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

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 ►M5 výkazu o peněžních tocích ◄ je konzistentní s účelem ►M5 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 finančního pronájmu;

b) nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a

c) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

▼**M57**

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*.

▼**M57**

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).

▼B

Významný – opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická ►M5 rozhodnutí, která uživatelé provádějí ◄ na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace.

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.

6. Hodnocení, zda opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů a zda je tedy významné, vyžaduje zvážení charakteristik daných uživatelů. *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky* stanoví v odstavci 25, že „u uživatelů se předpokládá, že mají přiměřené znalosti o podnikatelských a ekonomických aktivitách a účetnictví a vůli studovat informace s náležitou pílí“. Proto musí toto hodnocení zohlednit, jakou míru ovlivnění při přijímání ekonomických rozhodnutí lze oprávněně očekávat u uživatelů s těmito atributy.

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

(b) definice, kritéria vykazování a koncepce oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů v *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 dozvědělo 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.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

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.

▼**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*.

▼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

21. Jsou-li události ►M5 po skončení účetního období ◄ nevyžadující úpravu účetní závěrky významné, jejich vynechání by mohlo ovlivnit ekonomická ►M5 rozhodnutí, která uživatelé provádějí ◄ na základě účetní závěrky. V souladu s tím musí účetní jednotka zveřejnit následující údaje pro všechny významné kategorie událostí ►M5 po skončení účetního období ◄ nevyžadujících úpravu účetních výkazů:

a) povahu události a

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

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.

▼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).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 11

Smlouvy o zhotovení

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami o zhotovení. Z podstaty činností, které jsou uskutečňovány v rámci smluv o zhotovení, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost, a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období. Základním problémem v účtování smluv o zhotovení je proto alokování výnosů a nákladů spjatých s danou smlouvou o zhotovení do účetních období, ve kterých jsou práce prováděny. Tento standard používá kritéria pro zachycení výnosů a nákladů stanovená v *Koncepčním rámci pro přípravu a předkládání účetní závěrky* s cílem určit, kdy by měly být výnosy ze smlouvy a náklady předmětu smlouvy zachyceny jako výnosy a náklady ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Tento standard je rovněž praktickým návodem pro užití uvedených kritérií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro účtování smluv o zhotovení v účetních výkazech dodavatelů.

2. Tento standard nahrazuje IAS 11 *Účtování stavebních smluv* schválený v roce 1978.

DEFINICE

3. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Smlouva o zhotovení je smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití.

Smlouva za pevnou cenu je i smlouva o zhotovení, ve které dodavatel souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, což v některých případech podléhá ustanovením o možném zvýšení nákladů.

Smlouva typu náklady plus přirážka je smlouva o zhotovení, podle níž jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, plus procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek.

4. Smlouva o zhotovení může být sjednána na zhotovení takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Smlouva o zhotovení může také zahrnovat zhotovení souboru aktiv, která jsou úzce vzájemně propojena, nebo jsou vzájemně závislá co do návrhu, technologie a funkce, nebo jejich konečného účelu nebo použití; příkladem takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu rafinerií a jiných komplexních částí továren nebo zařízení.

▼B

5. Pro účely tohoto standardu smlouvy o zhotovení zahrnují:

a) smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují k výstavbě aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů, a

b) smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva i uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.

6. Smlouvy o zhotovení jsou formulovány mnoha způsoby, které jsou pro účely tohoto standardu klasifikovány jako smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady plus přirážku. Některé smlouvy o zhotovení mohou obsahovat charakteristiky jak smlouvy za pevnou cenu, tak smlouvy za náklady plus přirážku, například v případě smlouvy za náklady plus přirážku s dohodnutou maximální cenou. V takových případech dodavatel musí zvážit všechny podmínky v odstavcích 23 a 24, aby správně určil způsob zaúčtování výnosů a nákladů ze smlouvy.

KOMBINOVÁNÍ A SEGMENTOVÁNÍ SMLUV O ZHOTOVENÍ

7. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou smlouvu o zhotovení. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv, aby se vyjádřila podstata smlouvy nebo skupiny smluv.

8. Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se k výstavbě každého z nich jako k samostatné smlouvě o zhotovení, jestliže:

a) pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;

b) každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, dodavatel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu, a

c) je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.

9. Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem, či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou smlouvou o zhotovení, jestliže:

a) je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek;

b) jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, a

c) smlouvy se provádějí souběžně nebo v nepřetržitém sledu.

10. Smlouva může umožnit dodatečné zhotovení aktiva dle přání odběratele, nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv by se mělo zacházet jako se samostatnou smlouvou o zhotovení, jestliže:

a) se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou, nebo

▼B

b) cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.

VÝNOS ZE SMLOUVY

11. Výnos ze smlouvy zahrnuje:

a) původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě a

b) odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby:

i) v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos, a

ii) je možno je spolehlivě měřit.

12. Výnos ze smlouvy je měřen v reálné hodnotě obdrženého nebo obdržitelného proti plnění. Měření výnosu ze smlouvy je ovlivněno mnoha nejistotami, které závisejí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké skutečnosti nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Proto se částka výnosu ze smlouvy může zvýšit nebo snížit ve dvou po sobě následujících obdobích. Například:

a) dodavatel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo právní nároky, které zvýší nebo sníží výnos ze smlouvy v období následujícím po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta;

b) dohodnutá částka výnosu ve smlouvě za pevnou cenu se může zvýšit jako výsledek ustanovení o možném nárůstu nákladů;

c) částka výnosu ze smlouvy se může snížit jako výsledek penalizace z důvodu prodlení způsobených dodavatelem při realizaci smlouvy, nebo

d) když smlouva za pevnou cenu je uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu a výnos ze smlouvy se zvýší jako důsledek zvýšeného počtu jednotek.

13. Odchylkou rozumíme pokyn zákazníka měnící rozsah práce, která má být provedena podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosu ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo návrhu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka je zahrnuta do výnosu ze smlouvy, jestliže:

a) je pravděpodobné, že odběratel schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky, a

b) částku výnosu lze spolehlivě měřit.

14. Právní nárok je částka, kterou se dodavatel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za takové náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Právní nárok může vzniknout například z prodlení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo návrhu a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Měření výnosu vznikajícího z právních nároků je předmětem vysokého stupně nejistoty a často závisí na výsledku jednání. Proto jsou právní nároky zahrnuty do výnosu ze smlouvy pouze tehdy, jestliže:

a) jednání dosáhla tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná právní nárok, a

▼B

b) částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě měřit.

15. Stimulační platby jsou dodatečné částky zaplacené dodavateli v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může počítat se stimulační platbou dodavateli za brzké dokončení předmětu smlouvy. Stimulační platby jsou zahrnuty do výnosu ze smlouvy, jestliže:

a) je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny, a

b) částku stimulační platby lze spolehlivě měřit.

NÁKLADY SMLOUVY

16. Náklady zahrnují:

a) náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě;

b) náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě, a

c) jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.

17. Náklady, které se přímo vztahují k specifické smlouvě, zahrnují:

a) náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru;

b) náklady na materiály použité při výstavbě;

c) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou;

d) náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět;

e) náklady na nájem budov a zařízení;

f) náklady na návrh a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě;

g) odhadované náklady na opravu a záruční práce, včetně očekávaných záručních nákladů, a

h) právní nároky třetích stran.

Tyto náklady lze snížit o veškerý náhodný příjem, který není zahrnut ve výnosu ze smlouvy, například příjem z prodeje přebytečných materiálů a vyřazení budov a zařízení na konci smlouvy.

18. Náklady, které mohou být obecně přičitatelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují:

a) pojištění;

b) náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě, a

▼B

c) stavební režie.

Tyto náklady jsou alokovány s pomocí metod, které jsou systematické a racionální a jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z běžné úrovně činnosti. Režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. ►M1 Náklady, které mohou být obecně přičitatelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují také výpůjční náklady. ◄

19. Náklady, které jsou samostatně vyúčtovatelné zákazníkovi podle podmínek smlouvy, mohou zahrnovat některé náklady na všeobecnou administrativu a náklady na vývoj, pro něž je náhrada specifikována v podmínkách smlouvy.

20. Náklady, které nelze přičítat ke smluvní činnosti nebo je není možno alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na smlouvu o zhotovení. Takovéto náklady zahrnují:

a) všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě;

b) prodejní náklady;

c) náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není specifikována ve smlouvě, a

d) odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.

21. Náklady smlouvy zahrnují náklady přičitatelné ke smlouvě za období od data uzavření smlouvy do dokončení smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou zachyceny jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

UZNÁNÍ VÝNOSU A NÁKLADŮ

22. Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnos a náklady spojené se smlouvou o zhotovení uznány jako výnos a náklady jednotlivě s ohledem na stupeň rozpracovanosti činnosti k datu sestavení ►M5 výkazu o finanční situaci ◄. Očekávaná ztráta ze smlouvy o zhotovení by měla být okamžitě vykázána jako náklad v souladu s odstavcem 36.

23. V případě smlouvy za pevnou cenu lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení, když jsou splněny všechny následující podmínky:

a) celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit;

b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou bude plynout do účetní jednotky;

▼B

c) jak náklady na dokončení smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě měřit k datu sestavení ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ a

d) náklady přičitatelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit, takže je možno porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.

24. V případě smlouvy typu náklad plus přirážka lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, když jsou splněny všechny následující podmínky:

a) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou bude plynout do účetní jednotky, a

b) smluvní náklady přiřaditelné smlouvě, ať už jsou specificky uhraditelné, či nikoli, lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit.

25. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni rozpracovanosti je často označováno jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody je výnos ze smlouvy přiřazován k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti, výsledkem čehož je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.

26. Podle metody procenta rozpracovanosti je výnos ze smlouvy vykázán jako výnos ►M5 v hospodářském výsledku ◄ v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ►M5 v hospodářském výsledku ◄ rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Každé očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkový výnos z této smlouvy je však okamžitě uznáno jako náklad v souladu s odstavcem 36.

27. Dodavatel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě. Takové náklady smlouvy jsou zahrnuty do aktiv za podmínky, že je pravděpodobná jejich úhrada. Takové náklady představují částku, kterou je zákazník povinen uhradit, a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba vztažená ke smlouvě.

28. Výsledek smlouvy o zhotovení lze spolehlivě odhadnout jen tehdy, když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch vyplývající ze smlouvy bude plynout do podniku. Pokud vznikne nejistota o dobytnosti částky, která již byla zahrnuta do výnosu ze smlouvy a je již vykázána ►M5 v hospodářském výsledku ◄, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána spíše jako náklad než jako úprava částky výnosu ze smlouvy.

29. Účetní jednotka je obecně schopna provádět spolehlivě odhady poté, co odsouhlasila smlouvu, která stanoví:

a) vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno;

b) odměnu, která má být uhrazena, a

c) způsob a podmínky vypořádání.

▼B

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné mít účinný systém finančního rozpočtování a systém vykazování. Účetní jednotka průběžně kontroluje, a pokud je to nezbytné, i reviduje, odhady výnosů a nákladů ze smlouvy tak, jak je smlouva postupně plněna. Potřeba takové revize ještě neznamená, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout.

30. Stupeň rozpracovanosti smlouvy je možno určit různými způsoby. Účetní jednotka má použít metodu, která spolehlivě změří vykonanou práci. V závislosti na povaze smlouvy mohou tyto metody zahrnovat:

a) poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům do data uvedeného ve smlouvě;

b) zjištění stavu vykonané práce nebo

c) dokončení určitého objemu smluvní práce.

Postupné platby a zálohy přijaté od zákazníků často neodrážejí vykonanou práci.

31. Pokud je stupeň rozpracovanosti stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, je možné aktivovat jen ty náklady, které odrážejí vykonanou práci. Příklady nákladů, které není možné aktivovat, jsou:

a) náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě, jako jsou náklady na materiály dodané na místo zhotovení nebo uložené mimo, určené pro použití na předmětu smlouvy, ale ještě nikoli instalované, spotřebované nebo aplikované v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představují materiály vyrobené speciálně pro konkrétní smlouvu, a

b) platby provedené subdodavatelům před vykonanou prací podle subdodavatelské smlouvy.

32. Když výsledek smlouvy o zhotovení nelze spolehlivě odhadnout:

a) výnos by měl být uznán jenom v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost, a

b) náklady smlouvy by měly být uznány jako náklad v období, ve kterém vzniknou.

Očekávaná ztráta ze smlouvy o zhotovení by měla být okamžitě vykázána jako náklad v souladu s odstavcem 36.

33. Během počátečních stadií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka získá zpět vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě je výnos ze smlouvy vykázán jen v rozsahu vynaložených nákladů, u nichž je předpoklad jejich návratnosti. Pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné vykázat zisk. Může nastat i takový případ, kdy výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout a je pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech je každé předpokládané překročení celkových nákladů předmětu smlouvy nad výnosy ze smlouvy třeba uznat ihned jako náklad v souladu s odstavcem 36.

▼B

34. Náklady předmětu smlouvy, jejichž návratnost je nepravděpodobná, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých návratnost nákladů není pravděpodobná a u kterých je nutno náklady smlouvy vykázat okamžitě, zahrnuje smlouvy:

a) které nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná;

b) jejichž dokončení je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu nebo dosud nepřijatého zákona;

c) vztahující se k majetku, který bude pravděpodobně zkonfiskován nebo vyvlastněn;

d) kde zákazník není schopen dostát svým závazkům; nebo

e) kde dodavatel není schopen smlouvu dokončit nebo jinak dostát svým závazkům plynoucím ze smlouvy.

35. Když nejistoty, které zabránily, aby byl výsledek smlouvy spolehlivě odhadnut, pominou, měly by být výnos a náklady spojené se smlouvou o zhotovení uznány v souladu s odstavcem 22 spíše než podle ustanovení odstavce 32.

UZNÁNÍ OČEKÁVANÝCH ZTRÁT

36. Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, měla by očekávaná ztráta být okamžitě uznána jako náklad.

37. Částka takové ztráty je určena bez ohledu na:

a) skutečnost, zda práce na smlouvě začala, či nikoli;

b) stupeň dokončenosti smluvní činnosti, nebo

c) částku zisků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná smlouva o zhotovení v souladu s odstavcem 9.

ZMĚNY V ODHADECH

38. Metoda procenta rozpracovanosti je používána na základě kumulovaných údajů v každém účetním období na současné odhady výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy. Proto je účinek změny výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy účtován jako změna v účetním odhadu (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*). Změněné odhady jsou použity při určení částky výnosu a nákladů vykázaných ve ►**M5** v hospodářském výsledku ◄ v období, ve kterém je změna provedena, a v následujících obdobích.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Účetní jednotka zveřejní:

a) částku výnosu ze smlouvy vykázanou jako výnos za období;

b) metody použité pro určení výnosu ze smlouvy vykázaného za období a

c) metody použité pro určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy.

▼B

40. Účetní jednotka zveřejní následující údaje pro nedokončené smlouvy k datu ►M5 výkazu o finanční situaci ◄:

a) souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných zisků (minus vykázané ztráty) k datu;

b) částku obdržených záloh a

c) částku zádržného.

41. Zádržným se rozumí částky postupných fakturací, které nejsou zaplaceny, dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek, nebo dokud nebyly opraveny vady. Postupné fakturace jsou částky fakturované za vykonanou smluvní práci bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil, či nikoliv. Zálohy jsou částky, které dodavatel obdržel před vykonáním odpovídající práce.

42. Účetní jednotka vykáže:

a) hrubou částku, kterou zákazníci dluží za smluvní práci jako aktivum, a

b) hrubou částku, kterou dluží zákazníkům za smluvní práci jako závazek.

43. Hrubá částka, kterou dluží zákazníci za smluvní práci, je čistá částka zahrnující:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, minus

b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,

a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty) převyšují postupnou fakturaci.

44. Hrubá částka splatná zákazníkům za smluvní práci je čistá částka zahrnující:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, minus

b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,

a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž postupné fakturace jsou vyšší než vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty).

45. Účetní jednotka zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek, jako jsou náklady na záruční opravy, vymáhané nároky, pokuty a penále nebo potenciální ztráty.

DATUM ÚČINNOSTI

46. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1995 a později.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 12

Daně ze zisku

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit přístup k účetnímu řešení daní ze zisku. Zásadní otázkou v oblasti účtování daní ze zisku je, jak zúčtovat běžné a budoucí daňové důsledky:

a) budoucí úhrady (vyrovnání) účetních hodnot aktiv (závazků), které jsou vykázány ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ účetní jednotky, a

b) transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky.

Při uznání aktiva nebo závazku je zřejmé, že vykazující účetní jednotka očekává dodatečnou úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty aktiva nebo závazku. Jestliže je pravděpodobné, že úhrada nebo vyrovnání účetní hodnoty způsobí větší (menší) budoucí platby daně, než by byly, kdyby tato úhrada nebo vyrovnání neměly žádný daňový dopad, tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala odložený daňový závazek (odloženou daňovou pohledávku) s určitými omezujícími výjimkami.

Tento standard požaduje, aby účetní jednotka zaúčtovala daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zaúčtovány tyto transakce a ostatní události samotné. ►M5 U transakcí a jiných událostí vykázaných mino hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku nebo přímo ve vlastním kapitálu) jsou související daňové dopady vykázány mimo hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku nebo přímo ve vlastním kapitálu). ◄ U transakcí a ostatních událostí vykázaných ►M5 ve ◄ vlastním kapitálu jsou související daňové účinky vykázány ve vlastním kapitálu. ►M12 Stejně tak vykázání odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku uznaného přínosu z výhodné koupě. ◄

Tento standard se také zabývá uznáním odložených daňových pohledávek, které vznikají z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů, vykázáním daní ze zisku v účetní závěrce a zveřejněním informací týkajících se daní ze zisku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku.

2. Pro účely tohoto standardu daně ze zisku zahrnují veškeré daně placené doma i v zahraničí, které jsou počítané ze zdanitelných zisků. Daně ze zisku zahrnují i takové daně, jako jsou srážkové daně placené dceřiným podnikem, přidruženým podnikem nebo ze ►M32 společného ujednání ◄ při rozdělování vykazujícímu podniku.

3. [Zrušen]

▼B

4. Tento standard se nezabývá metodami účtování vládních dotací (viz IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*) nebo investičních daňových odpočtů. Tento standard však pojednává o účtování přechodných rozdílů, které mohou vzniknout z těchto dotací nebo investičních daňových odpočtů.

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Účetní zisk je zisk nebo ztráta za období před odečtením daňového nákladu.

Zdanitelný zisk (daňová ztráta) je zisk (ztráta) za období, vypočtený podle pravidel stanovených daňovými úřady, z něhož se počítají daně ze zisku splatné (zpětně získatelné).

Daňový náklad (daňový výnos) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období z titulu splatné a odložené daně.

Splatná daň je částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) z titulu zdanitelného zisku (daňové ztráty) za období.

Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku splatné v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.

Odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu:

a) odčitatelných přechodných rozdílů;

b) převedených nevyužitých daňových ztrát a

c) převedených nevyužitých daňových odpočtů.

Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄ a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly mohou být buď:

a) *zdanitelné přechodné rozdíly*, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena, nebo

b) *odčitatelné přechodné rozdíly*, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy účetní hodnota aktiva nebo závazku je nárokována nebo uhrazena.

Daňová základna aktiva nebo závazku je částka přisuzovaná tomuto aktivu nebo závazku pro daňové účely.

6. Daňový náklad (daňový výnos) zahrnuje splatný daňový náklad (splatný daňový výnos) a odložený daňový náklad (odložený daňový výnos).

▼B

Daňová základna

7. Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv zdanitelnému ekonomickému užitku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užitky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.

Příklady

1. Náklady na pořízení stroje jsou 100. Odpisy pro daňové účely ve výši 30 již byly odečteny v běžném a v předchozím období a zůstatková hodnota bude odčitatelná v budoucích obdobích, buď jako odpis, nebo prostřednictvím odpočtu při vyřazení. Výnosy, které vznikají používáním stroje, jsou zdanitelné, veškerý zisk z vyřazení stroje je zdanitelný a každá ztráta z vyřazení bude odčitatelná pro daňové účely. *Daňová základna stroje je 70*.

2. Pohledávka z úroků má účetní hodnotu 100. Výnosy, které se váží k těmto úrokům, budou zdaněny na bázi peněžních toků. *Daňová základna pohledávky z úroků je nula*.

3. Pohledávky z obchodního styku mají účetní hodnotu 100. Odpovídající výnosy již byly zahrnuty do zdanitelného zisku (daňové ztráty). *Daňová základna pohledávek z obchodního styku je 100*.

4. Pohledávka z přiznaných dividend od dceřiného podniku má účetní hodnotu 100. Dividendy nejsou zdanitelné. V podstatě celá účetní hodnota aktiva je odčitatelná proti ekonomickým užitkům. *V důsledku toho daňová základna pohledávky z přiznaných dividend je 100* ([a]).

5. Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. *Daňová základna půjčky je 100*.

([a]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy pohledávky z přiznaných dividend mají daňovou základnu nula a tato nulová daňová sazba se aplikuje do výsledného zdanitelného přechodného rozdílu ve výši 100. Podle obou analýz neexistuje odložený daňový závazek.

8. Daňovou základnou závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek, v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích období daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.

Příklady

1. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Náklad, který se váže k této položce, bude odčitatelný pro daňové účely na bázi peněžních toků. *Daňová základna výdajů příštích období je nula*.

2. Krátkodobé závazky zahrnují výnosy příštích období z úroků v účetní hodnotě 100. Odpovídající výnos z úroků byl zdaněn na bázi peněžních toků. *Daňová základna výnosů příštích období z úroků je nula*.

▼B

3. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Odpovídající náklad byl již odečten pro daňové účely. *Daňová základna výdajů příštích období je 100.*

4. Krátkodobé závazky zahrnují rezervu na pokuty a penále v účetní hodnotě 100. Pokuty a penále nejsou odčitatelné pro daňové účely. *Daňová základna rezervy na pokuty a penále je 100* ([a]).

5. Závazek z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. *Daňová základna půjčky je 100.*

([a]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy rezervy na pokuty a penále mají daňovou základnu nula a tato nulová daňová sazba se aplikuje do výsledného odčitatelného přechodného rozdílu ve výši 100. Podle obou analýz neexistuje odložená daňová pohledávka.

9. Některé položky mají svoji daňovou základnu, ale nejsou vykázány jako aktiva nebo závazky ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄. Například náklady na výzkum jsou zahrnuty do nákladů a jsou součástí účetního zisku v tom období, ve kterém vznikly, ale asi nebude dovoleno je uznat jako odčitatelnou položku při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, tj. částkou, která bude daňovými úřady uznatelná jako odpočet v budoucích obdobích, a jejich nulovou účetní hodnotou tvoří odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka.

▼M33

10 V případech, kdy daňová základna aktiva nebo závazku není úplně zřejmá, je vhodné zvážit základní princip, na kterém je tento standard založen: účetní jednotka až na určité omezené výjimky vykazuje odložený daňový závazek (pohledávku) vždy, když by realizace nebo vypořádání účetní hodnoty aktiva nebo závazku způsobily budoucí platbu daně vyšší (nižší), než by byla, kdyby realizace získání nebo vypořádání neměly žádné daňové dopady. Příklad C za odstavcem 51A ilustruje okolnosti, za nichž by mohlo být užitečné použít tento základní princip, například když daňová základna aktiva či závazku závisí na očekávaném způsobu realizace nebo vypořádání.

▼B

11. V konsolidované účetní závěrce jsou přechodné rozdíly určeny porovnáním účetních hodnot aktiv a závazků v konsolidované účetní závěrce s odpovídající daňovou základnou. Daňová základna je určena podle konsolidovaného daňového přiznání v těch legislativách, ve kterých je konsolidované daňové přiznání možné podat. V jiných legislativách je daňová základna určena podle daňových přiznání jednotlivých podniků ve skupině.

UZNÁNÍ SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

12. Splatná daň za běžné a předchozí období se v nesplaceném rozsahu uznává jako závazek. Pokud částka, která již byla zaplacena v běžném a předchozím období, převyšuje částku vztahující se k těmto obdobím, tento rozdíl se uznává jako aktivum.

13. Prospěch vyplývající z daňové ztráty, která může být zpětně použita k úhradě splatné daně předchozího období, se uznává jako aktivum.

▼B

14. Pokud je daňová ztráta použita k úhradě splatné daně předchozího období, účetní jednotka uznává prospěch jako aktivum v období, ve kterém daňová ztráta vznikla, protože je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít tento prospěch a že je spolehlivě měřitelný.

UZNÁNÍ ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

ZDANITELNÉ PŘECHODNÉ ROZDÍLY

15. Odložený daňový závazek se uznává u všech zdanitelných přechodných rozdílů, s výjimkou rozsahu, v jakém vzniká odložený daňový závazek z:

a) počátečního rozpoznání goodwillu, nebo

b) výchozího uznání aktiv nebo závazků v transakci, která:

i) není podnikovou kombinací a

ii) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

Avšak u zdanitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄ se odložený daňový závazek uznává v souladu s odstavcem 39.

16. Pro uznání aktiva je typické, že jeho účetní hodnota bude uhrazena ve formě ekonomického prospěchu, který účetní jednotka bude mít v budoucích obdobích. Pokud účetní hodnota aktiva převýší jeho daňovou základnu, částka zdanitelného ekonomického prospěchu převýší částku, která bude povolena jako odpočet pro daňové účely. Tento rozdíl je zdanitelným přechodným rozdílem a povinnost platit výsledné daně ze zisku v budoucích obdobích je odložený daňový závazek. Jakmile účetní jednotka uhradí účetní hodnotu aktiva, zdanitelný přechodný rozdíl bude vrácen a účetní jednotka bude mít zdanitelný zisk. Ekonomický prospěch tak bude pravděpodobně z účetní jednotky odčerpán ve formě placené daně. Proto tento standard požaduje uznání všech odložených daňový závazků, s výjimkou určitých okolností popsaných v odstavcích 15 a 39.

Příklad

Aktivum v nákladech na pořízení 150 má účetní hodnotu 100. Oprávky pro daňové účely jsou 90 a daňová sazba 25 %.

Daňová základna aktiva je 60 (náklady na pořízení aktiva 150 minus daňové oprávky 90). K pokrytí účetní hodnoty 100 musí účetní jednotka dosáhnout zdanitelného zisku ve výši 100, ale bude moci odečíst pouze daňové odpisy 60. Následně účetní jednotka bude platit daň ze zisku 10 (tj. 25 % ze 40), pokud uhradí účetní hodnotu aktiva. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva 100 a daňovou základnou 60 je zdanitelný přechodný rozdíl 40. Proto účetní jednotka vykáže odložený daňový závazek ve výši 10 (25 % ze 40) představující daň ze zisku, kterou účetní jednotka zaplatí, když uhradí účetní hodnotu aktiva.

▼B

17. Některé přechodné rozdíly vznikají, když jsou výnosy nebo náklady zahrnuty do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku jsou zahrnuty v jiném období. Takové přechodné rozdíly jsou často označeny jako časové rozdíly. Následují příklady přechodných rozdílů tohoto typu, které jsou zdanitelnými přechodnými rozdíly, a které proto vyúsťují v odložené daňové závazky:

a) úrokový výnos je zahrnut do účetního zisku časově rozlišený, ale v některé legislativě může být zahrnut do zdanitelného zisku při inkasu peněz. Daňová základna jakýchkoliv pohledávek vykázaných ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ s ohledem na tyto výnosy je nula, protože výnosy neovlivňují zdanitelný zisk, dokud nedojde k inkasu peněz;

b) odpisy používané pro určení částky zdanitelného zisku (daňové ztráty) se mohou lišit od odpisů ovlivňujících účetní zisk. Přechodný rozdíl je rozdílem mezi účetní hodnotou aktiva a jeho daňovou základnou, která je rozdílem mezi náklady na pořízení aktiva sníženého o všechny odpočty povolené příslušnými daňovými předpisy při určování zdanitelného zisku v běžném a předchozích obdobích. Zdanitelný přechodný rozdíl vzniká a vyúsťuje v odložený daňový závazek, když jsou daňové odpisy zrychlené oproti účetním odpisům (pokud je daňový odpis pomalejší než účetní, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl a vyúsťuje v odloženou daňovou pohledávku);

c) náklady na vývoj mohou být aktivovány a amortizovány do účetního zisku v budoucích obdobích, ale odpočteny pro určení částky zdanitelného zisku v období, ve kterém vznikly. Tyto náklady na vývoj mají daňovou základnu nulovou, protože již byly odečteny od zdanitelného zisku. Přechodný rozdíl je rozdíl mezi účetní hodnotou nákladů na vývoj a jejich nulovou daňovou základnou.

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

▼M12

a) identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou vykázány v jejich reálné hodnotě v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace*, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);

▼B

b) aktiva jsou přeceněna a neprovádí se odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 20);

c) goodwill vzniká při podnikové kombinaci (viz odstavec 21);

d) daňová základna aktiva nebo závazku se při výchozím uznání liší od výchozí účetní hodnoty, například má-li podnik prospěch z nedaňových vládních dotací vztahujících se k aktivům (viz odstavce 22 a 33), nebo

▼B

e) účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniku nebo podíly ve ►M32 společném ujednání ◄ se liší od daňové základny investice nebo podílu (viz odstavce 38–45).

Podnikové kombinace

19. ►M12 Až na omezené výjimky, identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou uznány k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. ◄ Přechodné rozdíly vznikají, když daňové základny identifikovatelných získaných aktiv a převzatých závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou ovlivněny odlišně. Například když účetní hodnota aktiva je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna aktiva zůstává v nákladech na pořízení jako u původního vlastníka, pak vznikají zdanitelné přechodné rozdíly, které vyústí v odložený daňový závazek. Výsledný odložený daňový závazek ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66).

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

▼M53

20. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví připouštějí nebo požadují, aby určitá aktiva byla oceněna reálnou hodnotou nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 *Nehmotná aktiva*, IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* a IFRS 9 *Finanční nástroje*). V některých právních systémech přecenění nebo jiné úpravy hodnoty aktiva na reálnou hodnotu způsobuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) za běžné období. Výsledkem je, že daňová základna aktiva je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných právních systémech přecenění nebo přepracování aktiva neovlivní zdanitelný zisk v období přecenění nebo přepracování, a proto daňová základna aktiva není upravena. Nicméně budoucí úhrada účetní hodnoty způsobí účetní jednotce zdanitelný ekonomický prospěch a částka, která bude odčitatelná pro daňové účely, se bude lišit od částky tohoto ekonomického prospěchu. Rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodný rozdíl a způsobuje odložený daňový závazek nebo pohledávku. To platí, jestliže:

▼B

a) účetní jednotka nezamýšlí vyřadit aktivum. V těchto případech přeceněná účetní hodnota aktiva bude uhrazena jeho užíváním a toto aktivum přinese zdanitelný výnos, který převýší odpis uznatelný pro daňové účely v budoucích obdobích, nebo

b) daň z kapitálových výnosů je odložená, jestliže výnosy z vyřazení aktiva jsou investovány do podobných aktiv. V těchto případech se daň stane nakonec splatnou při prodeji nebo použití podobných aktiv.

Goodwill

▼M12

21. Goodwill, který vzniká při podnikové kombinaci, je oceněn jako přebytek (a) nad (b) uvedenými níže:

a) souhrn:

i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;

▼M12

ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku vykázaných v souladu s IFRS 3; a

iii) v případě postupné podnikové kombinace doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice.

b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

▼B

Mnohé daňové úřady nedovolují snížení účetní hodnoty goodwillu jako odčitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto legislativách pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když se dceřiný podnik zbaví podnikání, které s ním souvisí. V takovýchto legislativách má goodwill daňovou základnu nulu. Jakýkoliv rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovou daňovou základnou je zdanitelný přechodný rozdíl. Avšak tento standard nepřipouští uznání vzniklého odloženého daňového závazku, protože goodwill se oceňuje reziduálně a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

▼M12

21A. K následným snížením odloženého daňového závazku, který není vykázán, neboť vyplývá z prvotního vykázání goodwillu, se rovněž přistupuje, jako by vyplývala z prvotního vykázání goodwillu, a proto nejsou podle odstavce 15(a) vykázána. Například pokud účetní jednotka vykáže při podnikové kombinaci goodwill ve výši MJ100, jehož daňová základna je nula, odstavec 15(a) zakazuje účetní jednotce, aby vykázala odložený daňový závazek. Jestliže účetní jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši MJ20, částka zdanitelného přechodného rozdílu, který se vztahuje ke goodwillu, je snížena ze MJ100 na MJ80 s následným snížením hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku. K tomuto snížení hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku se také přistupuje jako k prvotnímu vykázání goodwillu, a proto je vykazování snížení podle odstavce 15(a) zakázáno.

21B. Avšak odložené daňové závazky ze zdanitelných přechodných rozdílů, které se vztahují ke goodwillu, jsou vykázány v rozsahu, v jakém nevyplývají z prvotního vykázání goodwillu. Například pokud účetní jednotka vykáže při podnikové kombinaci goodwill ve výši MJ100, který je daňově odčitatelný při sazbě daně ze zisku 20 % ročně počítáno od data akvizice, daňová základna goodwillu je MJ100 při počátečním vykázání a MJ80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněna ve výši MJ100, zdanitelný přechodný rozdíl ve výši MJ20 vznikne na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný přechodný rozdíl nevztahuje k počátečnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

▼B

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

▼M12

22. Přechodný rozdíl může vzniknout při prvotním vykázání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odečitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vedla k prvotnímu vykázání aktiva:

a) v podnikové kombinaci účetní jednotka vykazuje každý odložený daňový závazek nebo pohledávku, a to ovlivňuje částku goodwillu nebo vykázaný přínos z výhodné koupě (viz odstavec 19);

▼B

b) jestliže transakce ovlivní buď účetní zisk, nebo zdanitelný zisk, účetní jednotka uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad nebo výnos ►M5 v hospodářském výsledku ◄ (viz odstavec 59);

c) jestliže transakce není podnikovou kombinací a neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk, účetní jednotka by mohla při absenci uvedených výjimek podle odstavců 15 a 24 vykázat výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku a upravit účetní hodnotu aktiva nebo závazku o tutéž částku. Tyto úpravy by mohly snížit vypovídací schopnost účetních výkazů. Proto tento standard nedovoluje účetní jednotce, aby uznávala výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání, ani následně (viz příklad níže). Navíc účetní jednotka neuznává následné změny v neuznaném odloženém daňovém závazku nebo pohledávce během následného odepisování aktiva.

Příklad ilustrující odst. 22 písm. c)

Účetní jednotka zamýšlí používat aktivum, jehož náklady na pořízení byly 1 000, má životnost pět let a nulovou zbytkovou hodnotou při vyřazení. Sazba daně je 40 %. Odpisy aktiva nejsou odčitatelné pro daňové účely. Při vyřazení nebude zdanitelný žádný zisk z prodeje aktiva a žádná ztráta z prodeje aktiva nebude odčitatelná.

Když je uhrazena účetní hodnota aktiva, účetní jednotka má zdanitelný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Účetní jednotka nevykáže výsledný odložený daňový závazek 400, protože je způsoben výchozím uznáním aktiva.

V následujícím roce je účetní hodnota aktiva 800. Při zdanitelném výnosu 800 účetní jednotka zaplatí daň 320. Účetní jednotka nevykazuje odložený daňový závazek 320, protože je výsledkem výchozího uznání aktiva.

▼B

23. V souladu s IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování* emitent složeného finančního nástroje (např. konvertibilní obligace) klasifikuje závazkovou komponentu nástroje jako závazek a kapitálovou komponentu jako vlastní kapitál. V některých legislativách je daňová základna závazkové komponenty při výchozím uznání rovna výchozí účetní hodnotě jako součtu závazkové a kapitálové komponenty. Výsledný zdanitelný přechodný rozdíl vzniká z výchozího uznání kapitálové komponenty odděleně od závazkové komponenty. Proto se výjimka uvedená v odst. 15 písm. b) nepoužije. V důsledku toho účetní jednotka uznává výsledný odložený daňový závazek. V souladu s odstavcem 61 je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové komponenty. ►**M5** V souladu s odstavcem 61A je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové komponenty. V souladu s odstavcem 58 jsou následné změny v odloženém daňovém závazku vykázány v hospodářském výsledku jako odložené daňové náklady (výnosy). ◄

Odčitatelné přechodné rozdíly

24. Odložená daňová pohledávka se uznává u všech odčitatelných přechodných rozdílů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odčitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen, pokud odložená daňová pohledávka nevzniká z počátečního uznání pohledávky nebo závazku v transakci, jež:

a) není podnikovou kombinací a

b) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

Avšak u odčitatelných přechodných rozdílů spojených s investováním do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a do podílů ve ►**M32** společném ujednání ◄ se odložená daňová pohledávka uznává v souladu s odstavcem 44.

25. Procesu uznávání závazků je vlastní, že účetní hodnota bude uhrazena v budoucích obdobích prostřednictvím odlivu podnikových zdrojů, představujících ekonomický prospěch. Když zdroje odplývají z účetní jednotky, část nebo všechny jejich částky mohou být odčitatelné při určování zdanitelného zisku za období následující po období, ve kterém je závazek uznán. V takovýchto případech existují přechodné rozdíly mezi účetní hodnotou závazku a jeho daňovou základnou. Proto odložená daňová pohledávka vzniká z titulu daně ze zisku, která bude zpětně získatelná v budoucích obdobích, když je dovoleno použít část závazku jako odpočet při určování zdanitelného zisku. Podobně, jestliže účetní hodnota aktiva je nižší než jeho daňová základna, rozdíl dává vzniknout odložené daňové pohledávce z titulu daně ze zisku, která bude zpětně získatelná v příštích obdobích.

Příklad

Účetní jednotka uznává závazek 100 jako rezervu na náklady na reklamace výrobku v záruce. Pro daňové účely tyto náklady na reklamace výrobků v záruce nebudou odčitatelné, dokud účetní jednotka reklamaci nezaplatí. Sazba daně je 25 %.

▼B

Daňová základna závazku je nula (účetní hodnota 100, minus částka, která bude odčitatelná pro daňové účely z titulu tohoto závazku v příštích obdobích). Uhrazením závazku v jeho účetní hodnotě sníží účetní jednotka svůj budoucí zdanitelný zisk o částku 100 a následně sníží budoucí platbu daně o 25 (25 % ze 100). Rozdíl mezi účetní hodnotou 100 a daňovou základnou nula je odčitatelný přechodný rozdíl 100. Proto účetní jednotka uznává odloženou daňovou pohledávku 25 (25 % ze 100) pod podmínkou, že je pravděpodobné, že účetní jednotka vydělá dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích ze snížení placené daně.

26. Dále jsou uvedeny příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem jsou odložené daňové pohledávky:

a) náklady penzijních požitků mohou být odečteny při určování účetního zisku v okamžiku poskytování služby zaměstnancem, ale odpočteny při určování zdanitelného zisku buď když je příspěvek placen do fondu účetní jednotky, nebo když jsou penzijní požitky placeny účetní jednotkou. Přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou závazku a jeho daňovou základnou; daňová základna závazku je obvykle nula. Důsledkem tohoto odčitatelného přechodného rozdílu je odložená daňová pohledávka, protože ekonomické užitky do účetní jednotky poplynou ve formě odpočtu ze zdanitelného zisku, když jsou příspěvky nebo penzijní požitky zaplaceny;

b) náklady na výzkum jsou uznány jako náklad při určování účetního zisku v období, ve kterém vznikly, ale není dovoleno je použít jako odpočet při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, kterou daňové úřady dovolí uznat jako odpočet v budoucích obdobích a účetní hodnotou nula, je odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka;

▼M12

c) až na omezené výjimky účetní jednotka uzná nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. Když je převzatý závazek vykázán k datu akvizice, ale související pořizovací náklady jsou odečteny při určování zdanitelného zisku až v pozdějším období, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku. Odložená daňová pohledávka také vzniká, když reálná hodnota identifikovatelného získaného aktiva je nižší než jeho daňová základna. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66); a

▼B

d) určitá aktiva mohou být uznána v reálné hodnotě nebo mohou být přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely (viz odstavec 20). Odčitatelný přechodný rozdíl vzniká, jestliže daňová základna aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu.

▼M56

Příklad ilustrující odst. 26 písm. d)
Identifikace odčitatelného přechodného rozdílu na konci roku 2: Účetní jednotka A na začátku roku 1 nakoupí za 1 000 MJ dluhový nástroj o nominální hodnotě 1 000 MJ se splatností 5 let s úrokovou sazbou ve výši 2 % splatnou na konci každého roku. Efektivní úroková míra činí 2 %. Dluhový nástroj je oceněn reálnou hodnotou. Na konci roku 2 poklesla reálná hodnota dluhového nástroje na 918 MJ v důsledku zvýšení tržních úrokových sazeb na 5 %. Je pravděpodobné, že účetní jednotka A bude inkasovat všechny smluvní peněžní toky, bude-li nadále tento dluhový nástroj držet. Případné zisky (ztráty) z dluhového nástroje jsou zdanitelné (odčitatelné) až jako zisky (ztráty) realizované. Zisky (ztráty) plynoucí z prodeje nebo naběhlé při splatnosti dluhového nástroje se pro daňové účely počítají jako rozdíl mezi inkasovanou částkou a původní pořizovací cenou dluhového nástroje. Daňovou základnou dluhového nástroje je tudíž jeho původní pořizovací cena. *Z rozdílu mezi účetní hodnotou dluhového nástroje ve výkazu účetní jednotky A o finanční pozici ve výši 918 MJ a jeho daňovou základnou ve výši 1 000 MJ vzniká na konci roku 2 odčitatelný přechodný rozdíl ve výši 82 MJ (viz odstavec 20 a odst. 26 písm. d)), bez ohledu na to, zda účetní jednotka A očekává, že účetní hodnotu dluhového nástroje realizuje prodejem nebo používáním, tedy jeho držením a inkasováním smluvních peněžních toků, nebo kombinací obojího.* *Důvodem je, že odčitatelné přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku ve výkazu o finanční pozici a jeho daňovou základnou, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku realizována nebo uhrazena (viz odstavec 5). Účetní jednotka A může uplatnit odpočet odpovídající daňové základně aktiva 1 000 MJ při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) buď při prodeji nebo při splatnosti.*

▼B

27. Zrušení odčitatelných přechodných rozdílů vyúsťuje v odpočty při určování zdanitelného zisku budoucích období. Avšak ekonomický prospěch ve formě snížení daňových plateb bude mít účetní jednotka pouze tehdy, jestliže dosáhne dostatečný zdanitelný zisk, se kterým bude možno odpočty kompenzovat. Proto účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.

▼M56

27A. Pokud účetní jednotka posuzuje, zda je dosažitelný zdanitelný zisk, proti kterému může využít odčitatelný přechodný rozdíl, zkoumá, zda daňová právní úprava omezuje zdroje zdanitelného zisku, proti kterému může provádět odpočty na základě zrušení uvedeného odčitatelného přechodného rozdílu. Pokud daňová právní úprava taková omezení nestanoví, účetní jednotka posuzuje odčitatelný přechodný rozdíl v kombinaci se všemi svými dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly. Pokud však daňová právní úprava omezuje využití ztrát k odpočtu proti výnosu určitého typu, je odčitatelný přechodný rozdíl posuzován pouze v kombinaci s dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly příslušného typu.

▼B

28. Je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se odčitatelný přechodný rozdíl bude moci využít, bude dosažitelný, když existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým úřadům a k téže zdaňované jednotce, u kterých se očekává jejich zrušení:

a) ve stejném období, ve kterém je očekáváno zrušení odčitatelných přechodných rozdílů, nebo

b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná.

Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka uznána v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.

▼M56

29. Pokud zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým správám a téže zdaňované jednotce, nejsou dostatečné, je odložená daňová pohledávka uznána v případě, že:

a) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejné daňové správě a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se zruší odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, plynoucí z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, účetní jednotka:

i) porovnává odčitatelné přechodné rozdíly s budoucím zdanitelným ziskem, který vylučuje daňové odpočty vyplývající ze zrušení těchto odčitatelných přechodných rozdílů. Toto srovnání ukazuje, do jaké míry je budoucí zdanitelný zisk dostatečný k tomu, aby účetní jednotka uplatnila odpočet částek vyplývajících ze zrušení uvedených odčitatelných přechodných rozdílů.

ii) ignoruje zdanitelné částky plynoucí z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude, má-li být využita, sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk.

b) účetní jednotka má k dispozici příležitosti k daňovému plánování, které povede k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.

29A. Odhad pravděpodobného budoucího zdanitelného zisku může zahrnovat realizaci některých aktiv účetní jednotky za vyšší částku, než je jejich účetní hodnota, jestliže existuje dostatek důkazů, že je pravděpodobné, že účetní jednotka takové realizace dosáhne. Pokud je například aktivum oceněno reálnou hodnotou, musí účetní jednotka posoudit, zda existují dostatečné důkazy umožňující dospět k závěru, že je pravděpodobné, že účetní jednotka toto aktivum realizuje za vyšší částku, než je jeho účetní hodnota. Může tomu tak například být, když účetní jednotka očekává, že bude dluhový nástroj s pevnou úrokovou sazbou držet a inkasovat smluvní peněžní toky.

▼B

30. Plánování daňových příležitostí vyjadřuje činnosti, které by účetní jednotka měla vzít v úvahu, aby vytvořila nebo zvýšila zdanitelné výnosy v určitém období před tím, než dojde k vypršení lhůty pro uznání daňové ztráty nebo daňového odpočtu převáděných z minulosti. Například v některých legislativách se zdanitelný zisk smí tvořit nebo zvyšovat:

a) zvolením způsobu zdanění přijatého úroku buď při přijetí, nebo při vzniku pohledávky;

b) odložením požadavku na určitý odpočet ze zdanitelného zisku;

c) prodejem a možná následným zpětným leasingem aktiv, jejichž hodnota vzrostla, ale u nichž daňová základna nebyla upravena, aby odrážela toto zhodnocení, a

▼B

d) prodejem aktiva, které vytváří nezdanitelný výnos (jako v některých legislativách státní obligace), za účelem toho, aby se provedla další investice, která dává vznik zdanitelnému výnosu.

Tam, kde plánování daňových příležitostí přesunuje zdanitelný zisk z pozdějšího období do dřívějšího období, využití daňové ztráty nebo daňového odpočtu převáděných z minulosti stále závisí na existenci budoucího zdanitelného zisku, vyplývajícího z jiných zdrojů než z přechodných rozdílů vzniklých v budoucnu.

31. Když účetní jednotka historicky vytváří ztráty, postupuje podle ustanovení v odstavcích 35 a 36.

32. [Zrušen]

▼M12

Goodwill

32A. Pokud je účetní hodnota goodwillu, který vzniká při podnikové kombinaci, nižší než jeho daňová základna, vede vzniklý rozdíl k odložené daňové pohledávce. Odložená daňová pohledávka, která vzniká při prvotním vykázání goodwillu, je vykázána jako součást účetního zachycení podnikové kombinace, a to v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odečitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen.

▼B

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

33. Jedním z případů, kdy vzniká odložená daňová pohledávka z výchozího uznání aktiva, je, když nezdanitelná státní dotace, která se týká aktiva, je odečtena při jejím přijetí z účetní hodnoty aktiva, ale pro daňové účely není odečtena z odepisovatelné částky aktiva (jinými slovy z její daňové základny); účetní hodnota aktiva je nižší než jeho daňová základna, a tím vzniká odčitatelný přechodný rozdíl. Státní dotace mohou být také považovány za odložený výnos, v tom případě rozdíl mezi odloženým výnosem a jeho nulovou daňovou základnou je odčitatelný přechodný rozdíl. Ať účetní jednotka přijme jakoukoliv metodu ocenění, účetní jednotka neuznává výslednou odloženou daňovou pohledávku z důvodu, které jsou objasněny v odstavci 22.

Nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty

34. Odložená daňová pohledávka se uznává při převodu nevyužité daňové ztráty do dalšího období a nevyužitého daňového odpočtu v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude k dispozici budoucí zdanitelný zisk, proti kterému se dají využít nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty.

35. Kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících při převodu nevyužitých daňových ztrát a daňových odpočtů do dalšího období jsou tatáž jako kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících z odčitatelných přechodných rozdílů. Avšak z existence nevyužitých daňových ztrát jasně vyplývá, že budoucí zdanitelný zisk nemusí být dosažitelný. Proto, pokud účetní jednotka historicky vytvářela v nedávné době ztráty, uznává odloženou daňovou pohledávku, která vzniká z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů pouze v rozsahu, v jakém účetní jednotka vykázala zdanitelné přechodné rozdíly, nebo když existuje další důkaz o tom, že účetní jednotka dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, proti kterému bude moci uplatnit nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty. Za těchto okolností odstavec 82 požaduje zveřejnit částku odložené daňové pohledávky a povahu důkazu podporující její uznání.

▼B

36. Účetní jednotka zvažuje následující kritéria při odhadu pravděpodobnosti, že zdanitelný zisk bude dosažitelný a budou moci být proti němu uplatněny nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty:

a) zda má účetní jednotka dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují k témuž daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce, jejichž výsledkem jsou zdanitelné částky, proti kterým mohou být uplatněny nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty před jejich propadnutím;

b) zda je pravděpodobné, že účetní jednotka vytvoří zdanitelný zisk před propadnutím nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů;

c) zda jsou nevyužité daňové ztráty výsledkem identifikovatelných příčin, u kterých je pravděpodobné, že se znovu nevyskytnou, a

d) zda účetní jednotka využívá plánování daňových příležitostí (viz odstavec 30), které povede k tvorbě zdanitelného zisku v období, ve kterém nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty mohou být využity.

Odložená daňová pohledávka se neuznává v tom rozsahu, v němž je pravděpodobné, že nebude dosažitelný zdanitelný zisk, oproti kterému se dají uplatnit nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty.

Přehodnocení neuznaných odložených daňových pohledávek

37. Ke ►M5 konci každého účetního období ◄ účetní jednotka přehodnocuje neuznané odložené daňové pohledávky. Účetní jednotka uzná předchozí neuznanou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt. Například zlepšení obchodních podmínek může zvýšit pravděpodobnost, že účetní jednotka bude schopna vytvořit dostatečný zdanitelný zisk v budoucnu, aby odložená daňová pohledávka splňovala kritéria pro uznání stanovená v odstavcích 24 nebo 34. Jiným příkladem je, když účetní jednotka přehodnocuje odložené daňové pohledávky k datu podnikové kombinace nebo následně (viz odstavce 67 a 68).

Investice do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄

38. Přechodné rozdíly vznikají, když účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄ (jmenovitě podíl mateřského podniku nebo investorský podíl na čistých aktivech dceřiného podniku, pobočky, přidruženého podniku či investice, a to včetně účetní hodnoty goodwillu) je odlišná od daňové základny (která je často nákladem na pořízení) investice nebo podílu. Takové rozdíly mohou vzniknout za mnoha různých okolností např.:

a) při existenci nerozdělených zisků dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a ►M32 společného ujednání; ◄

b) při změnách v měnových kurzech, pokud mateřský podnik a jeho dceřiný podnik jsou založeny v odlišných zemích, a

▼B

c) při snižování účetní hodnoty investice v přidruženém podniku na svoji zpětně získatelnou částku.

V konsolidované účetní závěrce se může přechodný rozdíl lišit od přechodného rozdílu spojeného s investicí v individuální účetní závěrce mateřského podniku, pokud mateřský podnik uvádí investice ve své individuální účetní závěrce v nákladech na pořízení nebo v přeceněné částce.

▼M32

39. **Účetní jednotka vykáže odložený daňový závazek u všech zdanitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném ujednání s výjimkou případů, kdy jsou splněny obě následující podmínky:**

a) **mateřský podnik, investor, spoluvlastník nebo spoluprovozovatel je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů, a**

▼B

b) je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou zrušeny v dohledné budoucnosti.

40. Protože mateřský podnik řídí dividendovou politiku svého dceřiného podniku, je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů spojených s touto investicí (včetně přechodných rozdílů vznikajících nejen z nerozdělených zisků, ale také z rozdílu z převodů cizí měny). Navíc často není praktické určit částku daní ze zisku, která bude splatná při zrušení přechodného rozdílu. Proto pokud mateřský podnik stanoví, že se zisky nebudou v dohledné budoucnosti rozdělovat, neuznává ani odložený daňový závazek. Stejné rozhodnutí se uplatňuje u investování do poboček.

41. Účetní jednotka účtuje o nepeněžních aktivech a závazcích ve funkční měně (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanoven v cizí měně, změny v měnových kurzech způsobují přechodné rozdíly, které vedou k odloženému daňovému závazku nebo (upraveno podle odstavce 24) pohledávce. Výsledná odložená daň je vykázána v zisku nebo ztrátě (viz odstavec 58).

42. Investor v přidruženém podniku tuto účetní jednotku neovládá a zpravidla není v takové pozici, aby určoval jeho dividendovou politiku. Proto v případě absence dohody, která by stanovila, že zisky přidruženého podniku se nebudou v dohledné budoucnosti rozdělovat, investor uznává odložený daňový závazek, který vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů spojených s jeho investicí do přidruženého podniku. V některých případech investor není schopen určit částku daně, která by byla splatná, jestliže se uhradí náklady na pořízení investice do dceřiného podniku, ale může určit, že se bude rovnat minimální částce nebo že tuto minimální částku převýší. V těchto případech je odložený daňový závazek oceněn v této výši.

▼M32

43. Ujednání mezi stranami ve společném ujednání obvykle souvisí s rozdělováním zisku a stanovuje, zda rozhodnutí o této záležitosti vyžaduje souhlas všech stran nebo skupiny stran. Pokud spoluvlastník nebo spoluprovozovatel může ovládat časové rozvržení výplaty svého podílu na zisku společného ujednání a je pravděpodobné, že se jeho podíl na zisku v dohledné budoucnosti nebude rozdělovat, odložený daňový závazek se neuzná.

▼B

44. Účetní jednotka uzná odloženou daňovou pohledávku u všech odčitatelných přechodných rozdílů, které vznikají u investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄ v takovém rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že:

a) přechodný rozdíl bude zrušen v dohledné budoucnosti a

b) zdanitelný zisk, proti kterému se mohou využít přechodné rozdíly, bude dosažitelný.

45. Při rozhodování, zda odložená daňová pohledávka z odčitatelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄ bude uznána, se účetní jednotka rozhoduje v souladu s odstavci 28 až 31.

OCEŇOVÁNÍ

46. Splatné daňové závazky (pohledávky) za běžné a předchozí období se oceňují v částce očekávané platby daňovým úřadům (nebo nároku od nich) při použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které jsou platné ►M5 ke konci účetního období ◄.

47. Odložené daňové pohledávky a dluhy se oceňují ve výši daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém pohledávka bude realizována nebo závazek splatný podle daňové sazby (a daňových zákonů) platných ►M5 ke konci účetního období ◄.

48. Splatné a odložené daňové pohledávky a závazky jsou obvykle oceněny daňovými sazbami (a daňovými zákony), které jsou uzákoněny. Avšak v některých legislativách vyhlášení o daňových sazbách (nebo daňových zákonech) vydaných vládou mají do značné míry stejnou účinnost jako následné uzákonění po uplynutí několika měsíců od vyhlášení. Za těchto okolností jsou daňové pohledávky a závazky oceněny daňovými sazbami podle těchto vyhlášení (a daňových zákonů).

49. Pokud se rozdílné daňové sazby používají na různé úrovni zdanitelných zisků, odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují průměrnými sazbami, které budou platné pro zdanitelné zisky (daňové ztráty) v období, ve kterých má dojít ke zrušení přechodných rozdílů.

50. [Zrušen]

51. Oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek odráží daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým účetní jednotka ►M5 ke konci účetního období ◄ očekává úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.

▼M33

51A. Způsob, jakým účetní jednotka v některých jurisdikcích realizuje (vypořádává) účetní hodnotu aktiva (závazku), může ovlivnit jednu nebo obě z následujících veličin:

(a) používanou daňovou sazbu, když účetní jednotka realizuje (vypořádává) účetní hodnotu aktiva nebo závazku, a

(b) daňovou základnu aktiva (závazku).

V těchto případech účetní jednotka oceňuje odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky daňovou sazbou a daňovou základnou, které jsou v souladu s očekávaným způsobem realizace nebo vypořádání.

▼**M33**

Příklad A

Položka pozemků, budov a zařízení má účetní hodnotu 100 a daňovou základnu 60. Daňová sazba 20 % by se uplatňovala, kdyby se tato položka prodávala, a daňová sazba 30 % se použije ke zdanění ostatních zisků.

Účetní jednotka vykáže odložený daňový závazek ve výši 8 (20 % ze 40), pokud očekává prodej aktiva bez dalšího použití, a odložený daňový závazek 12 (30 % ze 40), pokud očekává držení položky a realizaci účetní hodnoty položky jejím používáním.

Příklad B

Položka pozemků, budov a zařízení s pořizovací cenou 100 a účetní hodnotou 80 je přeceněna na 150. Pro daňové účely není provedena odpovídající korekce. Oprávky pro daňové účely jsou 30 a daňová sazba je 30 %. Pokud se položka prodá za vyšší částku, než byla pořizovací cena, daňové oprávky 30 budou zahrnuty do zdanitelného zisku, ale tržba převyšující pořizovací cenu nebude zdanitelná.

Daňová základna položky je 70 a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 80. Pokud účetní jednotka očekává realizaci účetní hodnoty užíváním položky, musí vytvořit zdanitelný zisk 150, ale bude moci odečíst odpisy pouze ve výši 70. V tomto případě činí odložený daňový závazek 24 (30 % z 80). Pokud účetní jednotka očekává realizaci účetní hodnoty prodejem položky okamžitě s výnosem 150, odložený daňový závazek se vypočítá takto:

	Zdanitelný přechodný rozdíl	*Daňová sazba*	*Odložený daňový závazek*
Daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Výnos převyšující pořizovací cenu	*50*	*nula*	*—*
Celkem	*80*		*9*

(Poznámka: podle odstavce 61A dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována v ostatním úplném výsledku)

Příklad C

Základní údaje jsou stejné jako v příkladu B, pouze pokud je položka prodána za více než pořizovací cenu, daňové oprávky budou zahrnuty do zdanitelného zisku (zdaněny 30 %) a tržby z prodeje budou zdaněny 40 %, po odpočtu nákladů upravených o inflaci ve výši 110.

Pokud účetní jednotka očekává realizaci účetní hodnoty užíváním položky, musí vytvořit zdanitelný zisk 150, ale bude moci odečíst odpisy pouze ve výši 70. To znamená, že daňová základna je 70, zdanitelný přechodný rozdíl 80 a odložený daňový závazek 24 (30 % z 80) jako v příkladu B.

▼**M33**

Pokud účetní jednotka očekává, že realizuje účetní hodnotu prodejem položky okamžitě s výnosem ve výši 150, bude moci odečíst indexovaný náklad 110. Čistý výnos 40 bude zdaněn 40 %. Kromě toho daňové oprávky 30 budou zahrnuty do zdanitelného zisku a zdaněny 30 %. To znamená, že daňová základna je 80 (110 minus 30), existuje zdanitelný přechodný rozdíl 70 a odložený daňový závazek 25 (40 % ze 40 plus 30 % ze 30). Pokud v tomto příkladě není daňová základna bezprostředně patrná, může při rozhodnutí pomoci základní pravidlo vyjádřené v odstavci 10.

(Poznámka: podle odstavce 61A dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována v ostatním úplném výsledku)

51B. Pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z neodepisovatelného aktiva oceněného modelem přeceňování dle IAS 16, musí ocenění odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky odrážet daňové důsledky realizace účetní hodnoty tohoto neodepisovatelného aktiva prodejem, bez ohledu na způsob ocenění jeho účetní hodnoty. Stanoví-li proto daňový právní předpis daňovou sazbu použitou na zdanitelnou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro zdanitelnou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.

51C. Pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z investičního nemovitého majetku, který je oceněn modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40, existuje vyvratitelná domněnka, že účetní hodnota investičního nemovitého majetku bude realizována prodejem. Ocenění odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky musí tedy odrážet daňové důsledky plné realizace účetní hodnoty investičního nemovitého majetku výhradně prodejem, ledaže je domněnka vyvrácena. Tato domněnka je vyvrácena, pokud investiční nemovitý majetek je odepisovatelný a je držen v rámci obchodního modelu, jehož cílem je spotřebovat v podstatě veškeré hospodářské užitky tohoto investičního nemovitého majetku v čase, a nikoli prodejem. Pokud je tato domněnka vyvrácena, použijí se požadavky odstavců 51 a 51A.

Příklad ilustrující odstavec 51C

Investiční nemovitý majetek má pořizovací cenu 100 a reálnou hodnotu 150. Ocení se za použití modelu oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40. Zahrnuje pozemek s pořizovací cenou 40 a reálnou hodnotou 60 a budovu s pořizovací cenou 60 a reálnou hodnotou 90. Pozemek má neomezenou dobu životnosti.

Oprávky budovy pro daňové účely činí 30. Nerealizovanými změnami v reálné hodnotě investičního nemovitého majetku není ovlivněn zdanitelný zisk. Pokud se investiční nemovitý majetek prodá za více, než činila pořizovací cena, bude zrušení daňových oprávek 30 zahrnuto do zdanitelného zisku a zdaněno obvyklou daňovou sazbou 30 %. Pokud výnos z prodeje přesáhne pořizovací cenu, stanoví daňová legislativa daňovou sazbu 25 % pro aktiva držená méně než dva roky a 20 % pro aktiva držená dva roky nebo déle.

Protože investiční nemovitý majetek se oceňuje modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40, existuje vyvratitelná domněnka, že účetní jednotka celou účetní hodnotu investičního nemovitého majetku realizuje získá prodejem. Pokud uvedená domněnka není vyvrácena, odložená daň odráží daňové důsledky realizace celé účetní hodnoty prodejem, i když účetní jednotka očekává, že před prodejem získá z nemovitého majetku příjem z pronájmu.

▼**M33**

Daňová základna pozemku, pokud je prodán, je 40 a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 20 (60 – 40). Daňová základna budovy, pokud je prodána, je 30 (60 – 30) a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 60 (90 – 30). V důsledku toho celkový zdanitelný přechodný rozdíl týkající se investičního nemovitého majetku činí 80 (20 + 60).

V souladu s odstavcem 47 je daňovou sazbou sazba, jež by se měla použít pro období, kdy bude investiční nemovitý majetek realizován. Pokud účetní jednotka očekává, že nemovitý majetek prodá poté, co jej bude držet více než dva roky, spočítá se výsledný odložený daňový závazek následovně:

	Zdanitelný přechodný rozdíl	*Daňová sazba*	*Odložený daňový závazek*
Daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Výnos převyšující pořizovací cenu	*50*	*20 %*	*10*
Celkem	*80*		*19*

Pokud účetní jednotka očekává, že prodá nemovitý majetek poté, co jej bude držet méně než dva roky, výše uvedený způsob výpočtu se změní tak, že se na výnos převyšující pořizovací cenu použije daňová sazba 25 %, a nikoli 20 %.

Pokud ale účetní jednotka drží budovu v rámci obchodního modelu, jehož cílem je spotřebovat v podstatě veškeré hospodářské užitky z budovy v čase, a nikoli prodejem, bude u této budovy tato domněnka vyvrácena. Pozemek se však neodepisuje. Domněnka realizace prodejem by tudíž nebyla vyvrácena u pozemku. Z toho plyne, že odložený daňový závazek by odrážel daňové důsledky realizace účetní hodnoty budovy používáním a účetní hodnoty pozemku prodejem.

Daňová základna budovy, pokud je používána, je 30 (60 – 30) a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 60 (90 – 30), z něhož vyplývá odložený daňový závazek 18 (30 % z 60).

Daňová základna pozemku, pokud je prodán, je 40 (20 – 30) a vzniká zdanitelný přechodný rozdíl 20 (60 – 40), z něhož vyplývá odložený daňový závazek 4 (20 % z 20).

V důsledku toho platí, že pokud domněnka realizace prodejem je u budovy vyvrácena, odložený daňový závazek týkající se investičního nemovitého majetku je 22 (18 + 4).

51D. Vyvratitelná domněnka v odstavci 51C se použije také tehdy, pokud odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka vznikne z ocenění investičního nemovitého majetku v podnikové kombinaci, jestliže účetní jednotka použije model ocenění reálnou hodnotou při následném ocenění uvedeného investičního nemovitého majetku.

51E. Ustanovením odstavců 51B–51D zůstávají nedotčeny požadavky na používání zásad z odstavců 24–33 (odčitatelné přechodné rozdíly) a z odstavců 34–36 (nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty) tohoto standardu při zachycení a oceňování odložených daňových pohledávek.

▼B

52A. V některých legislativních úpravách je sazba splatných daní ze zisku vyšší nebo nižší, jestliže část nebo celý čistý zisk nebo nerozdělený zisk je vyplacen jako dividenda akcionářům účetní jednotky. V jiných legislativních úpravách mohou být daně ze zisku refundovány nebo jsou splatné, jestliže část nebo celý čistý zisk nebo nerozdělený zisk je vyplacen jako dividenda akcionářům účetní jednotky. Za těchto okolností splatné a odložené daňové pohledávky a závazky jsou oceňovány daňovou sazbou uplatňovanou pro nerozdělené zisky.

52B. Za okolností popsaných v odstavci 52A se daňové důsledky dividend vykazují, jestliže se vykazuje závazek zaplatit dividendu. Daňové důsledky dividend jsou více spojeny s minulými transakcemi nebo událostmi, než s rozdělováním vlastníkům. Proto jsou daňové důsledky dividend vykazovány v čistém zisku nebo ztrátě za období, které požaduje odstavec 58 s výjimkou případů, kdy daňové důsledky dividend vznikají za okolností popsaných v odst. 58 písm. a) a b).

Příklad objasňující odstavce 52A a 52B

Následující příklad se zabývá oceňováním splatných a odložených daňových pohledávek a závazků v účetní jednotce v takové legislativní úpravě, kde daně ze zisku jsou splatné ve vyšší sazbě pro nerozdělené zisky (50 %) s refundací, když jsou zisky rozděleny. Daňová sazba u rozdělených zisků je 35 %. ►M5 Ke konci účetního období ◄ 31. prosince 20X1 účetní jednotka nevykazuje závazky z navržených dividend nebo dividend oznámených ►M5 po skončení účetního období ◄. Výsledkem toho je, že dividendy nejsou vykazovány v roce 20X1. Zdanitelný zisk v roce 20X1 je 100 000. Čistý zdanitelný přechodný rozdíl v roce 20X1 je 40 000.

Účetní jednotka vykazuje splatný daňový závazek a splatný daňový náklad 50 000. Žádná pohledávka se nevykazuje jako částka potenciálně získatelná jako výsledek budoucích dividend. Účetní jednotka také vykazuje odložený daňový závazek a odložený daňový náklad 20 000 (50 % ze 40 000) představující daň ze zisku, kterou účetní jednotka zaplatí, jestliže znovu získá nebo uhradí účetní hodnotu těch aktiv a závazků na základě daňové sazby aplikované na nerozdělené zisky.

Následně, 15. března 20X2 účetní jednotka zaúčtuje dividendy 10 000 z předchozích provozních zisků jako závazek.

15. března 20X2 účetní jednotka zaúčtuje zpětné získání daně ze zisku 1 500 (15 % z dividend vykázaných jako závazek) jako běžnou daňovou pohledávku a zároveň snížení částky běžného daňového nákladu pro rok 20X2.

53. Odložené daňové pohledávky a závazky se nesmí diskontovat.

▼B

54. Spolehlivé určení odložených daňových pohledávek a závazků na diskontovaném základě vyžaduje detailní rozvržení doby zrušení každého přechodného rozdílu. V mnoha případech je toto rozvržení nepraktické nebo velmi komplikované. Proto není vhodné požadovat diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Povolení diskontování, ale jeho nepožadování, by mohlo vést k odloženým daňovým pohledávkám a závazkům, které by nebyly srovnatelné mezi účetními jednotkami. Proto tento standard nepožaduje ani nepovoluje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků.

55. Přechodné rozdíly jsou určovány vztahem k účetní hodnotě aktiva nebo závazku. Toto pravidlo se dokonce používá, když účetní hodnota je sama určena na diskontovaném základě, například v případě obligací penzijních požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*).

56. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky se reviduje vždy ►M5 ke konci účetního období ◄. Účetní jednotka snižuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky v tom rozsahu, v jakém je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný zdanitelný zisk, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky. Každé takové snížení se zruší v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný zdanitelný zisk bude dosažitelný.

UZNÁNÍ SPLATNÉ A ODLOŽENÉ DANĚ

57. Dopad účtování splatné a odložené daně následkem transakce nebo jiné události je konzistentní s účtováním transakce nebo události samotné. Odstavce 58 až 68C se týkají zavedení tohoto principu.

▼M5

Položky vykázané v hospodářském výsledku

▼M38

58. Splatná a odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do hospodářského výsledku za období, s výjimkou případů, kdy daň vzniká z:

▼M5

a) transakce nebo události, která je uznána ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek, buď v úplném výsledku nebo přímo ve vlastním kapitálu (odstavce 61A až 65);

▼M38

b) podnikové kombinace (jiné než dceřiné společnosti, která musí být oceněna v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, investiční jednotkou, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka)* (viz odstavce 66 až 68).

▼M52

59. Většina odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek vzniká, když je výnos nebo náklad zahrnut do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) v jiném období. Výsledná odložená daň se vykáže do zisku nebo ztráty. Příklady jsou následující:

a) výnosy z úroků, autorských honorářů nebo dividend jsou inkasovány pozadu a jsou zahrnuty do účetního zisku v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje* podle toho, který z nich je relevantní, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) jsou zahrnuty na bázi peněžních toků; a

▼B

b) náklady na pořízení nehmotných aktiv byly aktivovány v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jsou amortizovány ►M5 v hospodářském výsledku ◄, ale byly odečteny pro daňové účely při jejich vynaložení.

▼B

60. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky a závazku se může změnit, i kdyby se nezměnila položka příslušných přechodných rozdílů. Může to vyplývat například ze:

a) změny v daňové sazbě nebo v daňových zákonech;

b) přehodnocení návratnosti odložených daňových pohledávek nebo

c) změn v očekávaném způsobu úhrady aktiva.

Výsledná odložená daň se vykazuje ve ►M5 v hospodářském výsledku ◄ s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám, které jsou ►M5 vykázány mimo hospodářský výsledek ◄ (viz odstavec 63).

Položky ►M5 vykázané mimo hospodářský výsledek ◄

▼M5

———————

61A. Splatná daň a odložená daň se vykazují mimo hospodářský výsledek, pokud se daň vztahuje k položkám, které jsou vykázány ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek. Proto splatná daň a odložená daň, která se vztahuje k položkám vykázaným ve stejném nebo jiném období:

(a) v ostatním úplném výsledku musí být vykázána v ostatním úplném výsledku (viz odstavec 62).

(b) přímo ve vlastním kapitálu musí být vykázána přímo ve vlastním kapitálu (viz odstavec 62A).

62. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují nebo dovolují, aby se určité položky vykázaly v ostatním úplném výsledku. Příklady takových položek jsou:

(a) změna účetní hodnoty, která vzniká z přecenění pozemků, budov a zařízení (viz IAS 16); a

(b) [zrušeno]

(c) kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21).

(d) [zrušeno]

62A. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují nebo dovolují, aby se určité položky účtovaly přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. Příklady takových položek jsou:

(a) úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, která je výsledkem buď změny v účetních pravidlech aplikované retrospektivně nebo opravy chyb (viz IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*); a

(b) částky vznikající z výchozího uznání kapitálové komponenty složeného finančního nástroje (viz odstavec 23).

63. Za výjimečných okolností může být obtížné určit částku splatné a odložené daně, která se vztahuje k položkám vykázaným mimo hospodářský výsledek (buď v ostatním úplném výsledku nebo přímo ve vlastním kapitálu). Tato situace může například nastat, když:

▼B

a) sazba daně ze zisku je progresivní a není možné určit sazbu pro určitou složku zdanitelného zisku (daňové ztráty), kterou byla tato složka zdaněna;

b) změna daňové sazby nebo jiných daňových předpisů ovlivní odloženou daňovou pohledávku nebo závazek vztahující se (zcela nebo zčásti) ►M5 k položce, která byla dříve vykazována mimo hospodářský výsledek; nebo ◄

▼B

c) účetní jednotka stanoví, že odložená daňová pohledávka se uzná anebo se dále neuzná v plné výši ►M5 a tato odložená daňová pohledávka (celá nebo z části) se vztahuje k položce, která byla dříve vykazována mimo hospodářský výsledek. ◄

▼M5

V těchto případech je splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které jsou vykazovány mimo hospodářský výsledek, stanovena rozumným poměrným přiřazením splatné a odložené daně účetní jednotky v souladu s daňovou legislativou nebo jinou metodou, kterou se za těchto okolností dosáhne přesnějšího přiřazení.

▼B

64. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nespecifikuje, zda by měla účetní jednotka zúčtovat každý rok přebytek z přecenění do nerozděleného zisku v částce rovnající se rozdílu mezi odpisy nebo amortizací přeceněného aktiva a odpisy nebo amortizací z nákladu na pořízení tohoto aktiva. Jestliže účetní jednotka provede toto zúčtování, zúčtovaná částka je snížena o související odloženou daň. Podobně se postupuje při zúčtování vyřazení položek pozemků, budov a zařízení.

65. Jestliže se přeceňuje aktivum pro daňové účely a toto přecenění se vztahuje k účetnímu přecenění v minulém období, nebo se očekává, že se účetní přecenění provede v budoucím období, daňové účinky jak přecenění aktiva, tak úprava daňové základny jsou ►M5 v hospodářském výsledku ◄ v obdobích, kdy k nim došlo. Jestliže se však přecenění pro daňové účely nevztahuje k účetnímu přecenění v dřívějším období nebo k účetnímu přecenění, které se očekává v budoucnosti, jsou daňové vlivy úpravy daňové základny vykázány ►M5 v hospodářském výsledku ◄.

65A. Jestliže účetní jednotka vyplácí svým akcionářům dividendy, může být požádána, aby platbu části z těchto dividend finančním úřadům provedla jménem akcionářů sama. V mnoha legislativních úpravách tato částka je označována jako daň vybíraná srážkou. Tato částka placená nebo přiznaná k úhradě finančním úřadům je zahrnována do vlastního kapitálu jako součást dividend.

Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci

▼M12

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26(c), přechodné rozdíly mohou vzniknout při podnikové kombinaci. V souladu s IFRS 3 vykazuje účetní jednotka jakékoliv výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, v jakém splňují kritéria podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva nebo závazky k datu akvizice. V důsledku toho tyto odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky ovlivňují hodnotu goodwillu nebo vykázaný přínos z výhodné koupě. Avšak v souladu s odstavcem 15(a) účetní jednotka nevykazuje odložené daňové závazky vznikající z prvotního vykázání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může dojít ke změně pravděpodobnosti realizace předakviziční odložené daňové pohledávky. Nabyvatel může považovat za pravděpodobné využití své vlastní odložené daňové pohledávky, která nebyla vykázána před uskutečněním podnikové kombinace. Například nabyvatel může být schopen využit přínos z nevyužité daňové ztráty proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. Alternativně se může v důsledku podnikové kombinace stát nepravděpodobným, že budoucí zdanitelný zisk umožní zpětné získání odložené daňové pohledávky. V takových případech nabyvatel vykáže změnu odložené daňové pohledávky v období uskutečnění podnikové kombinace, ale nezahrne ji do účetního zachycení podnikové kombinace. Nabyvatel ji při podnikové kombinaci proto nevezme v úvahu při oceňování goodwillu nebo vykázaného přínosu z výhodné koupě.

▼M12

68. Potenciální užitek z převzetí nevyužitých daňových ztrát nebo jiných odložených daňových pohledávek nabývaného podniku nemusel vyhovovat kritériím samostatného vykázání, když byla podniková kombinace prvotně zaúčtována, ale může být využit následovně.

Účetní jednotka vykáže odložené daňové pohledávky, které realizuje po uskutečnění podnikové kombinace, následovně:

a) Nabyté odložené daňové výhody, které jsou vykázány v průběhu dokončovacího období a které vyplývají z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice, musí být promítnuty jako snížení účetní hodnoty případného goodwillu souvisejícího s danou akvizicí. Pokud je účetní hodnota tohoto goodwillu nulová, vykáží se jakékoliv zbývající odložené daňové výhody v hospodářském výsledku;

b) Všechny ostatní nabyté odložené daňové výhody, které byly realizovány, se vykáží v hospodářském výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).

_____

▼B

Splatná a odložená daň vznikající při úhradách vázaných na akcie

68A. V některých daňových legislativách získá účetní jednotka daňový odpočet (tj. částku, která je odčitatelná při určování zdanitelného zisku), která se vztahuje k odměně placené v akciích, opcích na akcie nebo jiných nástrojích vlastního kapitálu účetní jednotky. Částka tohoto daňového odpočtu se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování a může vzniknout v pozdějším účetním období. Například v některých legislativách může účetní jednotka vykázat nákladovou položku spotřebované služby zaměstnanců zohledňující poskytnuté opce na akcie v souladu s IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* a daňový odpočet vzniká při uplatnění opcí na akcie a je vypočten na základě ceny akcie účetní jednotky ke dni uplatnění.

68B. Stejně jako u nákladů na výzkum diskutovaných v odstavci 9 a odst. 26 písm. b) tohoto standardu je rozdíl mezi daňovou základnou položky spotřebované služby zaměstnanců k danému datu (což je částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích) a nulovou účetní hodnotou odčitatelný přechodný rozdíl, jehož důsledkem je odložená daňová pohledávka. Jestliže částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích, není známa na konci období, měla by se odhadnout na základě informací dostupných na konci období. V případě, kdy částka povolená daňovými úřady jako odpočet v budoucích obdobích závisí na ceně akcie účetní jednotky k budoucímu datu, ocenění odčitatelného přechodného rozdílu by mělo vycházet z ceny akcie účetní jednotky na konci období.

▼M38

68C. Jak je uvedeno v odstavci 68A, částka daňového odpočtu (nebo odhadovaného budoucího daňového odpočtu stanovená v souladu s odstavcem 68B) se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování. V odstavci 58 tohoto standardu je požadováno, aby se splatná a odložená daň vykázala jako výnos nebo náklad a zahrnula do zisku nebo ztráty za příslušné období s výjimkou rozsahu, v jakém daň vznikla v důsledku a) transakce nebo události, která je vykázaná ve stejném nebo jiném období mimo hospodářský výsledek, nebo b) podnikové kombinace (jiné než nabytí dceřiné společnosti investiční jednotkou, která musí být oceněna v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty). Pokud částka daňového odpočtu (nebo odhadovaného budoucího daňového odpočtu) přesahuje částku souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování, znamená to, že daňový odpočet se vztahuje nejen k nákladům na odměňování, ale také k položce vlastního kapitálu. V této situaci se takto vzniklý přebytek splatné nebo odložené daně vykáže ve vlastním kapitálu.

▼B

VYKÁZÁNÍ

Daňové pohledávky a daňové závazky

69. [Zrušen]

70. [Zrušen]

Kompenzace

71. Účetní jednotka kompenzuje splatnou daňovou pohledávku a splatný daňový závazek tehdy a pouze tehdy, jestliže účetní jednotka:

a) má ze zákona vynutitelné právo kompenzace uznaných částek a

b) má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

72. Ačkoliv splatné daňové pohledávky a závazky jsou vykázány a oceněny odděleně, jejich kompenzování ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ je podrobeno kritériím podobným těm, jaká platí pro finanční nástroje v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Účetní jednotka bude mít normálně ze zákona právo kompenzace splatné daňové pohledávky proti splatnému daňovému závazku, pokud se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem, a daňový úřad dovolí účetní jednotce zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci.

73. V konsolidované účetní závěrce je splatná daňová pohledávka jedné účetní jednotky ve skupině kompenzovaná se splatným daňovým závazkem jiné účetní jednotky ve skupině tehdy a pouze tehdy, jestliže zmíněné účetní jednotky mají ze zákona právo zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci a účetní jednotky mají v úmyslu zaplatit nebo přijmout výslednou částku nebo přijmout úhradu pohledávky a zaplatit závazek současně.

74. Účetní jednotka kompenzuje odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky tehdy a pouze tehdy, jestliže:

a) má ze zákona právo kompenzace splatných daňových pohledávek proti splatným daňovým závazkům a

▼B

b) odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem buď:

i) za stejnou zdaňovanou jednotku nebo

ii) za odlišné zdaňované jednotky, které mají v úmyslu buď zaplatit jako výslednou čistou částku, nebo realizovat pohledávku a zaplatit závazek současně v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojde k úhradě významné částky odložených daňových závazků nebo vyrovnání pohledávek.

75. Aby se nemusel zhotovovat podrobný časový přehled každého přechodného rozdílu, tento standard požaduje na účetní jednotce započtení odložené daňové pohledávky proti odloženému daňovému závazku za stejnou zdaňovanou jednotku tehdy a pouze tehdy, jestliže se vztahuje k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem a účetní jednotka má ze zákona právo kompenzace splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům.

76. Ve vzácných případech účetní jednotka může mít ze zákona právo započtení a mít úmysl zaplatit výslednou částku pro některá období, ale ne pro další. V těchto vzácných případech se může požadovat podrobný přehled ke spolehlivému určení, zda odložený daňový závazek vztahující se k jedné zdaňované jednotce bude mít za následek zvýšené platby daně ve stejném období, ve kterém odložená daňová pohledávka vztahující se k jiné zdaňované jednotce bude mít za následek snížené platby u této druhé zdaňované jednotky.

Daňový náklad

Daňový náklad (výnos) ze zisku nebo ztráty z běžné činnosti

▼M31

77. Daňový náklad (výnos) související s hospodářským výsledkem z běžných činností je prezentován jako součást hospodářského výsledku ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.

———————

▼B

Kurzové rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek

78. IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* požaduje, aby se určité kurzové rozdíly uznaly jako výnosy nebo náklady, ale nespecifikuje, kde se takové rozdíly mají vykazovat ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Jestliže jsou kurzové rozdíly odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek vykázány ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, mohou se proto klasifikovat jako odložený daňový náklad (výnos), pokud se tento způsob vykázání považuje za nejužitečnější pro uživatele účetního výkazu.

ZVEŘEJNĚNÍ

79. Hlavní prvky daňového nákladu (výnosu) se zveřejňují odděleně.

▼B

80. Prvky daňového nákladu (výnosu) mají zahrnovat:

a) splatný daňový náklad (výnos);

b) všechny úpravy splatné daně předchozích období vykazované v období;

c) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke vzniku nebo ke zrušení přechodných rozdílů;

d) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) vyplývající ze změn v daňových sazbách nebo zavedení nových daní;

e) částku užitku vznikající z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu;

f) částku užitku z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předcházejícího období, které jsou využity ke snížení odloženého daňového nákladu;

g) odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dřívějšího snížení odložené daňové pohledávky v souladu s odstavcem 56; a

h) částku daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke změně účetních pravidel a k chybám, které jsou zahrnuty ►M5 v hospodářském výsledku ◄ za období v souladu s IAS 8, protože nemohou být zúčtovány retrospektivně.

▼M5

81. Následující prvky se také zveřejňují odděleně:

a) souhrnná splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které se zúčtují na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu (viz odstavec 62A);

ab) částka daně ze zisku vztahující se k jednotlivým komponentám ostatního úplného výsledku (viz odstavec 62 a IAS 1 (ve znění novely z roku 2007));

b) [zrušen];

▼B

c) vysvětlení vztahů mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem v jedné nebo obou z následujících forem:

i) početním sesouhlasením daňových nákladů (výnosů) s účetním ziskem vynásobeným platnou daňovou sazbou (sazbami), zároveň zveřejněním základu, z níž se platná daňová sazba (sazby) počítá (počítají), nebo

ii) početní sesouhlasení průměrné daňové sazby s platnou daňovou sazbou, spolu se zveřejněním základu, z něhož je platná daňová sazba počítána;

d) vysvětlení změn v platné daňové sazbě (sazbách) v porovnání s předchozím účetním obdobím;

e) částka (i lhůta platnosti, pokud existuje) odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů, pro které se odložená daňová pohledávka nevykazuje ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄;

▼B

f) souhrnná částka přechodných rozdílů týkající se investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve ►M32 společném ujednání ◄, u kterých se odložené daňové závazky nevykazují (viz odstavec 39);

g) pokud jde o každý druh přechodného rozdílu a s ohledem na všechny druhy nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů:

i) částky odložených daňových pohledávek a závazků vykazovaných ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄, a to za každé zveřejňované období;

ii) částky odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykazovaného ve ►M5 v hospodářském výsledku ◄, jestliže není patrný ze změn v částkách vykazovaných ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄;

▼M12

h) pokud jde o ukončované činnosti, daňový náklad, který se vztahuje k:

i) přínosu nebo ztrátě z ukončení; a

ii) hospodářskému výsledku z běžných činností ukončované činnosti za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé vykázané předchozí období;

i) částka daňového důsledku dividend akcionářům účetní jednotky, které jsou navrženy nebo oznámeny před schválením účetní závěrky k vydání, ale nejsou vykázány jako závazek v účetní závěrce;

j) pokud v důsledku podnikové kombinace dojde u účetní jednotky v postavení nabyvatele ke změně v částce vykázané jako předakviziční odložená daňová pohledávka (viz odstavec 67), částku takové změny; a

k) pokud odložené daňové užitky získané při podnikové kombinaci nejsou vykázány k datu akvizice, ale jsou vykázány po datu akvizice (viz odstavec 68), popis události nebo změny v okolnostech, které způsobily vykázání odložených daňových výhod.

▼B

82. Účetní jednotka zveřejňuje částku odložené daňové pohledávky a důkaz dokládající jeho uznání, když:

a) využití odložené daňové pohledávky je závislé na přebytku budoucích zdanitelných zisků nad zisky, které vyplývají ze zrušení existujících zdanitelných přechodných rozdílů, a

b) účetní jednotka utrpěla ztrátu buď v běžném, nebo předchozím období v daňových legislativách, ke kterým se vztahuje odložená daňová pohledávka.

82A. Za okolností popsaných v odstavci 52A účetní jednotka zveřejní povahu potenciálních daňových důsledků, které by mohly být výsledkem výplaty dividend akcionářům. Kromě toho účetní jednotka zveřejní částky potenciálních daňových důsledků prakticky zjistitelných částek a také skutečnost, zda-li existuje nějaký potenciální daňový důsledek, který není prakticky zjistitelný.

83. [Zrušen]

▼B

84. Zveřejnění, které se vyžaduje podle odst. 81 písm. c), umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, zdali vztah mezi daňovými nákladem (výnosem) a účetním ziskem není neobvyklý a porozumět významným faktorům, které by mohly ovlivnit tento vztah v budoucnu. Vztah mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem může být ovlivněn takovými faktory, jako je výnos, který je osvobozen od daní, náklady, které nejsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), účinky daňových ztrát, dopady měnových kurzů.

85. Při objasňování vztahu mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem používá účetní jednotka platnou daňovou sazbu, která poskytuje uživatelům účetních výkazu nejsmysluplnější informaci. Často nejsmysluplnější sazbou je tuzemská sazba daně v zemích, v nichž má účetní jednotka sídlo, agregující daňové sazby používané pro národní daně se sazbami místních daní, které jsou počítány na základě podobné úrovně zdanitelného zisku (daňové ztráty). Avšak pro účetní jednotku působící v několika legislativách může být mnohem důležitější sloučit oddělené sesouhlasení používající domácí sazby v každé jednotlivé legislativě. Následující příklad ilustruje, jak výběr platné daňové sazby ovlivňuje současně číselné sesouhlasení.

Příklad ilustrující odstavec 85

V 19X2 má účetní jednotka účetní zisk ve své legislativě (země A) 1 500 (19X1: 2 000) a v zemi B 1 500 (v roce 19X1: 500). Sazba daně je 30 % v zemi A a 20 % v zemi B. V zemi A nejsou náklady ve výši 100 (19X1: 200) odčitatelné pro daňové účely.

Následuje ukázka vyrovnání k domácí daňové sazbě:

	19X1	19X2
Účetní zisk	2 500	3 000
Daň podle domácí sazby 30 %	750	900
Daňový účinek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Účinek nižší daňové sazby v zemi B	–50	–150
Daňový náklad	760	780

Následuje příklad vyrovnání připraveného agregací odděleného vyrovnání pro každou národní legislativu. Touto metodou se výsledek rozdílů mezi účetní jednotkou vykázanou vlastní daňovou sazbou a daňovou sazbou podle jiné legislativy nejeví jako oddělená položka ve vyrovnání. Účetní jednotka pravděpodobně potřebuje prodiskutovat vliv významných změn buď v daňové sazbě, nebo sloučení dosažených zisků podle různých legislativ, aby vysvětlila změny v uplatnitelných daňových sazbách, jak se požaduje podle odst. 81 písm. d).

▼B

Účetní zisk	2 500	3 000
Daň podle domácí sazby aplikovatelná pro výsledky v zemi, ve které se daň počítá	700	750
Daňový účinek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Daňový náklad	760	780

86. Průměrná účinná daňová sazba je daňový náklad (výnos) vydělený účetním ziskem.

87. Bylo by často nepraktické počítat částky nerozpoznaných odložených daňových závazků, které vznikají při investování do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve ►**M32** společném ujednání ◄ (viz odstavec 39). Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka uváděla agregované částky souvisejících přechodných rozdílů, ale nepožaduje uvádět odložené daňové závazky. Přesto je praktické, aby účetní jednotky podporovaly zveřejňování částek nerozpoznaných odložených daňových závazků, protože uživatelé účetní závěrky mohou považovat tyto informace za užitečné.

87A. Odstavec 82A požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu potenciálních daňových důsledků, které by byly výsledkem výplaty dividend akcionářům. Účetní jednotka zveřejňuje významné rysy systémů daně ze zisku a faktory, které ovlivní částku potenciálního daňového důsledku dividend.

87B. Někdy může být nemožné spočítat celkovou částku potenciální daně ze zisku následkem výplaty dividend akcionářům. To může být například případ, když účetní jednotka má velké množství zahraničních dceřiných podniků. Přesto za těchto okolností může být určitá část celkové částky snadno určitelná. Například v konsolidované skupině mateřská společnost a nějaké její dceřiné podniky mohou platit daň ze zisku vyšší sazbou u nerozdělených zisků a vzít v úvahu částku, která by měla být refundována v případě platby budoucích dividend akcionářům z konsolidovaných nerozdělených zisků. V takovém případě je tato částka určená k refundaci zveřejněna. Je-li to ten případ, účetní jednotka také zveřejní, že dodatečné potenciální daňové důsledky nejsou prakticky zjistitelné. V individuální účetní závěrce mateřského podniku, pokud existuje, se zveřejnění potenciálních daňových důsledků vztahuje k nerozděleným ziskům mateřské společnosti.

87C. Kromě požadavku, aby účetní jednotka postupovala podle odstavce 82A, může být také požadováno zveřejnění skutečností vztahujících se k přechodným rozdílům, které souvisejí s investicemi do dceřinýchspolečností, přidružených podniků nebo ►**M32** společných ujednání. ◄ V takových případech účetní jednotka bere toto v úvahu při určování informací, které se mají zveřejnit v souladu s odstavcem 82A. Například na účetní jednotce se může požadovat, aby uvedla agregovanou částku přechodných rozdílů související s investicemi do dceřiných společností, u nichž není odložený daňový závazek vykazován (viz odst. 81 písm. f)). Nelze-li spočítat částky nevykázaného odloženého daňového závazku (viz odstavec 87), nemohou být částky potenciálních daňových důsledků dividend, které se vztahují k těmto dceřiným společnostem prakticky zjistitelné.

▼B

88. Účetní jednotka zveřejňuje všechny daňově související podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněna aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vzniknout např. z nevyřešených sporů s daňovými úřady. Obdobně, v případě změn daňových sazeb nebo daňových zákonů, které vešly v platnost nebo byly oznámeny ►M5 po skončení účetního období ◄, zveřejní účetní jednotka jakékoliv podstatné dopady těchto změn na splatný a odložený daňový závazek nebo pohledávku (viz IAS 10 ►M5 *Události po skončení účetního období* ◄).

DATUM ÚČINNOSTI

89. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrku za období počínající lednem 1998 nebo později s výjimkou uvedenou v odstavci 91. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 1998, zveřejní skutečnost, že použila tento standard místo IAS 12 *Účtování daní ze zisku*, schváleného v roce 1979.

90. Tento standard nahrazuje IAS 12 *Účtování daní ze zisku*, schválený v roce 1979.

91. Odstavce 52A, 52B, 65A, odst. 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a zrušení odstavců 3 a 50 bude uplatněné pro roční účetní závěrky ([1]) za období počínající 1. lednem 2001 nebo později. Dřívější přijetí těchto ustanovení se doporučuje. Bude-li mít dřívější přijetí vliv na účetní závěrku, musí účetní jednotka tuto skutečnost zveřejnit.

▼M5

92. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 a 81, zrušil odstavec 61 a doplnil odstavce 61A, 62A a 77A. 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.

▼M12

93. **Odstavec 68 se použije prospektivně od data účinnosti IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) k vykázání odložené daňové pohledávky nabyté při podnikové kombinaci.**

94. Proto účetní jednotky neupraví účetní vykázání předchozích podnikových kombinací, pokud daňové užitky nesplňovaly kritéria pro samostatné uznání k datu akvizice a jsou vykázány po datu akvizice, ledaže by byly užitky vykázány v průběhu dokončovacího období a vyplývaly z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice. Ostatní uznané daňové užitky se vykáží v hospodářském výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).

([1]) Odstavec 91 používá termín „roční účetní závěrka“ v souladu s přesnější terminologií psaného textu, která je používána od roku 1998. Odstavec 89 ještě používá termín „účetní závěrka“.

▼**M12**

95. **IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 21 a 67 a vkládá nové odstavce 32A a 81(j) a (k). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.**

▼**M33**

98. Odstavec 52 byl přečíslován na odstavec 51A, byly změněny odstavec 10 a příklady za odstavcem 51A a byly doplněny nové odstavce 51B a 51C a za ním následující nový příklad a nové odstavce 51D, 51E a 99, to vše v dokumentu *Odložená daň: realizace podkladových aktiv*, vydaném v prosinci 2010. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2012 nebo později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije změny pro dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

▼**M32**

98A. IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odstavce 2, 15, odst. 18 písm. e), 24, 38, 39, 43–45, odst. 81 písm. f), 87 a 87C. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 11.

▼**M31**

98B. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 77 a zrušil odstavec 77A. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼**M38**

98C. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 58 a 68C. 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*.

▼**M52**

98E. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 59. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼**M56**

98G. Dokumentem *Vykazování odložených daňových pohledávek z nerealizovaných ztrát* (Změny IAS 12), vydaným v lednu 2016, byl změněn odstavec 29 a byly vloženy nové odstavce 27A, 29A a nový příklad za odstavcem 26. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2017 nebo začínajících po 1. lednu 2017. 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 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Při prvotním použití této změny může nicméně změnu v počátečním stavu vlastního kapitálu nejbližšího srovnávacího období vykázat v počátečním stavu nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu), bez rozdělení změny mezi počáteční stav nerozděleného zisku a ostatní složky vlastního kapitálu. Pokud účetní jednotka tuto úlevu využije, zveřejní tuto skutečnost.

▼**M53**

98F. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 20 a zrušil odstavce 96, 97 a 98D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼**M33**

ZRUŠENÍ VÝKLADU SIC -21

99. Změny provedené dokumentem *Odložená daň: realizace podkladových aktiv*, vydaným v prosinci 2010, nahrazují výklad SIC 21 *Daně ze zisku – zpětné získání přeceněných neodepisovatelných aktiv*.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 16

Pozemky, budovy a zařízení

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost rozeznat investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy při účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v uznání aktiv, určení jejich účetních hodnot a ve vztahu k nim určení odpisových sazeb a snížení hodnot.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se použije při účtování pozemků, budov a zařízení, s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje nebo dovoluje odlišný účetní přístup.

▼M45

3. Předmětem tohoto standardu nejsou:

a) pozemky, budovy a zařízení, které jsou drženy pro prodej podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;

b) biologická aktiva související se zemědělskou činností, jiná než rostliny přinášející úrodu (viz IAS 41 *Zemědělství*). Tento standard se použije na rostliny přinášející úrodu, ale nepoužije se na úrodu rostlin přinášejících úrodu;

c) uznání a ocenění aktiv průzkumu a hodnocení (viz IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*);

▼B

d) práva k nerostům a zásoby nerostné surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.

Nicméně tento standard bude aplikován na pozemky, budovy a zařízení užité k rozvoji nebo udržování aktiv popsaných v písmenech b)–d).

4. Ostatní standardy mohou vyžadovat uznání položky pozemků, budov a zařízení na základě přístupu odlišného od tohoto standardu. Například podle IAS 17 *Leasingy* se požaduje, aby účetní jednotka vyhodnotila uznání položky pronajatého pozemku, budovy a zařízení na základě převodu rizik a odměn. Nicméně i v těchto případech všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům, včetně odepisování, podléhají požadavkům tohoto standardu.

▼M8

5. Účetní jednotka, která využívá u investičního nemovitého majetku model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*, použije model oceňování pořizovacími náklady v tomto standardu.

▼B

DEFINICE

▼M45

6. Následující termíny se v tomto standardu užívají v dále specifikovaném významu:

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

▼M45

c) u níž je málo pravděpodobné, že bude prodávána jako zemědělská úroda, s výjimkou příležitostného/vedlejšího prodeje šrotu.

(Tuto definici termínu rostlina přinášející úrodu upřesňují odstavce 5 A až 5B IAS 41.)

***Účetní hodnota* je částka, v níž je aktivum vykázáno po odečtení oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.**

▼B

Pořizovací náklady aktiva jsou peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby, nebo – tam, kde je to na místě – částka přiřazená aktivu, když je prvotně uznáno podle specifických požadavků jiných standardů, např. IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady v účetní závěrce minus jeho zbytková hodnota.

Odpis je systematickou alokací odepisovatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti.

Specifická hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, jejichž vznik účetní jednotka očekává ze stálého užívání aktiva a z jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti, nebo které se očekávají v souvislosti s vyrovnáním závazku.

▼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

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která:

a) účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům, a

b) u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.

▼M8

Zpětně získatelná částka je vyšší hodnota z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady a jeho hodnoty z užívání.

▼B

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na konci očekávané doby použitelnosti.

Doba použitelnosti je buď:

a) období, po které se očekává, že aktivum bude moci být účetní jednotkou používáno, nebo

b) očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

UZNÁNÍ

7. Pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když:

a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky, a

b) je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.

▼M36

8. Položky jako náhradní díly, záložní vybavení a obslužné zařízení se vykazují v souladu s tímto IFRS, pokud odpovídají definici pozemků, budov a zařízení. Jinak se klasifikují jako zásoby.

▼B

9. Tento standard nepředepisuje měrnou jednotku pro uznání, tzn. co představuje položku pozemků, budov a zařízení. Při aplikaci kritérií vykazování je proto třeba postupovat na základě posouzení konkrétních okolností v účetní jednotce. Může být vhodné agregovat jednotlivě nevýznamné položky, jako jsou formy, nástroje a matrice, a poté aplikovat kritéria na souhrnnou hodnotu.

10. Účetní jednotka vypočte pořizovací náklady na veškeré své pozemky, budovy a zařízení podle uvedené zásady uznání v okamžiku, kdy dojde k jejich vynaložení. Uvedené pořizovací náklady zahrnují na počátku vynaložené náklady na pořízení nebo vybudování položky pozemků, budov a zařízení a náklady vzniklé následně rozšířením, výměnou části nebo servisem předmětné položky.

Počáteční pořizovací náklady

11. Pozemky, budovy a zařízení mohou být pořizovány z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, které bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užitky z jakýchkoli jednotlivě existujících položek pozemků, budov a zařízení, může být pro účetní jednotku nutné k získání budoucích ekonomických užitků z jiných aktiv. Takové položky pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktiva, protože umožňují účetní jednotce získat budoucí ekonomické užitky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. Např. výrobce chemických produktů může zavést do výroby nový chemický proces, který splňuje požadavky ochrany životního prostředí na výrobu a skladování nebezpečných chemikálií; související rozšíření účetní jednotky je uznáno jako aktivum, protože bez něho by účetní jednotka nebyla schopna vyrábět a prodávat chemikálie. Nicméně výsledná účetní hodnota takovéhoto aktiva a s ním souvisejících aktiv je hodnocena z hlediska snížení hodnoty v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Následné výdaje

12. V souladu se zásadou uznání v odstavci 7 účetní jednotka nezahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na běžnou každodenní údržbu dané položky. Tyto náklady jsou zachyceny ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v okamžiku jejich vynaložení. Náklady na běžnou každodenní údržbu jsou především mzdové náklady a náklady na spotřebu materiálu a mohou zahrnovat náklady na malé díly. Účel těchto výdajů bývá často popsán jako „oprava a údržba“ dané položky pozemků, budov a zařízení.

▼B

13. Části některých položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Například pec může vyžadovat nové vyzdění po určitém množství hodin používání nebo součásti interiéru letadla, jako jsou např. sedadla a kuchyňky, mohou vyžadovat několik výměn během životnosti konstrukce letadla. Položky pozemků, budov a zařízení mohou být také pořízeny za účelem méně často opakované výměny, jako je například výměna vnitřních stěn budovy, nebo mohou představovat jednorázovou výměnu. V souladu se zásadou uznání podle odstavce 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na výměnu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání uvedených nákladů. Účetní hodnota těchto nahrazovaných částí je vyňata z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ v souladu s ustanoveními tohoto standardu o vynětí z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ (viz odstavce 67–72).

14. Podmínkou pro pokračování dobré funkce položky pozemků, budov a zařízení (například letadla) může být provádění pravidelných hlavních prověrek výskytu závad bez ohledu na to, zda jsou části položky vyměňovány. Při každém provedení hlavní prověrky se její náklady uznají za součást účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předchozí prověrku je vyňata z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ (na rozdíl od fyzických dílů). Tento postup se použije bez ohledu na to, zda náklady na předchozí prověrku byly identifikovány v transakci, ve které byla položka pořízena nebo vybudována. V případě potřeby lze odhadnuté náklady na podobnou budoucí prověrku použít jako údaj o tom, jaká byla pořizovací hodnota existující komponenty v době pořízení nebo vybudování položky.

OCENĚNÍ K OKAMŽIKU UZNÁNÍ

15. Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se oceňuje pořizovacími náklady.

Součásti pořizovacích nákladů

16. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují:

a) nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;

b) veškeré náklady přímo přiřaditelné dopravě aktiva na jeho místo určení a zajištění stavu potřebného k používání aktiva v míře zamýšlené vedením účetní jednotky;

c) počáteční odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.

17. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definované v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo při budování nebo pořizování položky pozemků, budov a zařízení;

b) náklady na přípravu místa;

c) náklady na dopravu a manipulaci;

▼B

d) náklady na instalaci a montáž;

e) náklady na testování správné funkce aktiva, po odpočtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem v průběhu jeho uvádění do provozu (například vzorky vyrobené při testování zařízení), a

f) odměny profesním specialistům.

18. Účetní jednotka použije IAS 2 *Zásoby* na náklady spojené se vznikem závazku demontovat a vyřadit aktivum a uvést do původního stavu místo, kde je daná položka umístěna, které vznikly během určitého období v důsledku užívání položky k výrobě zásob v tomto období. Závazky plynoucí z nákladů účtovaných v souladu s IAS 2 nebo IAS 16 se uznávají a oceňují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

19. Příklady nákladů, které se nezahrnují do pořizovacích nákladů položky pozemků, budov a zařízení, jsou:

a) náklady na otevření nového závodu;

b) náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);

c) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků) a

d) správní náklady a ostatní všeobecné režijní náklady.

20. Uznání pořizovacích nákladů jako součásti účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení končí, když se položka nachází na místě určení a ve stavu způsobilém k provozu v souladu s požadavky vedení účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během užívání nebo při přemístění položky nejsou zahrnuty do účetní hodnoty této položky. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:

a) náklady vznikající během doby, kdy je položka schopna provozu způsobem podle požadavků vedení účetní jednotky, třebaže dosud nebyla uvedena do provozu nebo je provozována s nižší než plnou kapacitou;

b) počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky a

c) náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo veškerých činností účetní jednotky.

21. Některé činnosti se objevují ve spojení s projektováním nebo vývojem položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou zapotřebí k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu v souladu s požadavky vedení účetní jednotky. Tyto nahodilé činnosti mohou vzniknout před projektováním nebo vývojem položky nebo během nich. Účetní jednotka může například dosáhnout příjmů tím, že do doby, než zahájí stavbu, bude staveniště využívat jako parkoviště. Protože tyto nahodilé činnosti nejsou třeba k přemístění položky na místo určení ani k uvedení položky do provozuschopného stavu podle požadavků vedení účetní jednotky, výnosy a související náklady takových nahodilých činností jsou uznány ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ a zahrnují se do příslušných kategorií výnosů a nákladů.

▼B

22. Náklady na pořízení aktiva vytvořeného vlastní činností jsou stanoveny při použití stejných principů jako u nakoupeného aktiva. Pokud předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se obvykle vlastní náklady nákladům na vytvoření aktiv pro prodej (viz IAS 2). Proto jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny. Podobně také náklady způsobené abnormálními částkami za odpadový materiál, práci, nebo za jiné zdroje použité pro tvorbu aktiv vlastní činností se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení vytvořených vlastní činností.

▼M45

22 A. O rostlinách přinášejících úrodu se účtuje stejně jako o položkách pozemků, budov a zařízení zhotovených ve vlastní režii předtím, než jsou na místě a ve stavu nezbytném k tomu, aby mohly být provozovány způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odkazy na „zhotovení“ v tomto standardu by se tudíž měly pojímat tak, aby zahrnovaly činnosti, které jsou nezbytné pro pěstování rostlin přinášejících úrodu předtím, než jsou na místě a ve stavu nezbytném k tomu, aby mohly být provozovány způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky.

▼B

Oceňování pořizovacích nákladů

▼M1

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.

▼B

24. Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení mohou být pořízeny směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se použije při směně jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale přiměřeně platí i pro všechny směny popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady takové položky pozemků, budov a zařízení se oceňují její reálnou hodnotou s výjimkou případů, kdy a) směna postrádá komerční charakter, nebo b) reálnou hodnotu získaného aktiva nebo hodnotu postoupeného aktiva nelze spolehlivě stanovit. Pořízená položka se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned vyřadit postoupené aktivum. Pokud pořízená položka není oceněna reálnou hodnotou, jsou její pořizovací náklady rovny účetní hodnotě postoupeného aktiva.

25. Účetní jednotka určuje, zda jde o směnu s komerčním charakterem tím, že zhodnotí dopad provedené transakce na očekávané změny budoucích peněžních toků. Směna má komerční charakter, jestliže:

a) struktura (riziko, načasování a částky) peněžních toků přijatého aktiva získaného se od struktury peněžních toků postoupeného aktiva, nebo

b) se v důsledku směny změní specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činností účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, a

c) rozdíl popsaný v písmenech a) a b) je v relaci k reálným hodnotám směněných aktiv významný.

▼B

Pro účely stanovení, zda směnná transakce má komerční charakter, musí specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý, aniž by účetní jednotka musela provádět podrobné propočty.

▼M33

26. Reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud (a) kolísání rozpětí přiměřených stanovení reálné hodnoty tohoto nástroje je nevýznamné nebo (b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo postoupeného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota postoupeného aktiva, ledaže by reálná hodnota přijatého aktiva byla evidentnější.

▼B

27. Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení najatých nájemcem u finančního leasingu se stanovují podle IAS 17 *Leasingy*.

28. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu s IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*.

OCEŇOVÁNÍ PO OKAMŽIKU UZNÁNÍ

29. Účetní jednotka si musí zvolit jako účetní pravidlo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 30 nebo přeceňovací model podle odstavce 31 a dané účetní pravidlo musí používat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení.

Model oceňování pořizovacími náklady

30. Položky pozemků, budov a zařízení se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Přeceňovaní model

31. Položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných oprávek a následných kumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena ►M5 ke konci účetního období ◄.

▼M33

_____

▼B

34. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou procházet významnými a nestálými změnami reálné hodnoty, a proto jsou nutná každoroční přecenění. Tak časté přecenění není nutné u položek pozemků, budov a zařízení s pouze bezvýznamnými změnami jejich reálné hodnoty. Namísto toho může být položka přeceněna pouze jednou za tři až pět let.

▼M43

35. Pokud je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, upraví se účetní hodnota uvedeného aktiva na přeceněnou částku. K datu přecenění je s aktivem nakládáno jedním z následujících způsobů:

a) brutto účetní hodnota se upraví způsobem, který je konsistentní s přeceněním účetní hodnoty aktiva. Například brutto účetní hodnota může být změněna s odkazem na zjistitelné tržní údaje nebo může být upravena úměrně ke změně účetní hodnoty. Oprávky k datu přecenění se upraví tak, aby se rovnaly rozdílu mezi brutto účetní hodnotou a účetní hodnotou aktiva po zohlednění kumulované ztráty ze znehodnocení; nebo

b) oprávky se odúčtují proti brutto účetní hodnotě aktiva.

Výše úprav oprávek tvoří část zvýšení nebo snížení účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s odstavci 39 a 40.

▼B

36. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, přecení se celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.

▼M45

37. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka užívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou:

▼B

a) pozemky;

b) pozemky a budovy;

c) stroje;

d) lodě;

e) letadla;

f) motorové dopravní prostředky;

▼M45

g) nábytek a inventář;

h) kancelářské zařízení a

i) rostliny přinášející úrodu.

▼B

38. Položky ve třídách pozemků, budov a zařízení jsou přeceněny současně, aby se předešlo selektivnímu přeceňování aktiv a vykazování částek v účetní závěrce, které jsou směsí nákladů a hodnot k různému datu. Nicméně třída aktiv by měla být přeceněna tak často, aby se zajistilo, že přecenění třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého období a přecenění bude udržováno aktuální.

▼B

►M5 39. Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. ◄ Toto zvýšení bude však zachyceno ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo zaznamenáno ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

40. Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. ►M5 Snížení se však zachytí v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění, a to nejvýše v rozsahu existujícího zůstatku fondu z přecenění, týkajícího se téhož aktiva. Snížení vykázané v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění snižuje částku kumulovanou ve vlastním kapitálu. ◄

41. Přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu vztahující se k položce pozemků, budov a zařízení může být převeden přímo do nerozděleného zisku, a to tehdy, když je aktivum vyřazeno. Například celý fond z přecenění lze převést při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přebytku však lze převést v době používání aktiva účetní jednotkou. V takovém případě by měl být převedený přírůstek rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se nezachycuje ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

42. Účinky daní ze zisku, jestliže nějaké nastanou a vyplynou z přecenění pozemků, budov a zařízení, se vykazují a zveřejňují v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

Odpisy

43. Každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně.

▼M12

44. Účetní jednotka rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejích významných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory bez ohledu na to, zda je účetní jednotka vlastní nebo zda jsou předmětem finančního leasingu. Obdobně, pokud účetní jednotka pořídí pozemek, budovu a zařízení, které je předmětem operativního leasingu, v němž účetní jednotka vystupuje jako pronajímatel, může být také vhodné samostatně odepisovat tu část pořizovacího nákladu, která je důsledkem toho, že dané leasingové podmínky jsou výhodnější nebo méně výhodné než tržní podmínky.

▼B

45. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodné s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty lze při stanovení výše odpisů seskupit.

46. Pokud účetní jednotka odepisuje samostatně některé komponenty položky pozemků, budov a zařízení, odepisuje samostatně také zbytek předmětné položky. Tento zbytek se skládá z komponent položky, které nejsou samostatně významné. Jestliže účetní jednotka má různá očekávání v souvislosti s posledně jmenovanými komponentami, může být nutné použít při odepisování zbytku aproximační techniku určení výše odpisů, a to způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti jednotlivých komponent.

▼B

47. Účetní jednotka se může rozhodnout odepisovat samostatně komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou významnými ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky.

48. Odpisy se v každém období se zachycují ve ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.

49. Odpis účtovaný za období se obvykle vykazuje ve ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄. Někdy jsou však budoucí ekonomické užitky obsažené v aktivu spotřebovány při výrobě jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu představuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta do jeho účetní hodnoty. Například odepisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do nákladů na konverzi zásob (viz IAS 2). Podobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro výzkumnou činnost mohou být zahrnuty do nákladů na nehmotné aktivum uznaného podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

Odepisovatelná částka a doba odepisování

50. Odepisovatelná částka aktiva musí být systematicky alokována na celou dobu použitelnosti.

51. Zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba prověřit nejméně jednou ročně při roční závěrce, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu či změny zaúčtovat jako změnu či změny účetního odhadu v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

52. Odpisy jsou uznány i v případě, že reálná hodnota aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, a to tak dlouho, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesahuje jeho účetní hodnotu. Opravy a údržba aktiva nevylučují nutnost jejich odepisování.

53. Odepisovatelná částka aktiva je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi je zbytková hodnota aktiva často nepatrná, a proto je při výpočtu odepisovatelné částky nevýznamná.

54. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva nebo tuto účetní hodnotu přesahuje. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odepisovat, dokud zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší, než je účetní hodnota aktiva.

55. Odepisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání, tzn. jakmile se nachází na místě určení a je v provozuschopném stavu podle představ a požadavků vedení účetní jednotky. Odepisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako držené pro prodej (nebo je zahrnuto do skupiny, která je určena pro prodej) v souladu s IFRS 5, nebo ke dni vyřazení aktiva, podle toho, co nastane dříve. Odepisování proto nekončí, když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.

▼M47

56. Budoucí ekonomické užitky ztělesněné v aktivu jsou účetní jednotkou spotřebovávány především jeho užíváním. Nicméně i jiné faktory, jako např. technická nebo obchodní zastaralost a opotřebení za dobu nečinnosti aktiva, často zapříčiňují pokles ekonomických užitků, které účetní jednotka očekávala od daného aktiva. V důsledku toho musí být pro určení doby použitelnosti aktiva brány v úvahu všechny následující faktory:

▼B

a) očekávané užívání aktiva; užívání je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva a na jeho fyzický výkon;

b) očekávané fyzické opotřebení a zastarání, které závisí na provozních faktorech, jako je množství směn, při kterých je aktivum používáno, a plán oprav a údržby účetní jednotky, péče a udržování aktiva v době nečinnosti;

▼M47

c) technická nebo obchodní zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny výrobku vyrobeného s použitím aktiva by mohlo naznačovat očekávanou technickou nebo obchodní zastaralost aktiva, což by zase mohlo odrážet snížení budoucích ekonomických užitků ztělesněných v aktivu;

▼B

d) zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je například datum ukončení souvisejících leasingů.

57. Doba použitelnosti aktiva je definována za podmínek očekávané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Politika účetní jednotky v oblasti řízení aktiv může zahrnovat vyřazení aktiv po určité době nebo po spotřebě určité části ekonomických užitků ztělesněných v aktivu. Doba použitelnosti aktiva může tedy být kratší než jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva vychází z úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.

58. Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a účtuje se o nich odděleně, i v případě, když jsou pořízeny společně. S určitými výjimkami (například lomy a místa používaná jako skládky odpadů) mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, a proto se neodepisují. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, a jsou proto odepisovatelnými aktivy. Růst hodnoty pozemků, na kterých budova stojí, nijak neovlivňuje určení odepisovatelné částky dané budovy.

59. Jestliže pořizovací náklady na pozemek zahrnují náklady na demontáž budov, jejich odstranění a obnovu stavu pozemku, daná část pořizovacích nákladů na pozemky se odepisuje během období, kdy plynou užitky získané vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odepisuje způsobem, který odráží užitky odvozované z pozemku.

Odpisové metody

60. Použitá odpisová metoda odráží očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebovávány účetní jednotkou.

61. Odpisová metoda použitá pro aktiva by měla být periodicky prověřována, nejméně jednou ročně při roční závěrce a při výskytu významných změn v očekávaném rozložení spotřeby budoucích ekonomických užitků z těchto aktiv se změní metoda tak, aby odrážela změněné rozložení užitků. Takové změny se zaúčtují jako změny účetního odhadu v souladu s IAS 8.

▼B

62. K systematické alokaci odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti mohou být užívány různé odpisové metody. K těmto metodám patří lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. Lineární odepisování vede ke konstantnímu účtování po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nemění zbytková hodnota aktiva. Metoda zmenšujícího se základu vede ke klesajícím odpisům po dobu použitelnosti. Metoda výkonových odpisů vede k účtování založenému na očekávaném užití nebo výkonu. Účetní jednotka zvolí metody, které nejlépe odrážejí očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků ztělesněných v odpisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užitků.

▼M47

62A. Odpisová metoda založená na výnosu, který je generován činností, jež zahrnuje užívání aktiva, není vhodná. Výnos generovaný činností, jež zahrnuje užívání aktiva, obvykle odráží jiné faktory, než je spotřeba ekonomických užitků aktiva. Výnos je například ovlivněn jinými vstupy a procesy, prodejními činnostmi a změnami objemu prodeje a cen. Cenová složka výnosu může být ovlivněna inflací, která nemá žádný dopad na způsob, jakým je aktivum spotřebováno.

▼B

Snížení hodnoty

63. Ke zjištění toho, zda došlo u položky pozemků, budov a zařízení ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, jak účetní jednotka kontroluje účetní hodnotu svých aktiv, jak se určuje jejich zpětně získatelná částka a kdy se uznává ztráta ze snížení hodnoty nebo kdy se toto uznání ruší.

64. [Zrušen]

Kompenzace snížení hodnoty aktiv

65. Kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v okamžiku, kdy se kompenzace stane splatnou.

66. Snížení hodnoty nebo ztráty u položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na kompenzace nebo platby kompenzací od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:

a) snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje v souladu s IAS 36;

b) vynětí vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ se zachycuje v souladu s tímto standardem;

c) kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ okamžikem, kdy se kompenzace stane splatnou;

d) pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo vybudovány jako náhrada se určují v souladu s tímto standardem.

VYNĚTÍ Z ►M5 VÝKAZU O FINANČNÍ SITUACI ◄

67. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se vyjme z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ v následujících případech:

a) při vyřazení nebo

b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

▼B

68. Zisk nebo ztráta pocházející z vynětí položky pozemků, budov a zařízení z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ se zahrnou do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, jakmile je položka vyňata z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ (pokud IAS 17 nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisk není považován za výnos.

▼M8

68A. Účetní jednotka, která v rámci svých obvyklých činností běžně prodává položky pozemků, budov a zařízení, které držela za účelem pronájmu jiným osobám, převede tato aktiva do zásob v jejich účetní hodnotě, jakmile skončí pronájem a pozemky, budovy a zařízení začnou být drženy za účelem prodeje. Výtěžek z prodeje takovýchto aktiv je uznán jako výnos v souladu s IAS 18 *Výnosy*. Jsou-li aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v rámci běžné činnosti, převedena do zásob, IFRS 5 se nepoužije.

▼M52

69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Datem vyřazení položky investičního nemovitého majetku je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad touto položkou v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění podle IFRS 15. IAS 17 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.

▼B

70. Jestliže v souladu se zásadou uznání v odstavci 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty položky, vyjme z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ účetní hodnotu nahrazené komponenty bez ohledu na to, zda byla nahrazená komponenta odepisována samostatně. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady na náhradu jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou komponentu v době, kdy byla pořízena nebo vybudována.

71. Zisk nebo ztráta plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení (pokud existuje) a účetní hodnotou položky.

▼M52

72. Částka protihodnoty, která je zahrnuta do zisku nebo ztráty plynoucí z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 standardu IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

73. V účetní závěrce musí být pro každou třídu pozemků, budov a zařízení zveřejněny následující informace:

a) oceňovací báze použitá k určení brutto účetní hodnoty;

b) použité odpisové metody;

c) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby;

d) brutto účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to k začátku a ke konci období, a

e) přehled účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:

i) přírůstky,

▼B

ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určených k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení,

iii) pořízení v rámci podnikových kombinací,

iv) přírůstky nebo úbytky vyplývající z přecenění podle odstavců 31, 39 a 40 a ze ztrát ze snížení hodnoty ►M5 vykázaných nebo zrušených v ostatním úplném výsledku ◄ podle IAS 36,

v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v souladu s IAS 36,

vi) ztráty ze snížení hodnoty vrácené do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v souladu s IAS 36,

vii) odpisy,

viii) čisté kurzové rozdíly vznikající při převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny, ve které se závěrka prezentuje, včetně převodu zahraničních operací do měny prezentace u vykazující účetní jednotky, a

ix) ostatní změny.

74. V účetní závěrce se zveřejní také následující informace:

a) existence a částky omezení nároků a pozemky, budovy a zařízení, které byly dány do zástavy jako záruka za závazky;

b) částka výdajů zahrnutá do účetní hodnoty u položky pozemků, budov a zařízení během výstavby;

c) částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení, a

d) jestliže tyto informace nejsou uvedeny samostatně ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, také částka kompenzací od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, které mají sníženou hodnotu, byly ztraceny nebo vyřazeny a které byly zahrnuty do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

75. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věcí úsudku. Proto zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti nebo odpisových sazeb poskytuje uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit politiku zvolenou managementem a umožní srovnání s jinými účetní jednotkami. Z podobných důvodů je nutné zveřejnit následující informace:

a) odpisy zahrnuté do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ nebo jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv v daném období a

b) oprávky na konci období.

76. V souladu s IAS 8 zveřejní účetní jednotka povahu a účinek změn účetních odhadů, které mají vliv na běžné období, nebo u kterých se očekává vliv v následujících obdobích. U pozemků, budov a zařízení může takovéto zveřejnění vycházet ze změn v odhadech s ohledem na:

a) zbytkové hodnoty;

b) odhadnuté výdaje na demontáž a odstranění položek pozemků, budov a zařízení a na uvedení místa do původního stavu;

c) dobu použitelnosti a

d) odpisové metody.

▼M33

77. **Jestliže položky pozemků, budov a zařízení jsou uváděny v přeceněných částkách, musí být zveřejněny, kromě požadavků na zveřejňování podle IFRS 13, následující informace:**

▼B

a) datum, ke kterému došlo k přecenění;

b) zda ocenění provedl nezávislý znalec;

▼M33

c) [zrušeno]

d) [zrušeno]

▼B

e) za každou přeceňovanou třídu pozemků, budov a zařízení účetní hodnota, která by byla vykázána na základě modelu oceňování pořizovacími náklady, a

f) zůstatek fondu z přecenění včetně změny za období a jakákoli omezení výplaty zůstatku fondu akcionářům.

78. V souladu s IAS 36 účetní jednotka zveřejní informace o snížené hodnotě pozemků, budov a zařízení spolu s informacemi požadovanými odst. 73 písm. e) body iv)–vi).

79. Uživatelé účetních závěrek mohou také vzhledem ke svým potřebám považovat za relevantní následující informace:

a) účetní hodnota dočasně nevyužívaných pozemků, budov a zařízení;

b) účetní hodnota brutto plně odepsaných pozemků, budov a zařízení, které se stále používají;

c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej podle IFRS 5, a

d) jestliže je používán model pořizovacích nákladů, reálná hodnota pozemků, budov a zařízení, pokud se výrazně liší od účetní hodnoty.

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování těchto částek.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

80. Požadavky odstavců 24–26 týkající se počátečního ocenění položky pozemků, budov a zařízení pořízené směnou za jiná aktiva se užijí potenciálně pouze pro budoucí transakce.

▼M43

80A. Odstavec 35 byl změněn dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*. Účetní jednotka použije tuto změnu na všechna přecenění vykázaná v ročních obdobích počínajících dnem prvotního použití uvedené změny nebo později a v bezprostředně předcházejícím ročním období. Účetní jednotka může také prezentovat upravené srovnávací informace za jakákoli dřívější vykázaná období, ale není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně popsat, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly vykázány na jiném základě, a tento základ vysvětlit.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

81. 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

81A. Účetní jednotka použije změny v odstavci 3 pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů* pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novelizace.

▼M5

81B. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 39, 40 a 73(e)(iv). 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.

▼M12

81C. IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 44. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.

▼M8

81D. Odstavce 6 a 69 byly změněny a nový odstavec 68A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka uvedené změny použije 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 a zároveň použije související změny IAS 7 *Výkazy peněžních toků*.

81E. Odstavec 5 byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno, pokud účetní jednotka zároveň použije také změny odstavců 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 a 85B IAS 40. Pokud účetní jednotka použije změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M33

81F. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 6, změnil odstavce 26, 35 a 77 a zrušil odstavce 32 a 33. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M36

81G. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 8. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M43

81H. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odstavec 35 a vložen nový odstavec 80A. 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.

▼M47

81I. *Vyjasnění přípustných metod odpisů a amortizace* (Změny IAS 16 a IAS 38), které bylo vydáno v květnu 2014, mění odstavec 56 a vkládá nový odstavec 62 A. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. lednem 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M52

81J. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 68 A, 69 a 72. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M45

81K. Dokumentem *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), vydaným v červnu 2014, byly změněny odstavce 3, 6 a 37 a vloženy nové odstavce 22 A a 81L až 81M. 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, s výhradou ustanovení odstavce 81M.

81L. 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.

81M. Účetní jednotka se může rozhodnout ocenit určitou rostlinu přinášející úrodu reálnou hodnotou na začátku nejranějšího vykazovaného období v účetní závěrce za vykazované období, v němž účetní jednotka poprvé použije dokument *Zemědělství: Rostliny přinášející úrodu* (Změny IAS 16 a IAS 41), a použít uvedenou reálnou hodnotu jako její domnělou pořizovací cenu k uvedenému datu. Jakýkoli rozdíl mezi předchozí účetní hodnotou a reálnou hodnotou se vykáže v zahajovacím nerozděleném zisku na začátku nejranějšího vykazovaného období.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

82. Tento standard nahrazuje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (novelizovaný v roce 1998).

83. Tento standard nahrazuje tyto interpretace:

a) SIC-6 *Náklady na úpravy stávajícího programového vybavení*;

b) SIC-14 *Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek* a

c) SIC-23 *Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu*.

▼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).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 18

Výnosy

CÍL

Výtěžek, důchod je v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky* definován jako 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. Důchod zahrnuje jak výnosy z běžných činností, tak také přínosy ze zhodnocení aktiv. Výnosy z běžných činností jsou ty části důchodu, které vznikají na základě běžných činností účetní jednotky, různě pojmenované jako tržby, honoráře, odměny, úroky, dividendy a licenční poplatky. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých typů transakcí a událostí.

Primárním problémem při účtování výnosů je stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou započteny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do účetní jednotky poplynou budoucí ekonomické užitky, které mohou být spolehlivě oceněny. Tento standard určuje okolnosti, za kterých budou daná kritéria splněna, a výnosy budou tedy vykázány. Tento standard je rovněž praktickým návodem pro užití uvedených kritérií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard musí být aplikován na účtování výnosů vznikajících z následujících transakcí a událostí:

   a) prodej zboží;

   b) poskytování služeb a

   c) užití aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.

2. Tento standard nahrazuje IAS 18 *Výnosy*, schválený v roce 1982.

3. Zboží zahrnuje účetní jednotkou vyrobené statky určené k prodeji a rovněž statky nakoupené s cílem dále je prodat, jako třeba obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem nebo pozemky a jiný majetek držený pro další prodej.

4. Poskytování služeb zahrnuje obvykle vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány během jednoho období anebo během více období. Některé smlouvy na poskytování služeb se přímo vztahují ke smlouvám o zhotovení, např. smlouvy na služby vedoucích projektu nebo architektů. Výnos z těchto smluv v tomto standardu upraven není, ale zachází se s ním v souladu s požadavky pro smlouvy podle IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*.

5. Aktiva účetní jednotky užívaná jinými stranami přinášejí výnosy v podobě:

   a) úroku – účtovaného za užití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce;

▼B

b) licenčních poplatků – účtovaných za užití dlouhodobých aktiv účetní jednotky, např. patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru, a

c) dividend – rozdělení zisků ►M5 vlastníkům ◄ kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

6. Tento standard se nezabývá výnosy vznikajícími z:

a) leasingových smluv (viz IAS 17 *Leasingy*);

b) dividend plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou (viz ►M32 IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků* ◄);

c) pojistných smluv u pojišťoven zahrnutých v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

d) změn v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (viz IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*);

e) změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv;

f) prvotního vykázání a změn reálné hodnoty biologických aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (viz IAS 41 *Zemědělství*);

g) prvotní vykázání zemědělské produkce (viz IAS 41 *Zemědělství*) a

h) těžby nerostů.

DEFINICE

7. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

▼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

8. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků účetní jednotky, přijaté nebo nárokované, a to na jeho vlastní účet. Částky, které byly přijaty jménem třetích stran, jako daně spojené s prodejem, spotřební daně u zboží a služeb a daně z přidané hodnoty, nejsou ekonomickými užitky plynoucími účetní jednotce a nevedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Jsou tedy z výnosu vyloučeny. Podobně je tomu u vztahů zastupování, kdy hrubý přírůstek ekonomických užitků zahrnující částky přijaté jménem mandanta nevede ke zvýšení vlastního kapitálu účetní jednotky. Částky inkasované jménem mandanta nejsou výnosem. Výnosem je pouze částka provize.

▼B

OCEŇOVÁNÍ VÝNOSŮ

9. Výnosy musí být oceněny v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty ([1]).

10. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi účetní jednotkou a kupujícím či uživatelem aktiva. Je oceněna na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokovaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.

11. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosu je peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Pokud je však příjem peněz či peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota úhrady může být nižší než nominální obnos přijatých nebo nárokovaných peněz. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný úvěr nebo může od kupujícího přijmout na úhradu prodaného zboží směnku s úrokovou sazbou nižší, než je tržní úroková míra. Pokud taková dohoda ve skutečnosti tvoří finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. Touto sazbou je jedna ze dvou následujících sazeb, a to ta, kterou lze stanovit transparentnějším způsobem:

a) převažující sazba pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika, nebo

b) úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb za hotové.

Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou úhrady je třeba posuzovat jako úrokový výnos v souladu s odstavci 29 a 30 a v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

12. Pokud jsou zboží a služby směněny či vyměněny za zboží a služby obdobné povahy a hodnoty, směna se nepovažuje za transakci, při níž vzniká výnos. Je to častý případ u komodit, jako je ropa nebo mléko, kdy dodavatelé směňují nebo vyměňují zásoby z různých míst ke včasnému uspokojení existující poptávky v určitém místě. Pokud je zboží prodáno nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů, která byla převedena. Nemůže-li být spolehlivě stanovena reálná hodnota získaného zboží nebo služeb, ocení se výnosy reálnou hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů, která již byla převedena.

IDENTIFIKACE TRANSAKCE

13. Kritéria tohoto standardu pro uznání výnosu jsou obvykle aplikována samostatně u každé transakce. Za určitých okolností je však nezbytné aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce v zájmu toho, aby byla objasněna podstata transakce. Např. zahrnuje-li prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou služby poskytovány. Naproti tomu jsou tato kritéria aplikována společně na dvě nebo více transakcí, jsou-li tyto transakce propojeny takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na úplnou řadu transakcí. Např. nějaká účetní jednotka může prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup tohoto zboží k pozdějšímu datu, čímž je potlačen vlastní efekt transakce; v takovém případě se obě transakce posuzují společně.

([1]) Viz také SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*.

▼B

PRODEJ ZBOŽÍ

14. Výnos z prodeje zboží musí být vykázán, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

a) účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;

b) účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;

c) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;

d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, a

e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

15. Určení toho, kdy účetní jednotka převedla významná rizika a odměny z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje přezkoumání okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů v maloobchodě. V jiných případech je převod rizik a odměn z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.

16. Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnosy. Účetní jednotka si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka smí významná rizika a odměny z vlastnictví ponechat, jsou následující:

a) pokud účetní jednotka má stále závazek vyplývající z nedostatečného plnění, nekrytý běžnou zárukou;

b) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;

c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, přičemž instalace je ve smlouvě významnou složkou a účetní jednotka ji dosud nedokončila, a

d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a účetní jednotka nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů.

17. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Např. prodávající si může podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tom případě, jestliže účetní jednotka převedla významná rizika a odměny z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Jiným příkladem účetní jednotky, která si ponechává výhradně nevýznamné riziko z vlastnictví, může být maloobchodní prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vracené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.

▼B

18. Výnosy jsou uznány pouze v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užitky s transakcí spojené účetní jednotce skutečně poplynou. Za určitých okolností to nemusí být pravděpodobné, dokud není protihodnota přijata nebo dokud není nejistota odstraněna. Např. může být nejisté, zda zahraniční státní úřad udělí povolení poukázat úhradu z prodeje v zahraničí. Je-li povolení uděleno, je odstraněna nejistota a transakci je možno zachytit jako výnos. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

19. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci nebo k jiné stejné události, se zachycují současně; tento proces se obvykle označuje jako přiřazování nákladů k výnosům. Náklady, včetně záruk a dalších nákladů, které vzniknou po odeslání zboží, mohou být obvykle spolehlivě oceněny, jsou-li splněny ostatní podmínky pro vykázání výnosů. Výnosy se ovšem nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady; v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží vykázat jako závazek.

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB

20. Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí musí být provedeno odkazem na stupeň dokončení celé transakce ►M5 ke konci účetního období ◄. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:

a) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;

b) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky;

c) ►M5 ke konci účetního období ◄ je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a

d) vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny ([1]).

21. Pokud je při účtování výnosu užito odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Zachycení výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu poskytované služby a o provedených výkonech během období. Také IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* požaduje zachycení výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu lze obecně aplikovat při účtování výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.

22. Výnos je zachycen pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že do účetní jednotky poplynou ekonomické užitky s transakcí spojené. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

([1]) Viz také SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* a SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*.

▼B

23. Účetní jednotka je obecně schopna učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodla na následujícím:

a) na vymahatelných právech každého z účastníků, která se týkají služby a která mají být účastníky poskytnuta a přijata;

b) na protihodnotách, které mají být vyměněny, a

c) na způsobu a podmínkách vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné, aby měla vnitřní finanční rozpočetnictví a výkaznictví. Účetní jednotka přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje odhady výnosů v závislosti na tom, jak jsou služby vykonávány. Požadavek takových revizí však nutně neznamená, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.

24. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Účetní jednotka použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na povaze transakce mohou metody zahrnovat:

a) přehled a analýzy vykonaného díla;

b) služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo

c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do dosud vynaložených nákladů se zahrnují pouze náklady odpovídající dosud poskytnutým službám. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již poskytnutými službami nebo se službami, které mají být poskytnuty.

Splátky a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.

25. Pro potřeby praxe se v situaci, kdy jsou služby poskytovány prostřednictvím neurčitého počtu úkonů v průběhu určitého časového období, výnosy uznávají rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než jiné úkony, vykázání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.

26. Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, jež zahrnuje poskytování služeb, výnosy pak musí být vykázány pouze v rozsahu těch účtovaných nákladů, které lze zpětně získat.

27. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že náklady vynaložené na transakci budou účetní jednotce uhrazeny. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž zpětné získání lze očekávat. Protože nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, zisk se nevykazuje.

28. Nemůže-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou zpětně získány, výnosy nejsou uznány a vynaložené náklady se zúčtují do výsledku. Pokud pominou nejistoty, které spolehlivému odhadu výsledku smlouvy bránily, zachycují se výnosy podle článku 20 spíše než podle článku 26.

▼B

ÚROK, LICENČNÍ POPLATKY A DIVIDENDY

29. Výnosy vznikající z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, jako např. úrok, licenční poplatky nebo dividendy, musí být zachyceny podle východisek stanovených v odstavci 30, pokud:

a) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, a

b) částka výnosu může být spolehlivě oceněna.

30. Výnosy se uznávají podle následujících východisek:

a) úrok musí být vykázán použitím metody efektivní úrokové sazby tak, jak je uvedeno v IAS 39, odstavec 9 a AG5–AG8;

b) licenční poplatky musí být zachyceny na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy a

c) dividendy musí být vykázány, jakmile vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

31. [Zrušen]

▼M7

32. Pokud naběhl nesplacený úrok již před pořízením úročené investice, je nutné následně inkasované úroky rozdělit mezi období před pořízením a po pořízení; výnosem je však výhradně část úroků vztahující se k období po pořízení.

▼B

33. Licenční poplatky se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i vykazovány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání jako výnosů na jiné systematické a racionální bázi.

34. Výsledek transakce je výnosem výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomické užitky s transakcí spojené poplynou do účetní jednotky. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů spíše než jako úprava částek původně zachycených výnosů.

ZVEŘEJNĚNÍ

35. Účetní jednotka zveřejní:

a) účetní postupy přijaté pro vykazování výnosů včetně metod přijatých pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;

b) částky všech významných výnosových kategorií vykázaných během účetního období včetně výnosů vyplývajících z:

i) prodeje zboží,

ii) poskytování služeb,

iii) úroku,

iv) licenčních poplatků,

v) dividend a

c) částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé z významných kategorií výnosů.

▼B

36. Účetní jednotka zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat ze záručních nákladů, reklamací, pokut nebo možných ztrát.

DATUM ÚČINNOSTI

37. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1995 a později.

▼M7

38. Dokument *Pořizovací cena investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (změny IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*), vydaný v květnu 2008, změnil odstavec 32. Účetní jednotka tuto změnu prospektivně použije pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije související změny odstavců 4 a 38A IAS 27 pro dřívější období, použije zároveň změnu v odstavci 32.

▼M32

41. IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odst. 6 písm. b). Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.

▼M33

42. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 7. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**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.

57 Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:

(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).

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

(i) náklad na běžné služby (viz odstavce 70-74);

(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

99 Před stanovením 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 požitků nabízených v rámci plánu před změnou, krácením nebo vypořádáním 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.

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

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) do hospodářského výsledku;

(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.

Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků

123 Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků bude stanoven vynásobením čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků diskontní sazbou uvedenou v odstavci 83; obě tyto částky se rozumí ve výši stanovené na počátku účetního období, s přihlédnutím k případným změnám čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků v daném období na základě úhrady příspěvků a výplaty požitků.

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.

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 83; obě tyto částky se rozumí ve výši stanovené na počátku účetního období s přihlédnutím k případným změnám aktiv plánu držených v daném období na základě úhrady příspěvků a výplaty požitků. Rozdíl mezi úroky z aktiv plánu a výnosem z aktiv plánu je součástí přecenění čistého závazku (aktiv) z definovaných požitků.

▼**M31**

126 Úrok z dopadu maximální výše aktiv je součástí celkové změny dopadu maximální výše aktiv a určí se vynásobením dopadu maximální výše aktiv diskontní sazbou uvedenou v odstavci 83, obě tyto částky se rozumí ve výši stanovené na počátku účetního období. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou změnou dopadu maximální výše aktiv je zahrnut do přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků.

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.

▼M31

156 U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků vykáže účetní jednotka čistý součet následujících částek v hospodářském výsledku s výjimkou případů, kdy jiný IFRS vyžaduje, nebo povoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:

(a) náklad na poskytování služeb (viz odstavce 66-112);

(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 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.

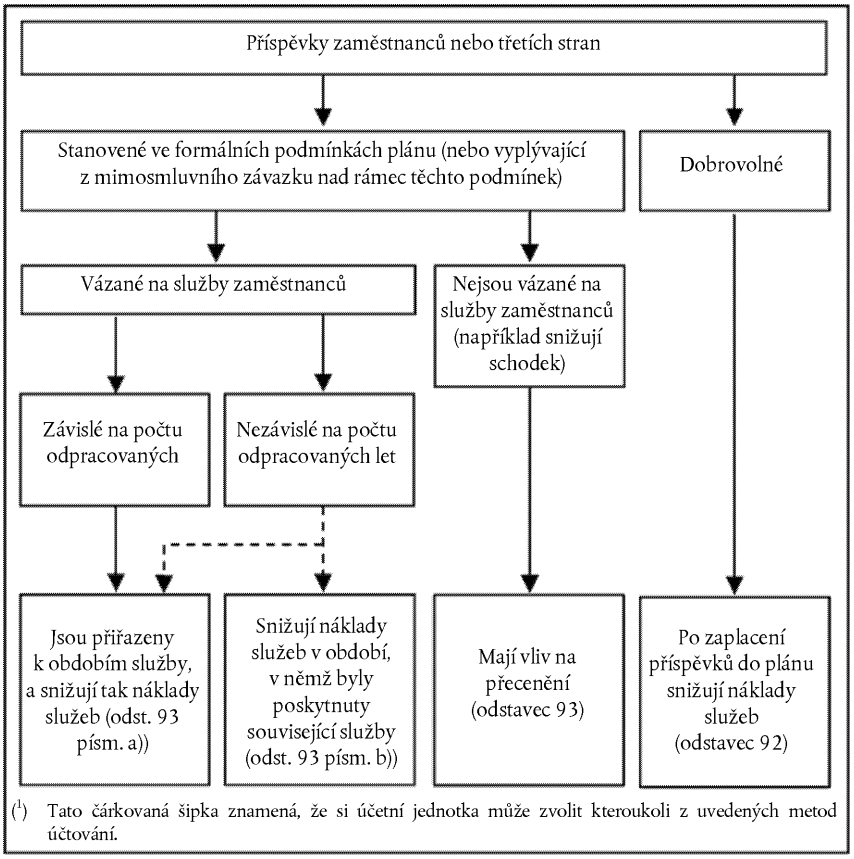
▼M31

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

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 placeny v hotovosti; rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti; 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 (například předplacené nájemné); goodwill; nehmotná aktiva; zásoby; pozemky, budovy a zařízení; a rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

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.

▼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.

▼M53

6 Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

(a) úrokový náklad vypočtený za použití metody efektivní úrokové míry, která je popsána ve standardu IFRS 9;

▼M8

(b) [zrušeno]

(c) [zrušeno]

(d) finanční náklady z titulu finančních leasingů 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.

▼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.

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.

▼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.

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.

▼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.

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;

(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.

▼M58

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.**

(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.**

▼M32

(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.

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.

▼M32

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.

▼M58

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

▼M32

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.

41 Účetní jednotka použije požadavky týkající se znehodnocení dle IFRS 9 na své další podíly v přidružených podnicích nebo společných podnicích, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 a nepředstavují součást čisté investice.

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.

▼M53

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.

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).

▼M32

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.

▼M58

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.

▼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

———————

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 32

Finanční nástroje: vykazování

CÍL

1. [Zrušen]

2. Cílem tohoto standardu je stanovit zásady vykazování finančních nástrojů jako závazků nebo kapitálových nástrojů a zápočtů finančních aktiv a závazků. Požadavky na vykazování se týkají klasifikace finančních nástrojů z pohledu jejich emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje; klasifikace souvisejících úroků, dividend, ztrát a zisků, a okolností, za kterých by finanční aktiva a závazky měly být započteny.

▼M53

3. Zásady uvedené v tomto standardu doplňují zásady účtování a oceňování finančních aktiv a závazků uvedené ve standardu IFRS 9 *Finanční nástroje*, a zveřejňování údajů o nich v IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

▼B

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

4. Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:

a) podíly 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 podílech v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo společných podnicích podle IFRS 9; v daných případech musí účetní jednotky uplatnit požadavky tohoto standardu. Účetní jednotky také uplatní tento standard na všechny deriváty týkající se podílů v dceřiných společnostech a přidružených a společných podnicích.

▼B

b) práva a závazky zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývající z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

▼M12

_____

▼M53

d) pojistné smlouvy definované v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Avšak tento standard platí pro deriváty, které jsou vloženy do pojistných smluv, pokud o nich účetní jednotka musí v souladu s IFRS 9 účtovat odděleně. Kromě toho emitent použije tento standard pro smlouvy o finanční záruce, pokud používá IFRS 9 pro zaúčtování a oceňování těchto smluv, avšak použije IFRS 4, pokud eminent zvolí v souladu s odst. 4 písm. d) standardu IFRS 4 pro jejich zaúčtování a oceňování možnost použít IFRS 4;

▼M53

e) finanční nástroje, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 4, protože obsahují prvek dobrovolné účasti. Emitent těchto finančních nástrojů není povinen postupovat v souladu s ustanoveními odstavců 15–32 a AG25–AG35 tohoto standardu, které se týkají rozlišování finančních závazků a kapitálových nástrojů. Všechny ostatní požadavky tohoto standardu však pro tyto finanční nástroje platí. Tento standard se vztahuje rovněž na deriváty vložené do těchto finančních nástrojů (viz IFRS 9);

▼B

f) finanční nástroje, smlouvy a závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie,* s výjimkou:

i) smluv spadajících do působnosti odstavců 8–10 tohoto standardu, pro které platí tento standard,

ii) odstavců 33 a 34 tohoto standardu, které upravují vlastní akcie koupené, prodané, emitované nebo zrušené v souvislosti se zaměstnaneckými plány akciových opcí, zaměstnaneckými plány na koupi akcií a všemi ostatními úhradami vázanými na akcie.

5.–7. [Zrušen]

▼M53

8. Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo pomocí jiného finančního nástroje nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které účetní jednotka uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání. Tento standard je však nutno aplikovat na ty smlouvy, které účetní jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 2.5 IFRS 9 *Finanční nástroje*.

▼B

9. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů. Jedná se o následující případy:

a) když podmínky smlouvy umožňují některé ze smluvních stran vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů;

b) když možnost vypořádat smlouvu čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů není výslovně určena podmínkami smlouvy, ale účetní jednotka běžně podobné smlouvy takovým způsobem vypořádává (ať už s druhou stranou, nebo formou smlouvy o vyrovnání, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo zánikem);

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 z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka, a

d) když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na hotovost.

▼B

Smlouvu, na kterou se vztahuje písmeno b) nebo c), účetní jednotka neuzavírá kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a proto spadá pod tento standard. U dalších smluv, na které se vztahuje odstavec 8, se posuzuje, zda je účetní jednotka uzavřela kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu, či nikoliv.

10. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odst. 9 písm. a) nebo d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu účetní jednotka nemůže uzavřít kvůli přijetí nebo dodání nefinanční položky pro účely koupě, prodeje nebo užívání.

DEFINICE (VIZ TAKÉ ODSTAVCE AG3–AG23)

11. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Finanční nástroj je jakákoli smlouva, kterou vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jiné účetní jednotky.

Finančním aktivem jsou:

a) hotovost;

b) kapitálový nástroj jiné účetní jednotky;

c) smluvní právo:

i) přijmout hotovost nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky, nebo

ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně výhodné, nebo

d) smlouva, která bude vypořádána nebo kterou lze vypořádat vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:

i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo by mohla být povinna přijmout proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů, nebo

▼M6

ii) derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B, nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16C a 16D, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

▼M6

Finančním závazkem je:

(a) smluvní závazek:

(i) dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce; nebo

(ii) směnit finanční aktiva nebo finanční závazky s jinou jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné; nebo

(b) smlouva, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je:

(i) nederivátem, za který účetní jednotka je nebo může být povinna dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů; nebo

(ii) ►M21 derivátem, který bude nebo může být vypořádán jinak než směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem jsou kapitálovými nástroji předkupní práva, opce nebo waranty na nabytí pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevnou částku jakékoli měny, pokud tato účetní jednotka nabízí předkupní práva, opce nebo warranty poměrným dílem všem svým stávajícím vlastníkům stejné třídy svých vlastních nederivativních kapitálových nástrojů. Za tímto účelem také vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky ◄ nezahrnují finanční nástroje s prodejní opcí, které jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B, nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a jsou klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16C a 16D, nebo nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Nástroj, který vyhovuje definici finančního závazku, je výjimečně klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny znaky stanovené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňuje podmínky uvedené tamtéž.

▼B

Kapitálový nástroj je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

▼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*)

▼M6

Nástroj s prodejní opcí je finanční nástroj, který držitele opravňuje k tomu, aby nástroj prodal zpět emitentovi za hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo který je automaticky prodán zpět emitentovi při výskytu nejisté budoucí události nebo v případě úmrtí držitele nástroje či odchodu držitele nástroje do důchodu.

▼M53

12. Následující termíny jsou definovány v dodatku A IFRS 9 nebo v odstavci 9 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a* oceňování a používají se v tomto standardu ve smyslu specifikovaném v IAS 39 a IFRS 9.

— naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku

— odúčtování

— derivát

— metoda efektivní úrokové míry

— smlouva o finanční záruce

— finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty

— závazný příslib

— očekávaná transakce

— efektivita zajištění

— zajištěná položka

— zajišťovací nástroj

— určený k obchodování

— spotový nákup nebo prodej

— transakční náklady.

▼B

13. Výrazy „smlouva“ a „smluvní“ odkazují v tomto standardu na dohodu uzavřenou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, která má jednoznačné ekonomické důsledky, jimž se smluvní strany nemohou libovolně vyhnout obvykle proto, že dohoda je právně vymahatelná. Smlouvy, a tedy i finanční nástroje, mohou mít celou řadu forem a nemusí existovat v písemné podobě.

14. V tomto standardu „účetní jednotka“ znamená fyzickou osobu, obchodní společnost, fond nebo státní instituci.

VYKÁZÁNÍ

▼M6

Závazky a vlastní kapitál (viz také odstavce AG13-AG14J a AG25–AG29A)

▼B

15. Emitent finančního nástroje je povinen klasifikovat nástroj nebo jeho složky při prvotním zaúčtování jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání a definic finančního závazku, finančního aktiva a kapitálového nástroje.

16. Pokud emitent aplikuje definice odstavce 11 k určení toho, zda je finanční nástroj kapitálovým nástrojem, a nikoli finančním závazkem, je nástroj kapitálovým nástrojem tehdy a pouze tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek a) a b):

a) nástroj nezahrnuje smluvní závazek:

i) dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce, nebo

ii) směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné;

▼**M21**

b) v případě, že nástroj bude nebo může být vypořádán vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, nástroj je:

i) nederivátem, který nezahrnuje emitentův smluvní závazek dodat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů; nebo

ii) derivátem, který bude vypořádán pouze směnou pevné částky hotovosti nebo jiného finančního aktiva za pevný počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Za tímto účelem jsou kapitálovými nástroji předkupní práva, opce nebo waranty na nabytí pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevnou částku jakékoli měny, pokud tato účetní jednotka nabízí předkupní práva, opce nebo warranty poměrným dílem všem svým stávajícím vlastníkům stejné třídy svých vlastních nederivativních kapitálových nástrojů. Za tímto účelem také vlastní kapitálové nástroje emitenta nezahrnují nástroje, které mají všechny znaky a splňují podmínky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo v odstavcích 16C a 16D, ani nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta.

▼**M6**

Smluvní závazky, včetně závazků plynoucích z derivátových finančních nástrojů, které budou nebo mohou v budoucnu mít za následek přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta, ale nesplňují podmínky (a) a (b) výše, nejsou kapitálovým nástrojem. Nástroj, který vyhovuje definici finančního závazku, je výjimečně klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny znaky stanovené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňuje podmínky uvedené tamtéž.

Nástroje s prodejní opcí

16A. Finanční nástroj s prodejní opcí zahrnuje smluvní závazek emitenta zpětně odkoupit či umořit tento nástroj za hotovost nebo jiné finanční aktivum při uplatnění prodejní opce. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovýto závazek, klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny tyto znaky:

(a) Dodává držiteli právo na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky v případě, že dojde k likvidaci účetní jednotky. Čistá aktiva účetní jednotky jsou aktiva, která zůstanou po odečtení všech ostatních nároků na její aktiva. Poměrný podíl se určí:

(i) rozdělením čistých aktiv účetní jednotky při likvidaci na jednotky v rovnocenné částce, a

(ii) vynásobením této částky počtem jednotek držených držitelem finančního nástroje.

(b) Nástroj je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů. Aby mohl být do této třídy zařazen, nástroj:

(i) není při likvidaci upřednostněn před jinými nároky na aktiva účetní jednotky a

(ii) není třeba jej předtím, než je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, převést na jiný nástroj.

▼**M6**

(c) Všechny finanční nástroje ve třídě, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, mají stejné znaky. Například musejí být s prodejní opcí a vzorec či jiná metoda použitá pro výpočet ceny při zpětném odkupu či umoření jsou stejné pro všechny nástroje v této třídě.

(d) Kromě smluvního závazku, podle nějž musí emitent zpětně odkoupit či umořit nástroj za hotovost nebo jiné finanční aktivum, nezahrnuje tento nástroj žádný smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce nebo směnit finanční aktiva nebo finanční závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné, a není smlouvou, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, jak stanoví pododstavec (b) definice finančního závazku.

(e) Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho použitelnosti vycházejí do velké míry ze zisku nebo ztráty, změny ve vykázaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby použitelnosti nástroje (vyjma veškerých dopadů nástroje).

16B. Aby mohl být nástroj klasifikován jako kapitálový nástroj, musí mít všechny výše uvedené znaky a emitent nesmí disponovat žádným jiným finančním nástrojem ani smlouvou, jejichž:

(a) celkové peněžní toky vycházejí do velké míry ze zisku nebo ztráty, změny ve vykázaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy) a

(b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků držitelů nástroje s prodejní opcí.

Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 16A, jejichž smluvní podmínky jsou podobné smluvním podmínkám rovnocenné smlouvy, která by mohla být uzavřena mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit, že je tato podmínka splněna, nesmí nástroj s prodejní opcí klasifikovat jako kapitálový nástroj.

Nástroje či složky nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci

16C. Některé finanční nástroje zahrnují smluvní závazek, podle nějž musí emitující účetní jednotka dodat jiné účetní jednotce poměrný podíl svých čistých aktiv pouze při likvidaci. Závazek vzniká, protože je jisté, že k likvidaci dojde, a likvidace je mimo kontrolu účetní jednotky (např. v případě účetní jednotky s omezenou dobou použitelnosti), nebo není jisté, že nastane, likvidace však záleží na rozhodnutí držitele nástroje. Odchylně od definice finančního závazku je nástroj, který zahrnuje takovýto závazek, klasifikován jako kapitálový nástroj, pokud má všechny tyto znaky:

▼**M6**

(a) Dodává držiteli právo na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky v případě, že dojde k likvidaci účetní jednotky. Čistá aktiva účetní jednotky jsou aktiva, která zůstanou po odečtení všech ostatních nároků na aktiva jednotky. Poměrný podíl se určí:

(i) rozdělením čistých aktiv účetní jednotky při likvidaci na jednotky v rovnocenné částce; a

(ii) vynásobením této částky počtem jednotek držených držitelem finančního nástroje.

(b) Nástroj je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů. Aby mohl být do této třídy zařazen, nástroj:

(i) není při likvidaci upřednostněn před jinými nároky na aktiva účetní jednotky a

(ii) není třeba jej předtím, než je zařazen do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, převést na jiný nástroj.

(c) Všechny finanční nástroje zařazené do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám nástrojů, musejí mít stejný smluvní závazek, podle nějž musí emitující účetní jednotka dodat při likvidaci poměrných podíl svých čistých aktiv.

16D. Aby mohl být nástroj klasifikován jako kapitálový nástroj, musí mít všechny výše uvedené znaky a emitent nesmí disponovat žádným jiným finančním nástrojem ani smlouvou, jejichž:

(a) celkové peněžní toky vycházejí do velké míry ze zisku nebo ztráty, změny ve vykázaných čistých aktivech nebo změny v reálné hodnotě vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky (kromě dopadů takového nástroje či smlouvy) a

(b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků držitelů nástroje.

Pro účely uplatnění této podmínky účetní jednotka nepřihlédne k nefinančním smlouvám s držitelem nástroje popsaného v odstavci 16C, jejichž smluvní podmínky jsou podobné smluvním podmínkám rovnocenné smlouvy, která by mohla být uzavřena mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou. Pokud účetní jednotka nemůže stanovit, že je tato podmínka splněna, nesmí nástroj klasifikovat jako kapitálový nástroj.

▼M6

Reklasifikace nástrojů s prodejní opcí a nástrojů, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci

16E. Účetní jednotka klasifikuje finanční nástroj jako kapitálový nástroj v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D od data, kdy nástroj získá všechny znaky stanovené v uvedených odstavcích a splní podmínky uvedené tamtéž. Účetní jednotka reklasifikuje finanční nástroj od data, kdy nástroj přestane mít všechny znaky stanovené v uvedených odstavcích nebo splňovat všechny podmínky uvedené tamtéž. Pokud například účetní jednotka umoří všechny své emitované nástroje bez prodejní opce a pokud mají nástroje s prodejní opcí, které zůstávají nesplacené, všechny znaky popsané v odstavcích 16A a 16B a splňují všechny podmínky uvedené tamtéž, účetní jednotka reklasifikuje nástroje s prodejní opcí jako kapitálové nástroje od data, kdy umoří nástroje bez prodejní opce.

16F. Účetní jednotka zaúčtuje reklasifikaci nástroje podle odstavce 16E takto:

(a) Kapitálový nástroj reklasifikuje jako finanční závazek od data, kdy nástroj přestane mít všechny znaky popsané v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D nebo přestane splňovat podmínky stanovené tamtéž. Finanční závazek se ocení reálnou hodnotou nástroje v den reklasifikace. Účetní jednotka vykáže ve vlastním kapitálu jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou kapitálového nástroje a reálnou hodnotou finančního závazku v den reklasifikace.

(b) Finanční závazek reklasifikuje jako vlastní kapitál od data, kdy nástroj získá všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splní podmínky stanovené tamtéž. Kapitálový nástroj se ocení účetní hodnotou finančního závazku v den reklasifikace.

▼B

Neexistence smluvního závazku dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odst. 16 písm. a))

►M6 17. S výjimkou okolností popsaných v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D je základním kritériem pro odlišení finančního závazku od kapitálového nástroje to, zda existuje smluvní závazek jedné strany (tj. emitenta) dodat druhé straně (tj. držiteli) hotovost nebo jiné finanční aktivum nebo směnit jiný finanční nástroj za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. ◄ I když ►M5 vlastník ◄ kapitálového nástroje může mít nárok na poměrný díl dividend nebo jiné výplaty kapitálu, emitent nemá smluvní povinnost tyto výplaty provádět, protože od něj nelze požadovat, aby dodal hotovost nebo jiná finanční aktiva jiné straně.

▼M6

18. Pro zařazení finančního nástroje ve výkaze o finanční pozici emitenta je rozhodující podstata finančního nástroje, nikoli jeho právní forma. Podstata a právní forma spolu mohou vzájemně souviset, ale není to vždy pravidlem. Například některé finanční nástroje mají právní formu vlastního kapitálu, ale z hlediska jejich podstaty jde o závazky, jiné v sobě kombinují rysy typické pro kapitálové nástroje s rysy finančních závazků. Například:

▼B

(a) prioritní akcie, která zakládá povinnost emitenta zpětně ji odkoupit k určitému budoucímu datu za stanovenou nebo stanovitelnou částku nebo která zakládá právo držitele požadovat od emitenta zpětné koupení akcií za stanovenou nebo stanovitelnou částku k určitému budoucímu datu nebo po něm, je finančním závazkem;

▼M6

(b) 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. Například otevřené investiční fondy, podílové fondy, osobní společnosti a některá družstva mohou poskytovat svým podílníkům nebo členům právo kdykoli podíly emitentovi odprodat za hotovost, a tudíž jsou podíly podílníků nebo členů klasifikovány jako finanční závazky, to však neplatí pro nástroje klasifikované jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D. Avšak i když účetní jednotka, která nemá vložený kapitál (např. některé investiční fondy nebo podílové fondy, viz ilustrativní příklad 7), klasifikuje nástroj s prodejní opcí jako finanční závazek, může mít v účetních výkazech řádky typu „čistá hodnota aktiv náležejících podílníkům“ a „změna čisté hodnoty aktiv náležejících podílníkům“ nebo může zveřejňovat další informace ukazující, že celkové členské podíly obsahují položky, které splňují definici vlastního kapitálu, např. fondy, a nástroje s prodejní opcí, které ji nesplňují (viz ilustrativní příklad 8).

19. Pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání hotovosti nebo jiných finančních aktiv pro vypořádání smluvního závazku, pak takový závazek 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. Například:

▼B

a) pokud je účetní jednotka v souvislosti se splněním svého smluvního závazku vystavena určitým omezením, např. z důvodu omezeného přístupu k zahraniční měně nebo proto, že bude muset o povolení k platbě požádat regulační orgán, neruší se tím smluvní závazek účetní jednotky ani smluvní právo držitele na tento nástroj;

b) smluvní závazek, který je podmíněn výkonem práva druhé strany na umoření, je finančním závazkem, protože účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se výdeji hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

▼B

20. Finanční nástroj, který výslovně nestanoví smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum, může tento závazek stanovit nepřímo ve svých smluvních podmínkách. Například:

a) finanční nástroj může obsahovat nefinanční závazek, který musí být vypořádán tehdy a pouze tehdy, pokud účetní jednotka neprovede výplatu nebo umoření nástroje. Pokud se účetní jednotka může vyhnout převodu hotovosti nebo jiného finančního aktiva pouze vypořádáním nefinančního závazku, pak je finanční nástroj finančním závazkem;

b) finanční nástroj je finančním závazkem, pokud je účetní jednotka při jeho vypořádání povinna dodat buď:

i) hotovost nebo jiné finanční aktivum, nebo

ii) své vlastní akcie, jejichž hodnota je určena ve výši, která významně překračuje výši hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

Ačkoliv účetní jednotka nemá výslovnou smluvní povinnost dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum, hodnota alternativy vypořádání v akciích je taková, že účetní jednotka raději zvolí úhradu hotovostí. V každém případě má držitel v podstatě právo obdržet částku, která je nejméně rovna částce odpovídající vyrovnání hotovostí (viz odstavec 21).

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odst. 16 písm. b))

21. Smlouva není nutně kapitálovým nástrojem pouze proto, že může vést k přijetí nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Účetní jednotka může mít smluvní právo nebo povinnost pořídit nebo dodat část svých akcií nebo jiných kapitálových nástrojů, jejichž reálná hodnota se rovná hodnotě smluvního práva nebo závazku. Takové smluvní právo nebo závazek může znít na pevnou částku nebo na částku, která se částečně nebo zcela mění v reakci na změny jiných proměnných než tržní ceny vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky (jako je například úroková míra, cena komodity nebo cena finančního nástroje). Dva příklady jsou a) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, které se rovnají hodnotě 100 MJ ([1]), a b) smlouva na dodání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná hodnotě 100 uncí zlata. Taková smlouva je finančním závazkem účetní jednotky i tehdy, pokud účetní jednotka musí nebo může smluvní částku uhradit dodáním vlastních kapitálových nástrojů. Nejde o kapitálový nástroj, protože účetní jednotka používá jako prostředek úhrady smluvní částky proměnný počet svých vlastních kapitálových nástrojů. Proto smlouva není důkazem zbytkového podílu na aktivech účetní jednotky po odečtení jejích závazků.

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

▼B

►M6 22. S výjimkou ustanovení odstavce 22A je smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka dodá (nebo přijme) pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiných finančních aktiv, kapitálovým nástrojem. Například ◄ emitovaná akcie, která dává druhé straně právo koupit pevný počet akcií účetní jednotky za pevnou cenu nebo za pevnou stanovenou částku dluhopisu, je kapitálovým nástrojem. Změny v reálné hodnotě smlouvy vznikající ze změn tržních úrokových měr, které nemají vliv na výši hotovosti nebo finančních aktiv, která má být zaplacena nebo přijata, nebo na počet kapitálových nástrojů, které mají být přijaty nebo dodány při vyrovnání smluvní částky, nevylučují definici smlouvy jako kapitálového nástroje. Přijatá úhrada (jako například prémie přijatá za vystavenou opci nebo opční poukázku na vlastní akcie účetní jednotky) se účtuje přímo do vlastního kapitálu. Zaplacená úhrada (jako například prémie zaplacená za drženou opci) se odečítá přímo z kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

▼M6

22A. Pokud jsou vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky, které mají být účetní jednotkou přijaty nebo dodány při vypořádání smlouvy, nástroje s prodejní opcí, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B a splňují podmínky stanovené tamtéž, nebo nástroje, které účetní jednotce ukládají povinnost dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv pouze při likvidaci a které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž, je smlouva finančním aktivem nebo finančním závazkem. Totéž platí pro smlouvu, kterou účetní jednotka vypořádá přijetím nebo dodáním pevně stanoveného počtu takovýchto nástrojů výměnou za pevně stanovenou částku hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

▼M53

23. Vyjma okolností popsaných v odstavcích 16 A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D zakládá smlouva, která obsahuje závazek účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje za hotovost nebo jiné finanční aktivum, finanční závazek ve výši současné hodnoty splatné částky (například současné hodnoty forwardové ceny zpětného odkupu, realizační ceny opce nebo jiné splatné částky). Je tomu tak i tehdy, pokud smlouva sama je kapitálovým nástrojem. Příkladem je třeba závazek účetní jednotky podle forwardové smlouvy koupit vlastní kapitálové nástroje výměnou za hotovost. Finanční závazek je prvotně zaúčtován v současné hodnotě splatné částky a je odúčtován z vlastního kapitálu. Následně je pak finanční závazek oceněn v souladu s IFRS 9. Pokud smlouva vyprší bez převzetí, je účetní hodnota finančního závazku znovu překlasifikována do vlastního kapitálu. Smluvní závazek účetní jednotky koupit vlastní kapitálové nástroje dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty splatné částky i tehdy, pokud je povinnost koupě podmíněna realizací práva protistrany na umoření (např. vystavená prodejní opce, která dává protistraně právo prodat vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky této účetní jednotce za pevnou cenu).

▼B

24. Smlouva, která bude vypořádána tím, že účetní jednotka přijme nebo vydá pevný počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za proměnnou částku v hotovosti nebo v jiných finančních aktivech, je finančním aktivem nebo závazkem. Příkladem je smlouva, že účetní jednotka vydá 100 svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za částku v hotovosti, která je vypočítána tak, aby se rovnala hodnotě 100 uncí zlata.

▼B

Ustanovení o podmíněném vypořádání

▼M6

25. Finanční nástroj může vyžadovat od účetní jednotky, aby dodala hotovost nebo jiná finanční aktiva nebo jinak vypořádala tento nástroj takovým způsobem, aby se jednalo o finanční závazek, v případě výskytu nebo neexistence nejistých budoucích událostí (nebo výsledku nejistých okolností), jež nemůže ovlivnit ani emitent, ani držitel nástroje, jako je například změna indexu akciového trhu, indexu spotřebitelských cen, úrokové sazby či daňových požadavků nebo budoucí tržby emitenta, jeho čistý zisk nebo poměr cizích zdrojů a vlastního kapitálu. Emitent takového nástroje nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání hotovosti nebo jiných finančních aktiv (nebo jinak vypořádat svůj závazek takovým způsobem, aby se jednalo o finanční závazek). Proto je nástroj finančním závazkem emitenta, s výjimkou případů, kdy:

(a) část ustanovení o podmíněném vypořádání, která by mohla vyžadovat úhradu v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, aby se jednalo o finanční závazek), není autentická;

(b) od emitenta lze požadovat, aby uhradil závazek v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, aby se jednalo o finanční závazek), jedině v případě jeho likvidace; nebo

(c) nástroj má všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B a splňuje podmínky stanovené tamtéž.

▼B

Možnosti vypořádání

26. Pokud derivátový finanční nástroj umožňuje jedné ze stran zvolit si formu vypořádání (například emitent nebo držitel si může vybrat vypořádání v hotovosti nebo směnu akcií za hotovost), jedná se o finanční aktivum nebo finanční závazek, kromě případů, kdy všechny alternativy vypořádání vedou ke kapitálovému nástroji.

27. Příkladem derivátového finančního nástroje s možností vypořádání, který je finančním závazkem, je opce, kterou emitent může podle své volby vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo směnou vlastních akcií za hotovost. Podobně některé smlouvy na koupi nebo prodej nefinanční položky výměnou za vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky spadají do působnosti tohoto standardu, protože je lze vypořádat buď dodáním nefinanční položky nebo čisté částky v hotovosti, nebo formou jiného finančního nástroje (viz odstavce 8–10). Takové smlouvy jsou finanční aktiva nebo závazky, a nikoliv kapitálové nástroje.

▼B

Složené finanční nástroje (viz také odstavce AG30–AG35 a ilustrativní příklady 9–12)

28. Emitent nederivátového finančního nástroje musí vyhodnotit podmínky finančního nástroje, aby určil, zda obsahují jak závazek, tak kapitálovou složku. Takové složky budou klasifikovány samostatně jako finanční závazky, finanční aktiva nebo kapitálové nástroje podle odstavce 15.

29. Účetní jednotka účtuje odděleně složky finančního nástroje, které a) vytváří finanční závazek účetní jednotky a b) umožňují držiteli nástroje převést tento na kapitálový nástroj účetní jednotky. Například dluhopis nebo podobný nástroj převoditelný držitelem na pevný počet kmenových akcií účetní jednotky je složený finanční nástroj. Z hlediska účetní jednotky má tento nástroj dvě složky: finanční závazek (smluvní závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum) a kapitálový nástroj (kupní opce, na jejímž základě má držitel po určitou dobu právo přeměnit tento nástroj na pevný počet kmenových akcií účetní jednotky). Ekonomické důsledky emise takového nástroje jsou v zásadě stejné jako paralelní emise dluhového nástroje s opcí předčasného splacení a opčních poukázek na koupi kmenových akcií nebo jako emise dluhového nástroje s oddělitelnými opčními poukázkami. Ve všech případech účetní jednotka vykáže závazkovou složku a kapitálovou složku ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ odděleně.

30. Původní zařazení závazkové složky a kapitálové složky nebude u konvertibilního nástroje v souvislosti se změnami v pravděpodobnosti uplatnění opce měněno, a to ani v případě, že by uplatnění opce mohlo být pro některé držitele ekonomicky výhodné. Držitelé totiž nemusí nutně jednat očekávaným způsobem, např. kvůli daňovým důsledkům konverze, které se mohou u různých držitelů lišit. Také pravděpodobnost konverze se bude v průběhu doby měnit. Závazek emitenta k budoucím platbám trvá do doby, než je vyrovnán konverzí, do splatnosti finančního nástroje nebo do uskutečnění nějaké jiné transakce.

▼M53

31. IFRS 9 se zabývá oceňováním finančních aktiv a závazků. Kapitálový nástroj je nástroj dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jeho závazků. Proto když je počáteční účetní hodnota složeného finančního nástroje přiřazena jeho kapitálové a závazkové komponentě, kapitálová složka je oceněna zbytkovou hodnotou po odečtení závazkové komponenty od celkové účetní hodnoty nástroje. Derivátové prvky (jako například kupní opce) složeného finančního nástroje, které nemají charakter kapitálové složky (jako například konverzní opce), se zahrnují do závazkové komponenty. Účetní hodnoty přiřazené závazkové komponentě a kapitálové složce při prvotním zaúčtování jsou vždy rovny účetní hodnotě nástroje jako celku. Z odděleného prvotního zaúčtování jednotlivých složek finančního nástroje samostatně nevznikají žádné zisky ani ztráty.

▼B

32. Podle přístupu popsaného v odstavci 31 emitent dluhopisu převoditelného na kmenové akcie nejprve určí účetní hodnotu závazkové složky oceněním účetní hodnoty podobného závazku (včetně případných vložených nekapitálových derivátových prvků), který neobsahuje kapitálovou složku. Účetní hodnota kapitálového nástroje, který představuje opci na přeměnu finančního nástroje na kmenové akcie, je stanovena tak, že se od celkové částky složeného nástroje odečte účetní hodnota finančního závazku.

Vlastní akcie (viz také odstavec AG36)

33. Pokud účetní jednotka zpětně odkoupí své vlastní kapitálové nástroje, musí tyto nástroje („vlastní akcie“) být odečteny od vlastního kapitálu. Koupě, prodej, vydání nebo zrušení emise vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nepředstavuje zisk ani ztrátu účetní jednotky. Takové akcie mohou být získány a drženy účetní jednotkou nebo jiným členem konsolidované skupiny. Zaplacená úhrada bude zaúčtována přímo do kapitálu.

34. Částka držených vlastních akcií se uvádí odděleně buď ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄, nebo v příloze v souladu s IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Pokud účetní jednotka získá své vlastní kapitálové nástroje od spřízněných stran, zveřejnění se provede v souladu s IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*.

Úroky, dividendy, ztráty a zisky (viz také odstavec AG37)

▼M36

35. Úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se finančních nástrojů nebo složek, které jsou finančním závazkem, se účtují ve výsledovce jako výnos nebo náklad. Rozdělení držitelům kapitálového nástroje vykáže účetní jednotka přímo ve vlastním kapitálu. Transakční náklady kapitálové transakce se zaúčtují jako odpočet z vlastního kapitálu.

35A. Daň ze zisku týkající se rozdělení držitelům kapitálového nástroje a transakčních nákladů kapitálové transakce se zaúčtuje v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku.*

▼B

36. Klasifikace finančních nástrojů jako finančních závazků nebo kapitálových nástrojů určuje, zda úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se tohoto nástroje jsou účtovány jako výnos nebo náklad ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Proto platby dividend z akcií zcela zaúčtovaných jako závazky jsou účtovány jako náklady stejně jako úroky z dluhopisů. Podobně zisky a ztráty spojené s umořením nebo refinancováním finančních závazků jsou účtovány ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, zatímco umoření nebo refinancování kapitálových nástrojů jsou účtovány jako změna vlastního kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

▼M36

37. Účetní jednotka obvykle vynakládá různé výdaje na vydání nebo pořízení vlastních kapitálových nástrojů. Tyto výdaje mohou zahrnovat registraci a další regulatorní poplatky, částky zaplacené právním, účetním a jiným profesionálním poradcům, náklady na tisk a kolky. Náklady na kapitálové transakce jsou účtovány jako odpočet z vlastního kapitálu do té míry, do jaké jsou přírůstkovými náklady přímo přiřaditelnými kapitálové transakci, kterým by se jinak bylo možno vyhnout, pokud by se transakce neudála. Náklady nerealizované kapitálové transakce jsou účtovány ve výsledovce.

▼B

38. Náklady na transakce, které se vztahují k vydání složeného finančního nástroje, jsou přiřazeny závazkovým a kapitálovým složkám nástroje proporcionálně k přiřazení jejich výtěžku. Transakční náklady, které souvisejí s více transakcemi, (např. náklady na souběžnou nabídku akcií a kotací jiných akcií na burze cenných papírů) se přiřazují k těmto transakcím způsobem, který je racionální a konzistentní s obdobnými transakcemi.

▼M36

39. Částka transakčních nákladů zaúčtovaná jako odpočet z vlastního kapitálu v daném období se v souladu s IAS 1 uvádí samostatně.

▼M31

40. Dividendy klasifikované jako náklad mohou být prezentovány ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku buďto s úrokem u ostatních závazků nebo jako samostatná položka. Kromě požadavků podle tohoto standardu se zveřejňování účastí a dividend řídí požadavky podle IAS 1 a IFRS 7. V některých případech je vzhledem k rozdílnosti úroků a dividend, např. z hlediska daňové uznatelnosti, vhodné tyto vykázat ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku odděleně. Daňové dopady se vykazují podle IAS 12.

▼B

41. Zisky a ztráty vztahující se ke změnám účetní hodnoty finančního závazku jsou účtovány jako výnos nebo náklad ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ i tehdy, pokud se vztahují k nástroji, který zahrnuje právo na zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky realizovatelný výměnou za hotovost nebo jiná finanční aktiva (viz odst. 18 písm. b)). Podle IAS 1 uvádí účetní jednotka zisky nebo ztráty z přecenění takového nástroje v účetních výkazech samostatně, pokud to má význam pro výklad výkonnosti účetní jednotky.

Započtení finančních aktiv a finančních závazků (viz také odstavce AG38 a AG39)

▼M53

42. Finanční aktivum a finanční závazek lze kompenzovat a ve výkazu o finanční pozici uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud účetní jednotka:

▼B

a) má právně vymahatelný nárok vykázané částky započítat a

b) má v úmyslu vypořádat příslušné aktivum a příslušný závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek.

▼M53

Při účtování převodu finančního aktiva, které nesplňuje kritéria k odúčtování, nesmí účetní jednotka kompenzovat převedené aktivum s příslušným závazkem (viz IFRS 9, odstavec 3.2.22).

▼M34

43. V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují v čisté výši v případě, že to odpovídá budoucím peněžním tokům plynoucím účetní jednotce z vypořádání dvou nebo více samostatných finančních nástrojů. V případě, že účetní jednotka má právo obdržet nebo zaplatit částku v čisté výši a hodlá tak učinit, má fakticky pouze jedno finanční aktivum nebo jeden finanční závazek. V ostatních případech je nutno v souladu s podstatou finančních aktiv

▼M34

a finančních závazků jako prostředků nebo závazků účetní jednotky vykázat odděleně finanční aktivum a finanční závazek. Účetní jednotka zveřejní informace požadované podle odstavců 13B–13E IFRS 7 v případě vykázaných finančních nástrojů, které spadají do působnosti odstavce 13A IFRS 7.

▼B

44. Započtení finančního aktiva a finančního závazku a vykázání čisté částky ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ nelze ztotožňovat s případem, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ odúčtovány. Při započtení totiž nevznikají žádné zisky ani ztráty, zatímco při odúčtování finančního nástroje dochází nejen k jeho vyřazení z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄, ale může dojít i k zaúčtování zisku nebo ztráty.

45. Právo na započtení pohledávek a závazků představuje dlužníkův právní nárok vyrovnat nebo jinak na základě smlouvy eliminovat věřiteli veškeré dlužné částky, resp. jejich část, a to jejich započtením proti částkám, které dluží věřitel. Ve výjimečných případech může mít dlužník nárok použít pro započtení částek dlužných věřiteli i částky, jež mu dluží třetí strany, za předpokladu, že mezi všemi třemi stranami existuje dohoda, která dlužníkův nárok na započtení jasně definuje. Vzhledem k tomu, že právo na započtení je právním nárokem, mohou se jeho konkrétní podmínky v jednotlivých jurisdikcích lišit a je nutné určit, které zákony daný smluvní vztah mezi stranami upravují.

46. Existence právně vymahatelného nároku na započtení finančního aktiva a finančního závazku ovlivňuje smluvní práva a závazky související s finančním aktivem a finančním závazkem a může mít významný vliv na úvěrové riziko a likvidní riziko, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Toto právo samo o sobě však není dostatečným podkladem pro započtení aktiv a závazků. Pokud totiž účetní jednotka nemá v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, nebude to mít vliv na výši a dobu budoucích peněžních toků účetní jednotky. Pokud účetní jednotka má v úmyslu toto právo v budoucnu uplatnit nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek, vykázání aktiva a závazku v čisté výši přesněji odráží výši a dobu předpokládaných budoucích peněžních toků i rizika, která těmto peněžním tokům hrozí. Pokud má jedna nebo obě smluvní strany v úmyslu vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, aniž by na to měly právní nárok, není to dostatečným podkladem pro započtení, protože práva a závazky související s finančním aktivem a finančním závazkem zůstávají nezměněna.

47. Na záměr účetní jednotky týkající se vypořádání určitých aktiv a závazků má vliv běžná obchodní praxe, požadavky finančních trhů či další okolnosti, které mohou omezovat její schopnost vypořádat aktiva a závazky v čisté výši, resp. aktivum realizovat a současně vypořádat závazek. V případě, že účetní jednotka má právo na započtení aktiv a závazků, ale nemá v úmyslu je v čisté výši vypořádat ani aktivum realizovat a současně vypořádat závazek, uvede v souladu s ustanoveními odstavce 36 IFRS 7 v příloze k účetní závěrce informace o důsledcích této skutečnosti pro úvěrové riziko.

▼B

48. Příkladem paralelního vypořádání dvou finančních nástrojů je fungování clearingové instituce na organizovaném finančním trhu nebo přímé obchody. V těchto případech se peněžní toky „de facto“ rovnají čisté částce a účetní jednotka se nevystavuje úvěrovému riziku ani likvidnímu riziku. V ostatních případech účetní jednotka může vypořádat dva finanční nástroje přijetím a vyplacením oddělených částek, čímž se vystaví úvěrovému riziku rovnajícímu se plné výši aktiva nebo likvidnímu riziku rovnajícímu se plné výši závazku. Takové riziko může být významné, i když poměrně krátkodobé. Realizace finančního aktiva a vypořádání finančního závazku se tudíž považují za současné pouze v případě, že k oběma transakcím dojde ve stejném okamžiku.

49. Podmínky definované v odstavci 42 obvykle nejsou splněny, a započtení tedy není možné v těchto případech:

a) několik různých finančních nástrojů simuluje vlastnosti jednoho finančního nástroje (tzv. „syntetický nástroj“);

b) finanční aktiva a finanční závazky vyplývají z jednoho finančního nástroje, u něhož je primární riziko stejné (například aktiva a závazky v rámci portfolia forwardových smluv nebo jiné derivátové nástroje), ale zahrnuje jiné druhé strany;

c) finanční nebo jiná aktiva jsou poskytnuta jako kolaterál za nezaručené finanční závazky;

d) finanční aktiva jsou dlužníkem dána do svěřenecké správy pro účely zajištění splnění závazku, aniž by byla věřitelem přijata jakožto vypořádání závazku (např. dohoda o umořovacím fondu), nebo

e) závazky, které účetní jednotce vznikly v souvislosti se škodnými událostmi, které by měly být uhrazeny třetí stranou v rámci plnění pojistné smlouvy.

50. Účetní jednotka, která realizuje velký počet transakcí s finančními nástroji s jedinou druhou stranou, může s touto druhou stranou uzavřít „rámcovou smlouvu o započtení“. Podstatou této smlouvy je jednorázové vypořádání všech finančních nástrojů v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní nebo ukončí kteroukoliv ze smluv. Tuto smlouvu běžně používají finanční instituce jako ochranu před ztrátou v případě konkurzu nebo jiné události, v jejímž důsledku druhá strana nemusí být schopna dostát svým závazkům. Součástí rámcové smlouvy o započtení je obvykle i právo na započtení, které je právně vymahatelné a jímž se řídí realizace nebo vypořádání jednotlivých finančních aktiv a závazků pouze v případě, že jedna ze smluvních stran nesplní své závazky, resp. za jiných okolností, které se při běžné obchodní činnosti nepředpokládají. Pokud však nejsou obě kritéria definovaná v odstavci 42 splněna, nebude rámcová smlouva o započtení podkladem pro započtení. Pokud započtení finančních aktiv a finančních závazků, které jsou předmětem rámcové smlouvy o započtení, není provedena, účetní jednotka v souladu s odstavcem 36 IFRS 7 v účetní závěrce zveřejní dopady této smlouvy na úvěrové riziko.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

51.–95. [Zrušen]

▼M8

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼B

96. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínající 1. ledna 2005. Dřívější uplatnění je povoleno. Účetní jednotka nesmí aplikovat tento standard na roční období počínající před 1. lednem 2005, pokud současně neaplikuje IAS 39 (vydaný v prosinci 2003). Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M6

96A. Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* (změny IAS 32 a IAS 1), vydaný v únoru 2008, obsahuje požadavek, aby byly finanční nástroje, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž, klasifikovány jako kapitálové nástroje, změnil odstavce 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 a AG27 a vložil nové odstavce 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J a AG29A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající dne 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije příslušné změny IAS 1, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2.

96B. Dokument *Finanční nástroje s prodejní opcí a závazky vznikající při likvidaci* zavedl výjimku s omezeným rozsahem působnosti; účetní jednotka tudíž tuto výjimku neuplatňuje analogicky.

▼M53

96C. Klasifikace nástrojů, jichž se uvedená výjimka týká, se omezí na zaúčtování takovéhoto nástroje podle IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9. Nástroj není považován za kapitálový nástroj podle jiných návodů, např. IFRS 2.

▼B

97. Tento standard je nutno aplikovat se zpětnou účinností.

▼M5

97A. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 40. 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

97B. IFRS 3 (ve znění novely z roku 2008) zrušil odst. 4 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**

97C. Při uplatňování změn popsaných v odstavci 96A se od účetní jednotky požaduje, aby rozdělila složený finanční nástroj, který zahrnuje závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci, na samostatnou závazkovou a kapitálovou složku. Pokud je již závazková složka splacena, požaduje retrospektivní aplikace uvedených změn IAS 32 oddělení dvou složek vlastního kapitálu. První složka je v nerozděleném zisku a představuje kumulativní úrok ze závazkové složky. Druhou složkou je původní kapitálová složka. Účetní jednotka tudíž nemusí tyto dvě složky rozdělovat, pokud je závazková složka ke dni uplatnění změn splacena.

▼**M8**

97D. Odstavec 4 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 3 IFRS 7, odstavce 1 IAS 28 a odstavce 1 IAS 31, které byly vydány v květnu 2008. Je povoleno, aby účetní jednotka tuto změnu použila prospektivně.

▼**M21**

97E. Odstavce 11 a 16 byly změněny dokumentem *Klasifikace předkupních práv při emisi*, který byl vydán v říjnu 2009. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. února 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼**M29**

97G. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 97B. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

▼**M32**

97I. IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4 písm. a) a AG29. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M33**

97J. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 11 a změnil odstavce 23 a AG31. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M31**

97K. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 40. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼**M34**

97L. Dokumentem *Započtení finančních aktiv a finančních závazků* (novela IAS 32), vydaným v prosinci 2011, byl zrušen odstavec AG38 a vloženy nové odstavce AG38A až AG38F. Účetní jednotka použije tuto novelu pro roční období začínající 1. lednem 2014 nebo později. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto novelu od dřívějšího data, zveřejní tuto skutečnost a zveřejní informace vyžadované dokumentem *Zveřejnění—Započtení finančních aktiv a finančních závazků* (novela IFRS 7), vydaným v prosinci 2011.

▼M36

97M. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byly změněny odstavce 35, 37 a 39 a doplněn odstavec 35A. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M38

97N. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 4. Účetní jednotka je povinna použít tuto změnu 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*.

▼M52

97Q. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec AG21. Účetní jednotka použije tuto změnu, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

97R. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 a AG30 a zrušil odstavce 97F, 97H a 97P. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

98. Tento standard nahrazuje IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* novelizovaný v roce 2000 ([1]).

99. Tento standard nahrazuje tyto interpretace:

a) SIC-5 *Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání*;

b) SIC-16 *Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (vlastní akcie)* a

c) SIC-17 *Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem.*

100. Tento standard nahrazuje návrh interpretace *SIC* D34 *Finanční nástroje – nástroje nebo práva zpětné koupě, jež držitel může uplatnit.*

([1]) V srpnu 2005 přesunula Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) všechna ustanovení o zveřejňovaných informacích o finančních nástrojích do standardu IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování.*

▼B

Dodatek

APLIKAČNÍ PŘÍRUČKA

IAS 32 Finanční nástroje: vykazování

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

AG1. Tato aplikační příručka vysvětluje aplikaci konkrétních aspektů standardu v praxi.

▼M53

AG2. Tento standard se nezabývá účtováním a oceňováním finančních nástrojů. Požadavky na účtování a oceňování finančních aktiv a finančních závazků jsou stanoveny v IFRS 9.

▼B

DEFINICE (ODSTAVCE 11–14)

Finanční aktiva a finanční závazky

AG3. Měna (hotovost) je finančním aktivem, protože představuje nástroj směny, a je tudíž základem pro oceňování všech transakcí a pro jejich vykazování v účetní závěrce. Vklady v bankách nebo podobných finančních institucích jsou finančním aktivem, protože představují smluvní právo vkladatele získat hotovost od této instituce zpět nebo vystavit pro účely úhrady finančního závazku ve prospěch věřitele šek či jiný podobný nástroj až do výše vkladu.

AG4. Běžné typy finančních aktiv, jež představují smluvní právo v budoucnu získat hotovost, a finančních závazků, jež představují odpovídající smluvní závazek v budoucnu hotovost dodat, jsou:

a) pohledávky a závazky z obchodního styku;

b) směnky přijaté a vystavené;

c) úvěry poskytnuté a přijaté a

d) dluhopisy přijaté a vydané.

Ve všech případech smluvní právo jedné strany hotovost získat (resp. její závazek zaplatit) odpovídá smluvnímu závazku druhé strany zaplatit (resp. právu získat hotovost).

AG5. Jiným typem finančního nástroje je nástroj, jehož ekonomický užitek, který má být získán nebo vydán, je představován finančním aktivem v jiné než peněžní podobě. Například směnka splatná ve vládních dluhopisech dává držiteli smluvní právo obdržet a emitentovi ukládá smluvní závazek dodat vládní dluhopisy, nikoliv hotovost. Dluhopisy jsou finančním aktivem, protože představují závazek státu jakožto emitenta vyplatit hotovost. Také tato směnka je tudíž finančním aktivem pro svého držitele a finančním závazkem pro svého emitenta.

AG6. „Věčné“ dluhové nástroje (jako např. „věčné“ dluhopisy, zajištěné dluhopisy, nebo kapitálové poukázky) běžně dávají svému držiteli smluvní právo na platby úroků k určitým termínům po neomezeně dlouhou dobu, přičemž držitel takového dluhového nástroje nemá nárok na vrácení jistiny nebo toto právo má za podmínek, které návrat jistiny činí značně nepravděpodobným nebo vzdáleným. Například účetní jednotka může emitovat finanční nástroj, který od ní vyžaduje

▼B

provádění ročních plateb po neomezenou dobu rovnajících se jmenovité úrokové míře 8 % ze jmenovité hodnoty 1 000 MJ ([1]). Za předpokladu, že 8 % je tržní úroková míra pro daný nástroj v okamžiku jeho vydání, přebírá jeho emitent smluvní závazek budoucích pravidelných splátek úroků o reálné (současné) hodnotě 1 000 MJ při prvotním zaúčtování. Držitel a emitent nástroje mají finanční aktivum (držitel) a finanční závazek (emitent).

AG7. Smluvní právo či povinnost přijmout, dodat nebo vyměnit finanční nástroje je samo o sobě finančním nástrojem. Řetězec smluvních práv nebo povinností splňuje definici finančního nástroje, pokud v konečném důsledku vede k příjmu platby hotovosti nebo k pořízení nebo vydání kapitálového nástroje.

AG8. Možnost uplatnit smluvní právo nebo požadavek splnit smluvní závazek může být buď absolutní, nebo může být podmíněna budoucí událostí. Například finanční záruka je smluvní právo věřitele získat hotovost od ručitele a současně je to smluvní závazek ručitele zaplatit věřiteli v případě, že dlužník svůj závazek nesplní. Smluvní právo a smluvní povinnost existují proto, že v minulosti došlo k nějaké transakci nebo události (poskytnutí záruky), ale schopnost věřitele uplatnit toto právo a povinnost ručitele splnit závazek jsou podmíněny tím, že dlužník v budoucnu svůj závazek nesplní. Podmíněné smluvní právo a podmíněný smluvní závazek splňují definici finančního aktiva a finančního závazku, i když podmínky pro vykázaní v účetních výkazech mnohdy splňovat nebudou. Některá podmíněná práva a závazky mohou být pojistnými smlouvami spadajícími do působnosti IFRS 4.

AG9. Podle IAS 17 *Leasingy* se smlouva o leasingu primárně považuje za nárok pronajímatele získat a za smluvní závazek nájemce zaplatit řetězec plateb, které se v zásadě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným smlouvou o půjčce. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě smlouvy o leasingu, nikoliv pronajatý majetek jako takový. Naproti tomu operativní leasing se primárně považuje za otevřenou smlouvu, na jejímž základě se pronajímatel zavázal poskytnout nájemci po určitou dobu majetek výměnou za úplatu, která se podobá poplatku za služby. Pronajímatel nadále účtuje o pronajímaném aktivu jako takovém, nikoliv o souvisejících budoucích pohledávkách podle nájemní smlouvy. Z tohoto důvodu se finanční leasing za finanční nástroj považuje, operativní leasing nikoliv (s výjimkou jednotlivých aktuálně splatných částek).

AG10. Aktiva, která mají fyzickou podobu (jako např. zásoby, hmotný majetek, technologie a vybavení), najatá aktiva ani nehmotná aktiva (jako např. patenty a ochranné známky) nejsou finančními aktivy. Kontrola nad těmito hmotnými a nehmotnými aktivy dává účetní jednotce možnost nabýt hotovost či jiná finanční aktiva, ale na jejím základě nevzniká účetní jednotce momentální právní nárok obdržet hotovost nebo jiná finanční aktiva.

AG11. Aktiva (jako například náklady příštích období), jejichž budoucím ekonomickým přínosem, který účetní jednotce poplyne, je přijetí zboží nebo služeb, nikoliv právní nárok na hotovost nebo jiné finanční aktivum, nejsou finančními aktivy. Obdobně položky jako výnosy příštích období nebo většina závazků z poskytnutých záruk nejsou finančním závazkem, protože pokud v souvislosti s nimi účetní jednotka pozbude ekonomický přínos, bude to formou dodání zboží nebo služeb, nikoli formou hotovosti nebo jiného finančního aktiva.

([1]) V této příručce jsou peněžní částky určeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

▼B

AG12. Závazky nebo aktiva, která nejsou svou podstatou smluvní (jako např. daň z příjmů, která je účetní jednotce vyměřena vládou na základě požadavků zákona), nejsou finančními závazky ani finančními aktivy. Účtováním o dani ze zisku se zabývá IAS 12 *Daně ze zisku*. Podobně mimosmluvní závazky, jak jsou definovány v IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, neplynou ze smluv a nejsou finančními závazky.

Kapitálové nástroje

▼M6

AG13. Příklady kapitálových nástrojů zahrnují kmenové akcie bez možnosti prodeje, některé nástroje s prodejní opcí (viz odstavce 16A a 16B), některé nástroje, které účetní jednotce ukládají závazek dodat jiní straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci (viz odstavce 16C a 16D), některé typy prioritních akcií (viz odstavce AG25 a AG26), warranty nebo vystavené kupní opce, které umožňují držiteli upsat nebo koupit pevný počet kmenových akcií emitující účetní jednotky bez možnosti prodeje výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiné finanční aktivum. Závazek účetní jednotky emitovat nebo koupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za pevnou částku hotovosti nebo jiné finanční aktivum je kapitálovým nástrojem účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Avšak pokud taková smlouva obsahuje povinnost účetní jednotky dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (jiné než smlouvu klasifikovanou jako vlastní kapitál v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D), je též závazkem ve výši současné hodnoty splatné částky (viz odstavec AG27(a)). Emitent kmenových akcií bez možnosti prodeje přebírá závazek, jakmile podniká formální kroky k rozdělení zisku a stává se právně zavázaným vůči svým akcionářům tak učinit. Tento případ může nastat v situaci, kdy účetní jednotka ohlásila výplaty dividend nebo kdy je účetní jednotka rušena a aktiva, která zůstanou po vyrovnání závazků, mají být rozdělena mezi akcionáře.

AG14. Držená kupní opce nebo jiná podobná smlouva získaná účetní jednotkou, která představuje nárok účetní jednotky odkoupit pevný počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za dodání pevné výše hotovosti nebo jiného finančního aktiva, není finančním aktivem účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Místo toho se úhrada takové smlouvy odečítá z vlastního kapitálu.

Třída nástrojů podřízená všem ostatním třídám (odstavce 16A(b) a 16C(b))

AG14A. Jedním ze znaků podle odstavců 16A a 16C je skutečnost, že je finanční nástroj zařazen do třídy, která je podřízená všem ostatním třídám.

AG14B. Při určování, zda nástroj patří do podřízené třídy, účetní jednotka vyhodnotí nárok nástroje při likvidaci, jako kdyby měla být likvidována v den, kdy nástroj klasifikuje. Dojde-li ke změně příslušných okolností, účetní jednotka klasifikaci opětovně posoudí. Například pokud účetní jednotka emituje nebo umoří jiný finanční nástroj, může tím být ovlivněno zařazení dotčeného nástroje do třídy nástrojů, která je podřízená všem ostatním třídám.

▼**M6**

AG14C. Nástroj, který má při likvidaci účetní jednotky přednostní právo, není nástrojem, který má nárok na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky. Nástroj má například přednostní právo při likvidaci, pokud kromě práva na podíl na čistých aktivech účetní jednotky držiteli dodává při likvidaci také právo na pevnou dividendu, zatímco jiné nástroje v podřízené třídě s právem na poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky totéž právo při likvidaci nemají.

AG14D. Pokud má účetní jednotka pouze jedinou třídu finančních nástrojů, je tato třída považována za podřízenou všem ostatním nástrojům.

Celkové očekávané peněžní toky přiřaditelné nástroji během celé doby jeho použitelnosti (odstavec 16A(e))

AG14E. Celkové očekávané peněžní toky nástroje během celé doby jeho použitelnosti musejí do velké míry vycházet ze zisku nebo ztráty, změny ve vykázaných čistých aktivech nebo v reálné hodnotě vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky během celé doby použitelnosti nástroje. Zisk nebo ztráta a změny ve vykázaných čistých aktivech se ocení v souladu s příslušnými IFRS.

Transakce prováděné držitelem nástroje v jiném postavení než jako vlastník účetní jednotky (odstavce 16A a 16C)

AG14F. Držitel finančního nástroje s prodejní opcí nebo nástroje, který účetní jednotce ukládá závazek dodat jiné straně poměrný podíl čistých aktiv účetní jednotky pouze při likvidaci, může s účetní jednotkou provádět transakce v jiném postavení než jako vlastník. Držitel nástroje může být například také zaměstnancem účetní jednotky. Při posuzování, zda by měl být nástroj klasifikován jako vlastní kapitál podle odstavce 16A nebo odstavce 16C, se zváží pouze peněžní toky a smluvní podmínky nástroje, které se týkají držitele nástroje jakožto vlastníka účetní jednotky.

AG14G. Příkladem je komanditní společnost se společníky-komanditisty a společníky-komplementáři. Někteří společníci-komplementáři mohou účetní jednotce poskytovat záruku a za poskytování takovéto záruky mohou být odměněni. Za takovýchto okolností se záruka a související peněžní toky týkají držitelů nástroje jakožto ručitelů, nikoli vlastníků účetní jednotky. Proto takováto záruka ani související peněžní toky nejsou důvodem k tomu, aby byli společníci-komplementáři považováni za podřízené společníkům-komanditistům, a při posouzení, zda jsou smluvní podmínky nástrojů komanditní společnosti a nástrojů veřejné obchodní společnosti totožné, se nezohlední.

AG14H. Jiným příkladem je režim sdílení zisku nebo ztráty, který zisk nebo ztrátu přiděluje držitelům nástroje na základě poskytnutých služeb nebo podnikatelské činnosti za probíhající nebo předcházející roky. Takovéto režimy jsou transakce s držiteli nástroje v postavení jiném než vlastnickém a při posuzování znaků uvedených v odstavci 16A nebo odstavci 16C by neměly být vzaty v úvahu. Režimy sdílení zisku nebo ztráty, které přidělují zisk nebo ztrátu držitelům nástroje na základě nominální částky jejich nástrojů ve vztahu k jiným v dané třídě, představují transakce s držiteli nástroje ve vlastnickém postavení a při posuzování znaků uvedených v odstavci 16A nebo odstavci 16C se zohlední.

▼M6

AG14I. Peněžní toky a smluvní podmínky transakce mezi držitelem nástroje (v jiném postavení než jako vlastník) a emitující účetní jednotkou musí být podobné jako při rovnocenné transakci, k níž by mohlo dojít mezi stranou, která není držitelem nástroje, a emitující účetní jednotkou.

Žádný jiný finanční nástroj nebo smlouva s celkovými peněžními toky, které podstatně určují nebo omezují zbytkové zisky držitele nástroje (odstavce 16B a 16D)

AG14J. Podmínkou k tomu, aby byl finanční nástroj, který jinak splňuje kritéria stanovená v odstavci 16A nebo odstavci 16C, klasifikován jako vlastní kapitál, je, aby účetní jednotka nedisponovala jiným finančním nástrojem nebo smlouvou, jejichž (a) celkové peněžní toky ve velké míře vycházejí ze zisku nebo ztráty, změny vykázaných čistých aktiv nebo změny reálné hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky a (b) dopad se projeví podstatným omezením či pevným stanovením zbytkových zisků. Je nepravděpodobné, že tomu, aby byly nástroje, které jinak splňují kritéria stanovená v odstavci 16A nebo odstavci 16C, byly klasifikovány jako vlastní kapitál, zabrání následující nástroje, které jsou uzavřeny za běžných obchodních podmínek s nespřízněnými stranami:

(a) nástroje s celkovými peněžními toky, které do značné míry vycházejí ze specifických aktiv účetní jednotky;

(b) nástroje s celkovými peněžními toky, které vycházejí z procentního podílu výnosů;

(c) smlouvy, které mají jednotlivé zaměstnance odměnit za služby poskytnuté účetní jednotce;

(d) smlouvy, které za poskytnuté služby či dodané zboží vyžadují platbu nevýznamného podílu zisku.

▼B

Derivátové finanční nástroje

AG15. K finančním nástrojům patří jak primární nástroje (jako např. pohledávky, závazky či kapitálové nástroje), tak derivátové finanční nástroje (jako např. finanční opce, futures, forwardy či úrokové a měnové swapy). Derivátové finanční nástroje splňují definici finančního nástroje a proto spadají do působnosti tohoto standardu.

AG16. Podstatou derivátového finančního nástroje je vznik práv a závazků mezi smluvními stranami, jimiž se mezi stranami smlouvy převádějí finanční rizika související s podkladovým primárním finančním nástrojem. Při uzavření smlouvy o derivátovém finančním nástroji získává jedna strana smluvní nárok vyměnit finanční aktivum nebo závazek s jinou stranou za podmínek, které jsou pro ni potenciálně příznivé, nebo smluvní závazek jedné strany vyměnit s jinou stranou finanční aktivum nebo závazek za podmínek, které jsou pro ni potenciálně nepříznivé. Avšak při uzavření derivátové smlouvy nedochází obvykle ([1]) k převodu podkladového primárního finančního nástroje a k tomuto převodu nemusí nutně dojít ani k datu splatnosti. Některé nástroje zahrnují současně jak právo, tak závazek vyměnit finanční aktivum. Protože podmínky směny finančního aktiva jsou stanoveny již při vzniku derivátového nástroje, může v souvislosti se změnami cen na finančních trzích dojít k tomu, že tyto podmínky se do budoucna vyvinou buď příznivě, nebo nepříznivě.

([1]) To platí pro většinu, ale nikoliv pro všechny deriváty, například při některých úrokových swapech v různých měnách je při uzavření smlouvy směněna jistina (a znovu směněna k datu splatnosti).

▼B

AG17. Prodejní nebo kupní opce na směnu finančních aktiv nebo závazků (tj. finančních nástrojů s výjimkou vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky) dává držiteli právo získat v budoucnu potenciální ekonomický užitek vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Naproti tomu výstavce opce na sebe bere závazek vzdát se potenciálního budoucího ekonomického prospěchu nebo nést potenciální ztráty budoucího ekonomického prospěchu vyplývající ze změn v reálné hodnotě podkladového finančního nástroje. Smluvní právo držitele opce a závazek výstavce splňují definici finančního aktiva (držitel) a finančního závazku (výstavce). Jako podkladový nástroj použitý pro účely opční smlouvy může sloužit jakékoliv finanční aktivum, včetně akcií a úročených nástrojů. Součástí opce může být podmínka, že její výstavce musí dodat dluhový nástroj, nikoliv převést finanční aktivum. I v takovém případě bude podkladový finanční nástroj finančním aktivem držitele, pokud bude opce uplatněna. Právo držitele opce vyměnit aktivum za potenciálně výhodných podmínek a závazek výstavce opce vyměnit aktivum za potenciálně nevýhodných podmínek nejsou totožné s podkladovým aktivem, které má být směněno v případě uplatnění opce. Podstata práva držitele a závazku výstavce není ovlivněna pravděpodobností uplatnění opce.

AG18. Jiným příkladem derivátového finančního nástroje je forwardová smlouva na dobu šesti měsíců, v níž se jedna smluvní strana (kupující) zaváže zaplatit částku 1 mil. MJ za 1 mil. MJ jmenovité hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou mírou a druhá strana (prodávající) se zaváže dodat 1 mil. MJ jmenovité hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou mírou za částku 1 mil. MJ v hotovosti. Během tohoto šestiměsíčního období mají obě smluvní strany smluvní právo, resp. smluvní závazek vyměnit si finanční nástroje. Pokud se tržní cena státních dluhopisů zvýší nad 1 mil. MJ, budou podmínky výhodné pro kupujícího a nevýhodné pro prodávajícího; jestliže tržní cena poklesne pod 1 mil. MJ, situace bude opačná. Kupující má jak smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené kupní opce, tak smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícímu z vystavené prodejní opce. Prodávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené prodejní opce a smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícími z vystavené kupní opce. Prodávající má smluvní právo (finanční aktivum) podobné smluvnímu právu vyplývajícímu z držené prodejní opce a smluvní závazek (finanční závazek) podobný závazku vyplývajícími z vystavené kupní opce. A podobně jako je tomu u opcí, také tato smluvní práva a závazky jsou finančními aktivy a finančními závazky a existují nezávisle na podkladových finančních nástrojích (dluhopisech a hotovosti, jež budou předmětem směny). Zatímco obě strany forwardové smlouvy mají závazek realizovat smlouvu v dohodnutém termínu, realizace opční smlouvy závisí na tom, zda a kdy se držitel opce rozhodne opci uplatnit.

AG19. Právo, resp. závazek vyměnit si v budoucnu finanční aktiva vzniká na základě celé řady dalších typů derivátových nástrojů. Patří sem např. úrokové a měnové swapy, úrokové capy, collary a floory, úvěrové přísliby, přísliby koupit dluhové cenné papíry či akreditivy. Také smlouvu o úrokovém swapu je možné považovat za obměnu forwardové smlouvy s tím, že se smluvní strany dohodly na sérii budoucích

▼B

směn hotovosti, přičemž částka hrazená jednou smluvní stranou je vypočítána na základě proměnlivé úrokové míry a částka hrazená druhou smluvní stranou na základě pevné úrokové míry. Další variantou forwardových smluv jsou futures, které se liší v tom, že se jedná o standardizované smlouvy obchodovatelné na burzách.

Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek (odstavce 8–10)

AG20. Smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek nesplňují definici finančního nástroje, protože smluvní právo jedné strany obdržet nefinanční aktivum nebo službu a odpovídající závazek druhé strany nestanoví momentální právo nebo závazek žádné ze stran obdržet, dodat nebo směnit finanční aktivum. Například smlouvy, které umožňují vypořádání výlučně přijetím nebo dodáním nefinančního aktiva (jako je opce, nebo forward na stříbro) nejsou finančními nástroji. Tento charakter má celá řada komoditních smluv. Některé mají standardní formu a jsou obchodovatelné na organizovaném trhu podobně jako některé derivátové finanční nástroje. Například komoditní futures může být kdykoliv prodána nebo koupena za hotovost, protože je kótována na burze a může mnohokrát změnit majitele. Avšak smluvní strany nakupující a prodávající takovou smlouvu v podstatě obchodují s podkladovou komoditou. Skutečnost, že lze komoditní smlouvu velice snadno koupit nebo prodat za peníze a že lze závazek obdržet nebo dodat komoditu vyrovnat hotovostí, nemění zásadní charakter této smlouvy tak, aby zakládala vznik finančního nástroje. Nicméně některé smlouvy na koupi nebo prodej nefinančních položek, které lze vypořádat v čisté hodnotě nebo směnou finančních nástrojů nebo jejichž nefinanční položka je převoditelná na hotovost, spadají do působnosti tohoto standardu, jako by byly finančními nástroji (viz odstavec 8).

▼M52

AG21. Mimo případy uvedené v IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* smlouva, jejímž předmětem je přijetí nebo dodání aktiva, které má fyzickou podobu, nezakládá vznik finančního aktiva u jedné smluvní strany, ani finančního závazku u druhé smluvní strany, pokud není odpovídající platba odložena na dobu po převodu fyzického aktiva. To je případ koupě nebo prodeje zboží na dodavatelský úvěr.

▼B

AG22. Některé smlouvy jsou spojeny s komoditami, ale nezahrnují vypořádání fyzickým přijetím nebo dodáním komodity. Vypořádávají se platbami v hotovosti, jejichž výše závisí na podmínkách smlouvy, nikoliv platbami pevně stanovených částek. Například jistina dluhopisu může být vypočtena aplikací tržní ceny ropy platné v okamžiku splatnosti dluhopisu na pevně stanovené množství ropy. Jmenovitá hodnota dluhopisu vychází z ceny komodity, ale bude vypořádána výlučně hotovostí. Taková smlouva je finančním nástrojem.

AG23. Definice finančního nástroje zahrnuje také smlouvu, na jejímž základě vzniká kromě finančního aktiva a závazku také nefinanční aktivum nebo závazek. Takové finanční nástroje často poskytují jedné ze stran

▼B

možnost směnit finanční aktivum za nefinanční aktivum. Například dluhopis spojený s ropou může pro držitele znamenat právo na řadu pravidelných pevných splátek úroků a na pevnou částku při splatnosti s možností vyměnit jistinu za pevné množství ropy. Výhodnost uplatnění této opce se může během doby měnit podle reálné hodnoty ropy ve vztahu k směnnému poměru ropy a peněz (cena směny) stanovenému v podmínkách dluhopisu. Záměr držitele dluhopisu týkající se realizace opce neovlivňuje podstatu podkladových aktiv. Vzhledem k finančnímu aktivu držitele a finančnímu závazku emitenta je dluhopis finančním nástrojem, a to bez ohledu na další typy aktiv a závazků, které v souvislosti s ním vznikají.

AG24. [Zrušen]

VYKAZOVÁNÍ

Závazky a vlastní kapitál (odstavce 15–27)

Neexistence smluvního závazku dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odstavce 17–20)

AG25. Prioritní akcie je možné emitovat s různými právy. Při určování toho, zda je prioritní akcie finančním závazkem nebo kapitálovým nástrojem, musí emitent posoudit práva vztahující se k akcii a určit, zda mají základní charakteristiky finančního závazku. Například prioritní akcie, která zakládá umoření k určitému datu nebo až držitel uplatní tuto opci, obsahuje finanční závazek, protože emitent má povinnost převést finanční aktiva držiteli akcie. Potenciální neschopnost emitenta splnit závazek prioritní akcií k datu stanovenému smlouvou, ať už z důvodu nedostatku finančních prostředků nebo kvůli zákonným omezením nebo kvůli nedostatečného zisku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta směnit akcie za hotovost nesplňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Umoření akcií totiž závisí výhradně na vůli emitenta. Závazek však může vzniknout, když emitent akcií uplatní své opční právo, obvykle formálním oznámením akcionářům o svém záměru akcie umořit.

AG26. Pokud u prioritních akcií právo umoření neexistuje, bude jejich zařazení vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Toto zařazení je založeno na posouzení podstaty smluvních ujednání a z definic finančního závazku a kapitálového nástroje. Pokud výplaty držitelům prioritních akcií, kumulativních i nekumulativních, závisejí na rozhodnutí emitenta, jedná se o kapitálový nástroj. Zařazení prioritních akcií mezi kapitálové nástroje nebo finanční závazky není ovlivněno například:

a) minulými výplatami;

b) záměrem budoucích výplat;

c) možným negativním dopadem neuskutečnění výplat na cenu kmenových akcií emitenta (kvůli omezením výplat dividend z kmenových akcií v případě nevyplacení dividend z prioritních akcií);

d) velikostí kapitálových rezerv emitenta;

▼B

e) očekáváním zisku nebo ztráty emitenta nebo

f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj zisk nebo ztrátu v daném období.

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavce 21–24)

▼M6

AG27. Následující příklady ilustrují klasifikaci různých typů smluv týkajících se vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky:

a) smlouva, která bude vypořádána přijetím nebo dodáním pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky bez budoucího protiplnění nebo směnou pevného počtu vlastních akcií účetní jednotky za pevnou částku hotovosti nebo jiného finančního aktiva, je kapitálovým nástrojem (s výjimkou ustanovení odstavce 22A). Proto jakákoliv úhrada přijatá nebo zaplacená v rámci takové smlouvy je přičtena nebo odečtena přímo od vlastního kapitálu. Příkladem může být vydaná opce, která dává druhé straně právo na koupi pevného počtu akcií účetní jednotky za pevnou částku hotovosti. Avšak pokud smlouva vyžaduje, aby účetní jednotka koupila (zpětně odkoupila) vlastní akcie za hotovost nebo jiné finanční aktivum, a to k pevnému či určitelnému datu nebo na požádání, účtuje taková účetní jednotka také finanční závazek rovný současné hodnotě umořovací částky (s výjimkou nástrojů, které mají všechny znaky uvedené v odstavcích 16A a 16B nebo odstavcích 16C a 16D a splňují podmínky stanovené tamtéž). Příkladem může být závazek účetní jednotky plynoucí z forwardové smlouvy na zpětnou koupi pevného počtu vlastních akcií za pevnou částku hotovosti;

b) závazek účetní jednotky koupit vlastní akcie za hotovost dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky, i když počet akcií, které je účetní jednotka povinna odkoupit, není pevný, nebo je tato transakce podmíněna uplatněním práva druhé strany na umoření (s výjimkou ustanovení odstavců 16A a 16B nebo odstavců 16C a 16D). Příkladem podmíněného závazku je opce vyžadující od účetní jednotky odkoupit vlastní akcie za hotovost, pokud druhá strana opci uplatní;

c) smlouva, která má být vypořádána v hotovosti nebo jiným finančním aktivem, je finanční aktivum nebo finanční závazek i v případě, že částka hotovosti nebo jiného finančního aktiva, která bude obdržena nebo dodána, závisí na změnách tržní ceny vlastního kapitálu účetní jednotky (s výjimkou ustanovení odstavců 16A a 16B nebo odstavců 16C a 16D). Příkladem je akciová opce vypořádaná čistou částkou v hotovosti;

▼B

d) smlouva, která bude vypořádána proměnným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná pevné částce nebo částce závisející na změnách určité proměnné (například cena komodity), je finančním aktivem nebo finančním závazkem. Příkladem může být vystavená opce na koupi zlata, která, pokud by byla uplatněna, bude vypořádána vlastními nástroji účetní

▼B

jednotky vydanými v takovém množství, které bude odpovídat hodnotě opční smlouvy. Taková smlouva je finančním aktivem nebo závazkem i tehdy, pokud je příslušnou proměnnou cena vlastních akcií účetní jednotky, nikoliv cena zlata. Podobně smlouva, která bude vypořádána pevným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž práva se budou měnit tak, aby hodnota vypořádání byla rovna pevné částce nebo částce založené na změnách příslušné proměnné, je finančním aktivem nebo finančním závazkem.

Ustanovení o podmíněném vypořádání (odstavec 25)

AG28. Pokud část ustanovení o podmíněném vypořádání, která vyžaduje vypořádání v hotovosti nebo jiným finančním aktivem (nebo jiným způsobem, při němž se nástroj stane finančním závazkem), není autentická, ustanovení o vypořádání nebude podle odstavce 25 neovlivňovat klasifikaci finančního nástroje. Proto smlouva, která vyžaduje vypořádání v hotovosti nebo prostřednictvím proměnného počtu vlastních akcií účetní jednotky pouze za okolností, které jsou krajně vzácné, abnormální a velmi málo pravděpodobné, je kapitálovým nástrojem. Podobně vypořádání pevným počtem vlastních akcií účetní jednotky může být smluvně vyloučeno v případě okolností, které účetní jednotka nemůže ovlivnit, ale pokud tyto okolnosti nemohou nastat, klasifikace jako kapitálový nástroj je správná.

Vykazování v konsolidované účetní závěrce

►M32 AG29. V konsolidované účetní závěrce účetní jednotka uvede nekontrolní podíly, tj. podíly jiných stran na kapitálu a výnosech jejích dceřiných podniků, v souladu s IAS 1 a IFRS 10. ◄ Při klasifikaci finančního nástroje (nebo jeho složky) v konsolidované účetní závěrce uvažuje účetní jednotka všechny podmínky dohodnuté mezi členy skupiny a držiteli nástroje při určování, zda skupina jako celek má finanční závazek dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum ve vztahu k tomuto nástroji nebo jej vypořádat způsobem, který odpovídá definici závazku. Pokud dceřiná společnost skupiny vydá finanční nástroj a mateřská nebo jiná společnost skupiny si dohodne další podmínky přímo s držiteli nástroje (například záruku), skupina nemusí mít možnost rozhodovat o výplatách nebo umoření. Ačkoliv dceřiná společnost může klasifikovat nástroj ve své nekonsolidované účetní závěrce bez ohledu na tyto další podmínky, dopad jiných dohod mezi členy skupiny a držiteli nástroje musí být zvažován pro účely konsolidované účetní závěrky, aby bylo zajištěno, že konsolidovaná účetní závěrka bude zohledňovat smlouvy a transakce skupiny jako celku. Pokud existuje takový závazek nebo ustanovení o vypořádání, pak je takový nástroj (nebo jeho část, která je předmětem tohoto závazku) klasifikován v konsolidované účetní závěrce jako finanční závazek.

▼M6

AG29A. Některé druhy nástrojů, které účetní jednotce ukládají smluvní závazek, jsou v souladu s odstavci 16A a 16B nebo odstavci 16C a 16D klasifikovány jako kapitálové nástroje. Klasifikace podle uvedených odstavců je výjimkou ze zásad, které se jinak v tomto standardu uplatňují při klasifikaci nástroje. Tato výjimka se nevztahuje na klasifikaci nekontrolních podílů v konsolidované účetní závěrce.

▼M6

Proto jsou nástroje, které jsou buď v souladu s odstavci 16A a 16B, nebo odstavci 16C a 16D v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách klasifikovány jako kapitálové nástroje, které jsou nekontrolními podíly, klasifikovány v konsolidovaných účetních závěrkách skupiny jako závazky.

▼B

Složené finanční nástroje (odstavce 28–32)

▼M53

AG30. Odstavec 28 se vztahuje jen na emitenty nederivátových složených finančních nástrojů. Odstavec 28 se nezabývá složenými finančními nástroji z hlediska jejich držitelů. Klasifikací a oceňováním finančních aktiv, která jsou složenými finančními nástroji, z pohledu držitelů se zabývá IFRS 9.

▼M33

AG31. Běžným typem složeného finančního nástroje je dluhový cenný papír s vloženou konverzní opcí, jako např. konvertibilní dluhopis směnitelný na kmenové akcie emitenta, a bez dalších vložených derivátových charakteristik. V souladu s odstavcem 28 tohoto standardu musí emitent takového finančního nástroje od prvotního zaúčtování vykazovat ve výkazu o finanční situaci odděleně závazkovou složku a kapitálovou složku takto:

▼B

a) závazek emitenta vyplácet pravidelně úroky a jmenovitou hodnotu dluhopisu představuje finanční závazek, který existuje až do doby konverze finančního nástroje. Na počátku se bude reálná hodnota závazkové složky rovnat současné hodnotě smluvně stanovených budoucích hotovostí diskontovaných tržní úrokovou mírou momentálně uplatňovanou u srovnatelných finančních nástrojů, tj. u finančních nástrojů, z nichž vyplývají přibližně stejné peněžní toky, které mají stejné podmínky, ale které nemají konverzní opci;

▼M33

b) Kapitálovou složku představuje vložená opce na konverzi závazku na kapitálový nástroj emitenta. Tato opce má při prvotním zaúčtování hodnotu, i když je v tomto okamžiku „mimo peníze“ (out of money).

▼B

AG32. Při konverzi konvertibilního nástroje k datu splatnosti odúčtuje účetní jednotka závazkovou složku a zaúčtuje ji jako vlastní kapitál. Původní kapitálová složka zůstává (i když může být převedena z jednoho řádku výkazu změn vlastního kapitálu na jiný). Z konverze k datu splatnosti neplyne žádný zisk ani ztráta.

AG33. Když účetní jednotka zruší konvertibilní nástroj před splatností předčasným umořením nebo zpětnou koupí, při níž zůstanou původní možnosti konverze nezměněny, zaúčtuje účetní jednotka zaplacenou úhradu a náklady na transakci do závazkové a kapitálové složky nástroje k datu uskutečnění transakce. Metoda použitá pro přiřazení zaplacené úhrady a nákladů transakce k samostatným složkám musí být v souladu s metodou použitou při počátečním přiřazování příjmu účetní jednotky k samostatným složkám konvertibilního nástroje v době jeho vydání podle odstavce 28–32.

AG34. Jakmile je přijatá úhrada rozdělena, veškeré následné zisky nebo ztráty jsou účtovány v souladu s účetními principy aplikovatelnými na příslušnou složku takto:

a) částka zisku nebo ztráty týkající se závazkové složky se účtuje do výnosů nebo nákladů a

▼B

b) částka úhrady vztahující se ke kapitálové složce je účtována do vlastního kapitálu.

AG35. Účetní jednotka může změnit podmínky konvertibilního nástroje za účelem vyvolání předčasné konverze, například nabídnutím příznivějšího konverzního poměru nebo zaplacení další částky v případě konverze před stanoveným datem. Rozdíl mezi reálnou hodnotou úhrady, kterou obdrží držitel za konverzi nástroje podle změněných podmínek, a reálnou hodnotou úhrady, kterou by držitel obdržel podle původních podmínek, se vykáže jako ztráta ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

Vlastní akcie (odstavce 33 a 34)

AG36. Vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou účtovány jako finanční aktiva, bez ohledu na důvod jejich zpětného získání. Odstavec 33 požaduje, aby účetní jednotka získající zpět tyto kapitálové nástroje je odečetla od kapitálu. Avšak pokud účetní jednotka drží své akcie jménem jiných, například drží-li finanční instituce své akcie ve jménu klienta, vzniká agentský vztah, v jehož důsledku není tato držba zahrnuta do ►M5 výkazu o finanční situaci ◄ účetní jednotky.

Úroky, dividendy, ztráty a zisky (odstavce 35–41)

AG37. Následující příklad ilustruje aplikaci odstavce 35 na složený finanční nástroj. Předpokládejme, že u nekumulativní prioritní akcie je povinná zpětná koupě za pět let, ale že dividendy z ní se průběžně vyplácejí podle rozhodnutí účetní jednotky. Takový nástroj je složeným finančním nástrojem, jehož závazkovou složkou je současná hodnota umořovací částky. Postupná úprava diskontu této složky se účtuje do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ a klasifikuje jako úrokový náklad. Všechny vyplacené dividendy se vztahují ke kapitálové složce a podle toho jsou účtovány jako rozdělení zisku. Podobně by se postupovalo, kdyby umoření nebylo povinné, ale bylo opcí držitele, nebo pokud by akcie byla povinně převoditelná na proměnný počet kmenových akcií vypočítaný tak, aby se rovnal pevné částce nebo částce založené na změně související proměnné (například ceně komodity). Avšak pokud se nevyplacené dividendy přičítají k umořovací částce, stává se celý nástroj závazkem. V takových případech jsou dividendy klasifikovány jako úrokový náklad.

Započtení finančních aktiv a závazků (odstavce 42–50)

▼M34

_____

Kritérium, že účetní jednotka „má okamžitě vymahatelné právo započíst vykázané částky“ (odst. 42 písm. a))

AG38A. Právo na započtení může být okamžitě dostupné nebo může být podmíněno nějakou budoucí událostí (právo nebo výkon práva spouští nějaká budoucí událost, jako třeba neplnění, platební neschopnost nebo úpadek jedné z protistran). I když není právo na započtení podmíněno budoucí událostí, může být právně vymahatelné pouze za normálních okolností, nebo v případě neplnění, platební neschopnosti nebo úpadku jedné nebo všech protistran.

▼**M34**

AG38B. Aby účetní jednotka splnila kritérium odst. 42 písm. a), musí mít okamžitě vymahatelné právo na započtení. To znamená, že právo na započtení:

(a) nesmí být podmíněné budoucí událostí a

(b) musí být právně vymahatelné za všech těchto okolností:

(i) za normálních okolností,

(ii) v případě neplnění a

(iii) v případě platební neschopnosti nebo úpadku

účetní jednotky a všech protistran.

AG38C. Povaha a rozsah práva na započtení včetně případných podmínek jeho výkonu a toho, zda toto právo zůstane zachováno v případě neplnění nebo platební neschopnosti nebo úpadku, se mohou v jednotlivých jurisdikcích lišit. V důsledku toho nelze předpokládat, že právo na započtení je v případě jiných než normálních okolností automaticky dostupné. Úpadkové nebo insolvenční právo některé jurisdikce může například za určitých okolností zakazovat nebo omezovat právo na započtení v případě úpadku nebo platební neschopnosti.

AG38D. Ke zjištění toho, zda je za normálních okolností, v případě neplnění a v případě platební neschopnosti nebo úpadku vymahatelné právo na započtení, pokud jde o danou účetní jednotku a všechny protistrany (ve smyslu odst. AG38B písm. b)), je třeba posoudit právní předpisy rozhodné pro vztahy mezi stranami (například smluvní ustanovení, rozhodné právo smlouvy nebo předpisy ohledně neplnění, insolvenční a úpadkové právo použitelné na smluvní strany).

Kritérium, že účetní jednotka „má v úmyslu buď vypořádat aktivum a závazek netto, anebo realizovat aktivum a vypořádat závazek současně“ (odst. 42 písm. b))

AG38E. Ke splnění kritéria v odst. 42 písm. b) musí účetní jednotka mít v úmyslu buď vypořádat aktivum a závazek netto, anebo realizovat aktivum a vypořádat závazek současně. I když může mít účetní jednotka právo vypořádat aktivum a závazek netto, může přesto realizovat aktivum a vypořádat závazek zvlášť.

AG38F. Pokud může účetní jednotka vypořádat částky tak, že výsledek je fakticky rovnocenný vypořádání netto, bude tato účetní jednotka splňovat kritérium vypořádání netto podle odst. 42 písm. b). K tomu dojde právě tehdy, pokud mechanismus hrubého vypořádání má rysy, jež eliminují úvěrové a likviditní riziko nebo jež toto riziko snižují na nevýznamnou míru a jimiž se pohledávky a závazky zpracují v jediném vypořádacím procesu nebo cyklu. Například systém hrubého vypořádání, který má všechny následující vlastnosti, splňuje kritérium čistého vypořádání podle odst. 42 písm. b):

(a) finanční aktiva a finanční závazky způsobilé k započtení jsou předloženy ke zpracování ve stejný okamžik;

▼M34

(b) jakmile jsou finanční aktiva a finanční závazky předloženy ke zpracování, smluvní strany jsou zavázány splnit povinnost vypořádat je;

(c) neexistuje potenciál ke změně peněžních toků vzniklých z aktiv a závazků, když už tyto byly předloženy ke zpracování (ledaže zpracování selže — viz písmeno d) níže);

(d) aktiva a závazky, které jsou zajištěny cennými papíry, se vypořádají systémem převodu cenných papírů nebo podobným systémem (například dodání oproti platbě), takže pokud převod cenných papírů selže, selže také zpracování odpovídající pohledávky nebo odpovídajícího závazku, k nimž jsou cenné papíry kolaterálem (a naopak);

(e) jakékoli transakce, které selžou, jak je uvedeno v písmenu d), budou opětovně zadány ke zpracování, dokud nebudou vypořádány;

(f) vypořádání se provede prostřednictvím téže zúčtovací instituce (např. zúčtovací banky, centrální banky nebo centrálního depozitáře cenných papírů) a

(g) je zaveden jednodenní úvěrový nástroj, který poskytne dostatečné kontokorentní částky k tomu, aby se umožnilo zpracování plateb ke dni vypořádání pro každou ze stran, a je téměř jisté, že uvedený jednodenní úvěrový nástroj bude k dispozici, pokud bude vznesen požadavek na jeho použití.

▼B

AG39. Tento standard nepředpisuje zvláštní metodu účtování o tak zvaných „syntetických nástrojích“, což jsou skupiny několika samostatných finančních nástrojů, jejichž smyslem je simulovat vlastnosti jiného nástroje. Například dlouhodobý úvěr s proměnlivou mírou kombinovaný s úrokovým swapem, na jehož základě přijímá účetní jednotka platby s proměnlivou úrokovou mírou a vyplácí platby s pevnou úrokovou mírou, tvoří společně dlouhodobý dluh s pevnou úrokovou mírou. Každá z těchto složek „syntetického nástroje“ představuje samostatné smluvní právo nebo závazek s vlastními smluvními podmínkami a každou je možné samostatně převést na jinou jednotku nebo vypořádat. Proto když jeden finanční nástroj syntetického nástroje je aktivem a jiný je závazkem, nelze je započíst a uvést ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ v čisté částce po započtení, pokud nesplňují kritéria pro započtení podle odstavce 42.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

Finanční aktiva a závazky oceněné reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do výnosů nebo do nákladů (odst. 94 písm. f))

AG40. [Zrušen]

▼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.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 34

Mezitímní účetní výkaznictví

CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla rozpoznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období. Včasné a spolehlivé mezitímní účetní výkaznictví zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a ostatních subjektů porozumět schopnosti účetní jednotky generovat zisky a peněžní toky a pochopit její finanční situaci a likviditu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard nenařizuje, která účetní jednotka je povinna zveřejňovat mezitímní účetní závěrku, jak často, resp. za jak dlouho po skončení mezitímního období. Nicméně vláda, regulátor trhu s cennými papíry, burza nebo účetní orgány často požadují, aby účetní jednotky, jejichž dluhové nebo majetkové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, zveřejňovaly svoji mezitímní účetní závěrku. Tento standard se používá v případě, že má účetní jednotka povinnost, nebo se sama rozhodla zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Výbor pro Mezinárodní účetní standardy ([1]) vyzývá veřejně obchodované účetní jednotky, aby sestavovaly mezitímní účetní závěrky, které budou v souladu s pravidly rozpoznávání, oceňování a zveřejňování stanovenými tímto standardem. Konkrétně jsou veřejně obchodované účetní jednotky vyzývány, aby:

   a) sestavovaly mezitímní účetní závěrku alespoň ke konci první poloviny svého účetního období a

   b) zpřístupnily svou mezitímní účetní závěrku nejpozději do 60 dnů od konce mezitímního období.

2. Shoda každé účetní závěrky, roční nebo mezitímní, s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví je posuzována individuálně. Skutečnost, že účetní jednotka nesestavovala mezitímní účetní závěrky v průběhu některého hospodářského roku nebo sestavovala mezitímní závěrky, které nebyly ve shodě s tímto standardem, není na překážku shodě roční účetní závěrky účetní jednotky s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pokud tak byla sestavena.

3. Pokud je mezitímní účetní závěrka účetní jednotky označena, že je ve shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pak musí být ve shodě se všemi požadavky tohoto standardu. Odstavec 19 uvádí v tomto ohledu konkrétní požadavky na zveřejnění.

DEFINICE

4. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

([1]) Výbor pro Mezinárodní účetní standardy byl nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy, která zahájila svou činnost v roce 2001.

▼B

Mezitímní období je účetní období, které je kratší než úplný hospodářský rok.

▼M5

Mezitímní účetní závěrka představuje účetní zprávu, která obsahuje buď úplný soubor účetní závěrky (tak, jak je popsáno v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)) nebo zkrácenou účetní závěrku (tak, jak je popsáno v tomto standardu), a to za mezitímní období.

▼B

OBSAH MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

▼M49

5. IAS 1 stanovuje úplný soubor účetní závěrky, který se skládá z:

▼M36

(a) výkazu o finanční situaci ke konci období;

(b) výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za období;

(c) výkazu o změnách vlastního kapitálu za období;

(d) výkazu o peněžních tocích za období;

▼M49

(e) komentáře obsahujícího významná účetní pravidla a ostatní vysvětlující informace;

▼M36

(ea) srovnávacích informací ve vztahu k předcházejícímu období, jak uvedeno v odstavcích 38 a 38A IAS 1, a

(f) výkazu o finanční pozici k počátku předcházejícího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní politiku retrospektivně nebo provádí retrospektivní přepracování položek účetní závěrky nebo pokud reklasifikuje položky své účetní závěrky v souladu s odstavci 40A–40D IAS 1.

Účetní jednotka může používat pro výkazy jiné názvy, než které se používají v tomto standardu. Účetní jednotka může například používat název „výkaz o úplném výsledku“ místo názvu „výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku“.

▼B

6. V zájmu včasnosti a úspory nákladů a vyvarování se opakování již vykázaných informací může být po účetní jednotce požadováno (nebo se tak může sama rozhodnout) zveřejnění méně informací v mezitímních závěrkách ve srovnání s její roční účetní závěrkou. Tento standard definuje minimální obsah mezitímní účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Úkolem mezitímní účetní závěrky je aktualizace posledního kompletního souboru roční účetní závěrky. Z uvedeného důvodu se zaměřuje na nové činnosti, události a okolnosti a neduplikuje již dříve zveřejněné informace.

7. Žádné ustanovení IAS 34 nemá za účel zakazovat nebo odrazovat účetní jednotku od zveřejnění kompletního souboru účetní závěrky (jak je popsáno v IAS 1) v rámci své mezitímní účetní závěrky namísto zkrácených účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Rovněž tento standard nezakazuje ani neodrazuje účetní jednotku od toho, aby ve zkrácené podobě mezitímní závěrky uvedla více řádkových položek nebo vysvětlujících poznámek, než je minimum stanovené v tomto standardu. Účelem pokynů pro rozpoznávání a oceňování, uvedených v tomto standardu je sestavit účetní závěrku za mezitímní období tak, aby zahrnovala všechna zveřejnění požadovaná tímto standardem (zejména vybrané poznámky podle odstavce 16), stejně tak jako i ta, která požadují ostatní standardy.

▼B

Minimální součásti mezitímní účetní závěrky

▼M31

8. Mezitímní účetní závěrka zahrnuje minimálně tyto součásti:

▼M5

(a) zkrácený výkaz o finanční situaci;

▼M31

(b) zkrácený výkaz nebo zkrácené výkazy o zisku nebo ztrátě a ostatním úplném výsledku;

▼M5

(c) zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu;

(d) zkrácený výkaz o peněžních tocích; a

(e) vybrané vysvětlující poznámky.

▼M31

8A. 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 mezitímní zkrácené informace z uvedeného výkazu.

▼B

Forma a obsah mezitímních účetních výkazů

9. Pokud účetní jednotka zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce úplný soubor účetních výkazů, musí být forma a obsah těchto výkazů v souladu s požadavky IAS 1 pro úplnou sadu účetních výkazů.

10. Pokud účetní jednotka zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce zkrácený soubor účetních výkazů, zahrnují tyto zkrácené účetní výkazy přinejmenším mezisoučty v každém ze sloupců, který je obsažen v poslední roční účetní závěrce, a vybrané vysvětlující poznámky požadované tímto standardem. Doplňkové řádky nebo poznámky se uvedou v případě, že by jejich opomenutí učinilo zkrácené mezitímní účetní výkazy zavádějícími.

▼M8

11. Ve výkaze, v němž jsou vykázány složky zisku nebo ztráty v mezitímním období, účetní jednotka uvede ukazatel základního i zředěného zisku na akcii za dané období, pokud tato účetní jednotka spadá do rozsahu působnosti IAS 33 *Zisk na akcii* ([1]).

▼M31

11A. 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 v uvedeném výkazu.

([1]) Tento odstavec byl změněn prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, vydaného v květnu 2008, aby byl ujasněn rozsah působnosti IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS 1 (ve znění z roku 2007) poskytuje vodítko, jak strukturovat účetní výkazy. ◄ Implementační příručka k IAS 1 obsahuje, jakými způsoby lze prezentovat ►M5 výkaz o finanční situaci ◄, ►M5 výkaz o úplném výsledku ◄ a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.

▼M5

_____

▼B

14. V případě, že poslední roční účetní závěrka účetní jednotky byla konsolidovaná, pak rovněž mezitímní účetní závěrky jsou sestaveny v konsolidované podobě. Individuální účetní výkazy mateřské společnosti nejsou konzistentní a srovnatelné s konsolidovanými výkazy poslední roční účetní závěrky. V případě, že roční účetní závěrka zahrnuje individuální účetní výkazy mateřské společnosti jako doplněk konsolidovaných účetních výkazů, pak tento standard ani nepožaduje, ani nezakazuje zahrnutí individuálních výkazů mateřské společnosti do mezitímní účetní závěrky účetní jednotky.

▼M29

Důležité události a transakce

15. Účetní jednotka zahrne do své mezitímní účetní závěrky vysvětlení událostí a transakcí důležitých pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky. Informace zveřejněné v souvislosti s těmito událostmi a transakcemi aktualizují příslušné informace, které byly zveřejněny v poslední roční účetní závěrce.

15A. Uživatel mezitímní účetní závěrky účetní jednotky má přístup k poslední roční účetní závěrce této účetní jednotky. Proto není nutné uvádět v mezitímní účetní závěrce relativně nepodstatné aktualizace informací, které již byly zveřejněny v komentáři poslední roční účetní závěrky.

▼M52

15B. Níže je uveden seznam událostí a transakcí, u nichž se požaduje zveřejnění v případě, že jsou důležité. Tento seznam není taxativní:

▼M29

(a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;

▼M52

(b) vykázání ztráty ze znehodnocení finančních aktiv, budov, strojů a zařízení, nehmotných aktiv, aktiv vyplývajících ze smluv se zákazníky nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze znehodnocení;

▼M29

(c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;

(d) nabytí nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;

(e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;

(f) urovnání sporů;

(g) opravy chyb v účetních datech vykázaných v minulých obdobích;

(h) změny podnikových nebo hospodářských okolností, které ovlivňují reálnou hodnotu finančních aktiv a finančních závazků účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou tato aktiva nebo závazky účtovány v reálné hodnotě nebo zůstatkové hodnotě;

(i) porušení nebo prodlení při plnění závazků, která nebyla napravena před, resp. ke konci účetního období,

▼M29

(j) transakce se spřízněnými stranami;

(k) převody mezi jednotlivými úrovněmi hierarchie reálné hodnoty použité při oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou;

(l) změny klasifikace finančních aktiv v důsledku změny účelu nebo použití těchto aktiv a

(m) změny podmíněných závazků nebo podmíněných aktiv.

15C. U mnoha položek uvedených v odstavci 15B poskytují pokyny k požadavkům na zveřejnění jednotlivé IFRS. Je-li událost nebo transakce důležitá pro porozumění změnám ve finanční pozici nebo výkonnosti účetní jednotky, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky, měla by mezitímní účetní závěrka poskytovat vysvětlení a aktualizaci příslušných informací obsažených v účetní závěrce za poslední roční účetní období.

———————

Další zveřejnění

▼M52

16A. **Kromě zveřejnění důležitých událostí a transakcí podle odstavců 15–15C zahrne účetní jednotka do komentáře ke své mezitímní účetní závěrce následující informace, pokud nejsou uveřejněny jinde v mezitímní účetní závěrce. Standardně se informace vykazují způsobem „kumulovaně od počátku finančního roku“.**

▼M29

(a) prohlášení, že pro mezitímní účetní závěrku se použila stejná účetní pravidla a metody výpočtů jako v poslední roční účetní závěrce, nebo popis podstaty a dopadu změn těchto metod v případě, že k nim došlo;

(b) vysvětlující komentář týkající se sezonních nebo cyklických mezitímních operací;

(c) podstata a částka položek ovlivňujících aktiva, závazky, vlastní kapitál, čistý zisk nebo peněžní toky, které jsou neobvyklé svou podstatou, velikostí nebo výskytem;

(d) podstata a částka změn v odhadech částek zveřejněných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku nebo změny v odhadech částek vykázaných v předchozích účetních obdobích;

(e) emise, zpětné odkupy a splacení dluhových a majetkových cenných papírů;

(f) vyplacené dividendy (souhrnně nebo na akcii), a to odděleně za kmenové a ostatní akcie;

▼M36

(g) následující informace o segmentech (zveřejnění dat segmentu je požadováno v mezitímních závěrkách účetní jednotky pouze v případě, že IFRS 8 *Provozní segmenty* požaduje zveřejnění dat segmentů v její roční účetní závěrce):

▼M29

(i) výnosy od externích odběratelů, jsou-li zahrnuty ve vyčísleném zisku nebo ztrátě segmentu ověřovaných hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí či jsou jinak pravidelně předkládány hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí,

(ii) mezisegmentové výnosy, jsou-li zahrnuty ve vyčísleném zisku nebo ztrátě segmentu ověřovaných hlavní vedoucí osobou s rozhodovací pravomocí či jsou jinak pravidelně předkládány hlavní vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí,

(iii) vyčíslení zisku nebo ztráty segmentu,

▼M36

(iv) ocenění veškerých aktiv a závazků pro konkrétní segment k vykazování, pokud tyto částky jsou pravidelně sdělovány hlavní vedoucí osobě s rozhodovacími pravomocemi a pokud u uvedeného segmentu k vykazování došlo k významné změně oproti částce zveřejněné v poslední roční účetní závěrce,

▼M29

(v) popis rozdílů ve východiscích pro stanovení segmentů nebo ve způsobu vyčíslování zisku nebo ztráty segmentu oproti poslední účetní závěrce,

(vi) sesouhlasení součtu vyčísleného zisku nebo ztráty jednotlivých 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 daňový náklad (daňový výnos), může účetní jednotka sesouhlasit součet vyčísleného zisku nebo ztráty segmentů se ziskem nebo ztrátou účetní jednotky po těchto položkách. Významné položky jsou v tomto sesouhlasení vymezeny a popsány odděleně;

(h) po konci mezitímního období, které účetní závěrka za mezitímní období nezohledňuje;

(i) dopad změn ve struktuře účetní jednotky, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, získání nebo ztrátu ovládání dceřiných podniků a dlouhodobé investice, restrukturalizace nebo ukončování činností. V případě podnikových kombinací účetní jednotka zveřejní informace vyžadované IFRS 3 *Podnikové kombinace*;

▼M33

(j) v případě finančních nástrojů, zveřejnění týkající se reálné hodnoty požadovaná odstavci 91–93(h), 94–96, 98 a 99 IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou* a odstavce 25, 26 a 28–30 IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*;

▼M38

(k) pro účetní jednotky, které se stanou nebo přestanou být investičními jednotkami, jak jsou definovány v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, zveřejnění podle odstavce 9B IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách;*

▼M52

(l) členění výnosů ze smluv se zákazníky vyžadované odstavci 114–115 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

▼M29

_____

▼B

Zveřejnění shody s IFRS

19. Pokud je mezitímní účetní závěrka připravena ve shodě s tímto standardem, musí být tato skutečnost zveřejněna. Mezitímní výkazy nesmí být označeny jako sestavené ve shodě se standardy, pokud nejsou ve shodě se všemi požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Období, za které se sestavují mezitímní účetní závěrky

▼M31

20. Mezitímní účetní závěrka obsahuje mezitímní účetní výkazy (úplné nebo zkrácené) za období:

▼B

a) ►M5 výkaz o finanční situaci ◄ ke konci běžného mezitímního období a ►M5 srovnatelný výkaz o finanční situaci ke konci účetního období ◄ bezprostředně předcházejícího účetního roku;

▼M31

b) výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za běžné mezitímní období a kumulativně za běžný finanční rok až k danému datu, se srovnatelnými výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku za srovnatelná mezitímní období (běžná a od počátku roku k danému datu) bezprostředně předcházejícího účetního období. Jak povoluje IAS 1 (ve znění novely z roku 2011), mezitímní účetní závěrka smí předkládat za každé období výkaz nebo výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.

▼B

c) výkaz zobrazující změny ve vlastním kapitálu kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku;

d) výkaz ►M5 o peněžních tocích ◄ kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnatelným výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku.

21. V případě účetních jednotek s vysoce sezonní povahou podnikání může být užitečné uvedení údajů za dvanáctiměsíční období ►M5 do konce mezitímního období ◄ a zároveň uvedení srovnatelných údajů za bezprostředně předchozí dvanáctiměsíční období. Proto se účetním jednotkám, jejichž činnost je vysoce sezonní, doporučuje, aby se rozhodly vykazovat takové informace jako doplněk k údajům požadovaným předchozím odstavcem.

22. Dodatek A demonstruje období, za něž je požadováno zveřejnění účetní jednotkou, která vykazuje pololetně, a účetní jednotkou, která vykazuje čtvrtletně.

Významnost

23. Při rozhodování o tom, jak rozpoznat, ocenit, klasifikovat a zveřejnit položku pro potřeby mezitímního účetního výkaznictví, je brán v úvahu princip významnosti vztažený k vykazovaným účetním údajům mezitímního období. Při stanovení významnosti se zohledňuje skutečnost, že mezitímní oceňování se může spoléhat ve větší míře na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů.

24. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* definují významnou informaci jako takovou, jejíž vynechání nebo chybné vykázání může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, účetní závěrky. IAS 1 vyžaduje oddělené zveřejnění významných položek včetně (například) ukončovaných činností a IAS 8 vyžaduje zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn v účetních pravidlech. Tyto dva standardy neobsahují žádné vodítko ke kvantifikaci jejich významnosti.

▼B

25. Vzhledem k tomu, že stanovení významnosti vyžaduje vždy individuální posouzení, vychází tento standard při rozhodování o vykázání a zveřejnění z dat daného mezitímního období tak, aby byla zajištěna srozumitelnost mezitímních údajů. Tak jsou například neobvyklé položky, změny účetních pravidel nebo odhadů a chyby vykázány a zveřejněny na základě významnosti vztažené k datům mezitímního období, aby se zabránilo zavádějícím závěrům, které mohou být důsledkem nezveřejnění. Hlavním cílem je zajistit, aby mezitímní účetní závěrka obsahovala veškeré informace, které jsou důležité pro pochopení finanční pozice a výkonnosti účetní jednotky v průběhu mezitímního období.

ZVEŘEJNĚNÍ V ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

26. Pokud se odhad částky vykázané v mezitímním období změní podstatně v průběhu posledního mezitímního období účetního roku a za toto závěrečné mezitímní období není zveřejněna samostatná účetní závěrka, zveřejní se podstata a částka změny tohoto odhadu v komentáři k ročním účetním výkazům za daný účetní rok.

27. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a (pokud je to možné) částky změny odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo se očekává významný dopad v následujících obdobích. Odst. 16 písm. d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, nebo ztrátám ze snížení hodnoty, které byly zveřejněny v předchozím mezitímním období účetního roku. Zveřejnění, vyžadovaná předchozím odstavcem, jsou v souladu s požadavky IAS 8 a jsou zamýšlena s úzce vymezeným cílem – pouze ve vztahu ke změnám v odhadech. Nevyžaduje se, aby účetní jednotka zahrnula do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Shoda s ročními účetními pravidly

28. Pro potřeby mezitímních účetních závěrek používá účetní jednotka stejná účetní pravidla, jaká používá pro své roční účetní závěrky, s výjimkou změn účetních pravidel, které byly provedeny po datu poslední roční účetní závěrky a které budou zobrazeny v příští roční účetní závěrce. Nicméně periodicita výkaznictví účetní jednotky (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jejích ročních výsledků. Pro dosažení této objektivity je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu.

29. Požadavek, aby účetní jednotka při sestavení mezitímní účetní závěrky použila stejná účetní pravidla, jako používá pro roční účetní závěrku, může vyvolat zdání, že oceňování v mezitímních obdobích se provádí tak, jako by každé mezitímní období vystupovalo jako samostatné nezávislé období pro vykazování. Avšak současně se stanovením požadavku, aby periodicita výkaznictví účetní jednotky neměla vliv na oceňování jejích ročních výsledků, uznává odstavec 28 skutečnost, že mezitímní období je částí delšího účetního roku. Oceňování na bázi údajů od počátku roku k datu může vyžadovat změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku. Principy rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímních období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce.

▼B

30. Pro ilustraci:

a) principy rozpoznání a ocenění ztrát z odpisů zásob, restrukturalizací nebo snížení hodnoty aktiv v mezitímním období jsou stejné jako ty, které by účetní jednotka uplatňovala, kdyby vyhotovovala pouze roční účetní závěrku. Nicméně v případě, že taková položka je rozpoznána a oceněna v jednom mezitímním období a odhad se změní v následujícím mezitímním období stejného účetního roku, je původní odhad opraven v následujícím mezitímním období buď odhadem dodatečné částky ztráty, nebo zrušením dříve vykázané částky;

b) náklady, které k datu konce mezitímního období nesplňují definici aktiva, se neodkládají ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄, aby buď čekaly na následné informace, zda splní definici aktiva, nebo snížily zisk mezitímních období v rámci účetního roku, a

c) náklad na daň ze zisku se vykazuje v každém mezitímním období na základě nejlepšího možného odhadu váženého aritmetického průměru roční sazby daně ze zisku očekávané pro celý účetní rok. Částka daňového nákladu odhadnutá za mezitímní období může být v následujícím mezitímním období daného účetního roku opravena, pokud se změní výpočet roční sazby daně ze zisku.

31. Podle *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky* (*Koncepční rámec*) je rozpoznání „proces zahrnování takových položek do ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄ nebo ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄, které splňují definici jejich základních prvků a splňují kritéria pro vykázání“. Definice aktiv, závazků, výnosů a nákladů jsou zásadní pro rozpoznávání ►**M5** jak ke konci ročního, tak i mezitímního účetního období ◄.

32. V případě aktiv se pro mezitímní výkazy použijí stejné testy budoucích ekonomických přínosů jako na konci účetního roku účetní jednotky. Náklady, které by svojí podstatou nesplnily charakteristiku aktiv na konci účetního roku, nesplňují tuto charakteristiku ani ►**M5** ke konci mezitímního období ◄. Podobně musí závazky vykázané k mezitímnímu datu představovat ocenitelný závazek existující k tomuto datu, stejně jako by to muselo být ►**M5** ke konci ročního účetního období ◄.

33. Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přítoku a odtoku aktiv a závazků. Pokud se tyto přítoky a odtoky uskutečnily, je vykázán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě vykázány nejsou. *Koncepční rámec* říká, že „náklady jsou vykázány ve ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄, pokud snížení budoucích ekonomických přínosů odpovídající snížení aktiv nebo zvýšení závazků, ke kterému došlo, je spolehlivě ocenitelné... *Koncepční rámec* nedovoluje vykazování takových položek ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄, které nesplňují definici aktiv nebo závazků“.

34. Účetní jednotka, která vykazuje pouze ročně, je schopna při oceňování aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků vykazovaných ve svých účetních závěrkách, zohlednit informace, které získala v průběhu celého účetního roku. Její oceňování je v tomto případě reálně na bázi „od počátku roku k datu“.

▼B

35. Účetní jednotka, která vykazuje pololetně, používá informace dostupné k polovině roku nebo krátce poté při oceňování ve své účetní závěrce za období prvních šesti měsíců a informace dostupné ke konci roku nebo krátce poté pro dvanáctiměsíční období. Oceňování za dvanáct měsíců zohledňuje možné změny v odhadech částek vykázaných za období prvních šesti měsíců. Částky vykázané v mezitímních účetních výkazech za prvních šest měsíců se retrospektivně neupravují. Nicméně, odst. 16 písm. d) a odstavec 26 požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

36. Účetní jednotka, která vykazuje častěji než pololetně, oceňuje výnosy a náklady na bázi od počátku roku k datu za každé mezitímní období, při použití informací dostupných v okamžiku, kdy je každá sada těchto účetních výkazů vyhotovována. Částky výnosů a nákladů vykazovaných za běžné mezitímní období zohledňují všechny změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích daného účetního roku. Částky vykázané v předchozích mezitímních obdobích se retrospektivně neupravují. Nicméně, odst. 16 písm. d) a odstavec 26 požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

Sezonní, cyklické a příležitostné výnosy

37. Výnosy, které se v průběhu účetního roku vyskytují sezonně, cyklicky nebo příležitostně, se k mezitímnímu datu časově nerozlišují v případě, že by jejich časové rozlišení nebylo adekvátní ani k datu konce účetního roku účetní jednotky.

38. Příkladem jsou přijaté dividendy, příspěvky a státní dotace. Navíc některé účetní jednotky trvale získávají více výnosů v některých mezitímních obdobích finančního roku než v ostatních mezitímních obdobích, například sezonní výnosy maloobchodních prodejců. Takové výnosy se vykazují když nastanou.

Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně

39. Náklady, které se v průběhu účetního roku účetní jednotky vyskytují nerovnoměrně, se časově rozlišují pro potřeby mezitímního výkaznictví pouze a jen tehdy, pokud by bylo adekvátní časové rozlišení takového typu nákladu rovněž k datu konce účetního roku.

Použití pravidel rozpoznávání a oceňování

40. Dodatek B uvádí příklady aplikace obecných pravidel oceňování a rozpoznávání, která jsou stanovena odstavci 28–39.

Použití odhadů

41. Postupy oceňování, které se budou dodržovat v mezitímním účetním výkaznictví, jsou vytvořeny tak, aby zajistily, že výsledné informace jsou spolehlivé a že jsou odpovídajícím způsobem zveřejněny veškeré významné účetní údaje nezbytné pro pochopení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Přestože oceňování jak v ročním, tak i mezitímním výkaznictví je často založeno na kvalifikovaných odhadech, vyhotovení mezitímních účetních závěrek si vyžaduje obecně větší využití metod odhadů než v případě účetních závěrek ročních.

▼B

42. Dodatek C uvádí příklady použití odhadů v mezitímních obdobích.

PŘEHODNOCENÍ DŘÍVE VYKÁZANÝCH MEZITÍMNÍCH OBDOBÍ

43. Jiná změna účetního pravidla než taková, pro kterou je postup přechodu specifikován novým standardem nebo interpretací, se vyjádří:

a) přehodnocením a novým vykázáním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnatelných mezitímních období všech předchozích účetních let, které účetní jednotka přehodnotí a nově vykáže v ročních účetních výkazech podle IAS 8, nebo

b) pokud je k počátku účetního roku nemožné určit kumulativní efekt aplikace nového účetního pravidla na všechny předchozí účetní období, úpravou předchozích mezitímních období běžného účetního roku a srovnatelných mezitímních období všech předchozích účetních let tak, že aplikuje nové účetní pravidlo prospektivně od nejzazšího možného data.

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního roku. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přehodnocení a znovu vykázání účetních dat předchozích období, tak daleko do minulosti, jak je to možné. Nicméně pokud není možné určit kumulativní částku oprav předchozích účetních let, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně od nejzazšího možného data. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního roku buď retrospektivně, nebo pokud to není možné, prospektivně nejpozději od začátku účetního roku.

45. Umožnit zohlednění změn v účetnictví k mezitímním datům v rámci účetního roku by znamenalo uplatnění rozdílných účetních pravidel na konkrétní druhy transakcí v rámci jednoho účetního roku. Výsledkem by byly potíže při přiřazování k mezitímním obdobím, skryté provozní výsledky a komplikovaná analýza a srozumitelnost informací mezitímních období.

DATUM ÚČINNOSTI

46. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 1999 a později. Dřívější použití je podporováno.

▼M5

47. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 4, 5, 8, 11, 12 a 20, zrušil odstavec 13 a přidal odstavce 8A a 11A. 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.

▼M12

48. IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 16(i). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.

▼M29

49. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec 15, vložila nové odstavce 15A–15C a 16A a zrušila odstavce 16–18. 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.

▼M33

50. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, vložil nový odstavec 16A písm. j). Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

51. Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavce 8, 8A, 11A a 20. Účetní jednotka použije uvedené změny, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M36

52. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, vydaným v květnu 2012, byl změněn odstavec 5 coby následná novela vyplývající ze změny IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

53. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 16A. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M38

54. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, doplnil nový odstavec 16A. Účetní jednotka je povinna použít tuto změnu pro roční období počínající 1. lednem 2014. 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*.

▼M52

55. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 15B a 16 A. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M48

56. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2014*, vydaným v září 2014, byl změněn odstavec 16 A. 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 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M49

57. Dokumentem *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (Změny IAS 1), vydaným v prosinci 2014, byl změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití uvedené změny se povoluje.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 36

Snížení hodnoty aktiv

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že její aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka. Aktivum je vedeno v částce převyšující zpětně získatelnou částku, převyšuje-li jeho účetní hodnota částku, která bude zpět získána prostřednictvím užívání či prodeje aktiva. Jde-li o takový případ, aktivum je popsáno jako aktivum se sníženou hodnotou, a tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze snížení hodnoty. Tento standard také specifikuje, kdy účetní jednotky musí zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva a stanoví požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

2. Tento standard se použije v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:

▼B

a) zásob (viz IAS 2 *Zásoby*);

▼M52

b) smluvních aktiv a aktiv vzniklých na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy, která se vykazují v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*;

▼B

c) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

d) aktiv, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

▼M53

e) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*;

▼B

f) investic do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*);

▼M45

g) biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství*, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o náklady na vyřazení;

▼B

h) odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele, stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

i) dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držených k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

3. Tento standard se nevztahuje na zásoby, aktiva vznikající na základě smluv o zhotovení, odložená daňová aktiva, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (nebo zahrnutá do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená k prodeji), protože stávající standardy aplikovatelné na tato aktiva obsahují požadavky týkající se uznávání a oceňování těchto aktiv.

▼M53

4. Tento standard se použije na finanční aktiva klasifikovaná jako:

a) dceřiné podniky, jak jsou definovány v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;

b) přidružené podniky, jak jsou definovány v IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*; a

c) společné podniky, jak jsou definovány v IFRS 11 *Společná ujednání*.

Snížení hodnoty ostatních finančních aktiv je upraveno v IFRS 9.

5. Tento standard se nepoužije na finanční aktiva spadající do rozsahu působnosti IFRS 9, na investiční nemovitý majetek oceňovaný reálnou hodnotou spadající do rozsahu působnosti IAS 40 nebo na biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti, která jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej spadající do rozsahu působnosti IAS 41. Tento standard se však použije na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné hodnotě (tj. reálnou hodnotou k datu přecenění snížené o jakékoli následné kumulované odpisy/oprávky a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty) v souladu s dalšími IFRS, jako jsou například modely přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady pozbytí jsou přímé přírůstkové náklady přiřaditelné k pozbytí aktiva.

▼M33

(a) (i) Jsou-li náklady na vyřazení zanedbatelné, je zpětně získatelná částka přeceněného aktiva nutně blízká jeho hodnotě po přecenění nebo větší než hodnota po přecenění. V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, je nepravděpodobné, že přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, a realizační částka nemusí být odhadována.

(ii) [zrušeno]

(b) [zrušeno]

(c) Nejsou-li náklady na vyřazení zanedbatelné, reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení přeceněného aktiva je nutně menší než jeho reálná hodnota. Proto by mělo být přeceněné aktivum aktivem se sníženou hodnotou, jestliže jeho hodnota z užívání je menší než jeho hodnota po přecenění. V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, použije účetní jednotka tento standard, aby určila, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

▼B

DEFINICE

▼M33

6. **Následující termíny se v tomto standardu používají v tomto specifickém významu:**

[zrušeno]

(a) [zrušeno]

(b) [zrušeno]

(c) [zrušeno]

▼M12

_____

▼B

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum uznáno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Penězotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají k budoucím peněžním tokům jak posuzované penězotvorné jednotky, tak i ostatních penězotvorných jednotek.

Náklady prodeje jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva nebo penězotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Odepsatelná částka představuje pořizovací náklady aktiva nebo jinou částku, která je nahrazuje v účetní závěrce, snížené o jeho zbytkovou hodnotu.

Odpisy (amortizace) jsou soustavným přidělováním odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti ([1]).

▼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

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva nebo penězotvorné jednotky vyšší než jeho (její) zpětně získatelná částka.

Zpětně získatelná částka aktiva nebo penězotvorné jednotky je vyšší z ►M33 reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení ◄ a hodnoty z užívání.

Doba použitelnosti je buď:

a) časové období, po které se předpokládá, že aktivum bude účetní jednotkou využíváno, nebo

b) očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

([1]) V případě nehmotných aktiv se všeobecně používá termín „amortizace“ namísto termínu „odpisy“. Oba termíny mají stejný význam.

▼B

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou získány z aktiva nebo penězotvorné jednotky.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEHOŽ HODNOTA MŮŽE BÝT SNÍŽENA

7. Odstavce 8–17 specifikují, kdy musí být určena zpětně získatelná částka. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku. Zbývající část tohoto standardu je strukturována následovně:

a) odstavce 18–57 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají také pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku;

b) odstavce 58–108 stanoví požadavky na uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty jednotlivých aktiv s výjimkou goodwillu je určeno v odstavcích 58–64. Odstavce 65–108 se zabývají uznáním a vyčíslením ztrát ze snížení hodnoty penězotvorných jednotek a goodwillu;

c) odstavce 109–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či penězotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají opět pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky pro individuální aktivum jsou vymezeny v odstavcích 117–121, pro penězotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125;

d) odstavce 126–133 specifikují informace, které musí být zveřejněny o ztrátách ze snížení hodnoty aktiv a penězotvorných jednotek a o jejich rušení. Odstavce 134–137 specifikují další požadavky na zveřejnění, které se týkají penězotvorných jednotek, kterým byl přiřazen goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti pro účely testování snížení hodnoty.

8. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 12–14 popisují některé náznaky, že mohlo nastat snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z těch náznaků, musí účetní jednotka udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou ustanovení odstavce 10, tento standard nevyžaduje od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky snížení hodnoty.

9. Účetní jednotka ke ►**M5** konci ◄ každého účetního období stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.

▼B

10. Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka také:

a) testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána, na snížení jejich hodnoty ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test snížení hodnoty lze provést kdykoliv během ročního období, za předpokladu, že je uskutečněn každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových okamžicích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum prvotně uznáno v průběhu běžného ročního období, musí být takové nehmotné aktivum testováno na snížení hodnoty před koncem běžného ročního období;

b) testovat goodwill pořízený podnikovou kombinací na snížení hodnoty ročně v souladu s odstavci 80–99.

11. Schopnost nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch k navrácení jeho účetní hodnoty je obvykle předmětem větší nejistoty, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití, než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka testovala účetní hodnotu nehmotného aktiva, které není ještě není k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.

▼M33

12. **Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující indikace:**

Vnější informační zdroje

a) **existují pozorovatelné náznaky, že se ~~tržní~~ hodnota aktiva během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání.**

▼B

b) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do nějž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;

c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;

d) účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace.

Vnitřní informační zdroje

e) je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva;

▼B

f) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k nimž aktivum náleží, plány na prodej aktiva před původně očekávaným datem a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou ([1]);

g) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

▼M7

Dividenda z dceřiného podniku, ►M32 společného podniku ◄ nebo přidruženého podniku

h) za investici do dceřiného podniku, ►M32 společného podniku ◄ nebo přidruženého podniku vykáže investor dividendu z investice a jsou k dispozici důkazy o tom, že:

i) účetní hodnota investice v individuální účetní závěrce přesahuje účetní hodnotu v konsolidované účetní závěrce týkající se čistých aktiv jednotky, do níž bylo investováno, včetně souvisejícího *goodwillu*; nebo

ii) dividenda přesahuje úplný výsledek dceřiného podniku, ►M32 společného podniku ◄ nebo přidruženého podniku za období, v němž je dividenda vykázána.

▼B

13. Seznam v odstavci 12 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky možného snížení hodnoty aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva nebo v případě goodwillu provedla test snížení hodnoty podle odstavců 80–99.

14. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, spočívá v existenci:

a) peněžních toků k pořízení aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;

b) skutečných čistých peněžní toků nebo provozního zisku či ztráty plynoucí z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;

c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo provozního zisku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva, nebo

d) provozních ztrát nebo čistých peněžních výdajů z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.

([1]) Jakmile aktivum splní kritéria klasifikace jako aktiva drženého k prodeji (nebo je zahrnuto do skupiny aktiv držených k prodeji), je vyloučeno z rozsahu tohoto standardu a vykazuje se podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

▼B

15. Jak je naznačeno v odstavci 10, tento standard požaduje testovat na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti, nebo ta, která nejsou ještě k dispozici pro užívání, a goodwill minimálně ročně. Bez ohledu na to, kdy se aplikují požadavky obsažené v odstavci 10, použije se při zjišťovaní, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, koncept významnosti. Např. pokud předchozí výpočty zobrazují, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, nepotřebuje účetní jednotka opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, pokud nenastaly žádné události, které by takový rozdíl vyloučily. Podobně mohou předchozí analýzy ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků, které jsou uvedeny v odstavci 12.

16. Pro ilustraci odstavce 15, pokud tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, nepožaduje se v následujících případech, aby účetní jednotka uskutečnila formální odhad zpětně získatelné částky aktiva:

a) je-li nepravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Např. nárůst krátkodobých úrokových sazeb nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti;

b) je-li pravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí analýza citlivosti zpětně získatelné částky ukazuje, že:

i) je nepravděpodobné, že dojde k významnému poklesu zpětně získatelné částky, protože také pravděpodobně vzrostou budoucí peněžní toky (např. v některých případech je účetní jednotka schopna prokázat, že upravuje své výnosy, aby kompenzovala jakékoli nárůsty tržních měr), nebo

ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky povede k významné ztrátě ze snížení hodnoty.

17. Pokud existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda (metoda amortizace) nebo zbytková hodnota aktiva musí být přehodnocena a upravena v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

18. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z ►**M33** reálné hodnoty nebo penězotvorné jednoty snížené o náklady na vyřazení ◄ a jejich hodnoty z užívání. Odstavce 19–57 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku.

19. Není vždy nutné určit jak ►**M33** reálnou hodnotou sníženou o náklady na vyřazení, ◄ tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.

▼M33

20. Je možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady na vyřazení, i když není k dispozici kótovaná cena na aktivním trhu pro stejné aktivum. Nicméně, občas nebude možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady na vyřazení, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu ceny, za kterou by se uskutečnila řádná transakce prodeje aktiva mezi účastníky trhu k datu ocenění za obvyklých tržních podmínek. V tomto případě může účetní jednotka použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.

▼B

21. Není-li žádný důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho ►M33 reálnou hodnotu sníženou o náklady na vyřazení, ◄ lze jako zpětně získatelnou částku použít ►M33 reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na vyřazení. ◄ Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k prodeji. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k prodeji bude obsahovat převážně čisté příjmy z prodeje, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho prodeje jsou pravděpodobně zanedbatelné.

22. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou aktiva, které nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 65–103), vyjma toho, kdy buď:

a) ►M33 reálná hodnota aktiva snížená o náklady na vyřazení ◄ je vyšší než jeho účetní hodnota, nebo

▼M33

b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení a reálnou hodnotu sníženou o náklady na vyřazení lze stanovit.

▼B

23. V určitých případech mohou odhady, průměry a početní zjednodušení poskytovat přiměřené aproximace podrobných výpočtů ilustrovaných v tomto standardu pro stanovení ►M33 reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení ◄ nebo hodnoty z užívání.

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

24. Odstavec 10 požaduje, aby nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti bylo testováno na snížení hodnoty ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zda-li existují nějaké známky možného snížení jeho hodnoty. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na snížení hodnoty aktiva v běžném obdobím použit nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva uskutečněný v předchozím období:

a) nehmotné aktivum netvoří peněžní příjmy z pokračujícího užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv, a je proto testováno na snížení hodnoty v rámci penězotvorné jednotky, k níž náleží, přičemž aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky;

▼B

b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky vedl k částce, která převýšila účetní hodnotu aktiva o podstatný rozdíl, a

c) na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky, pravděpodobnost, že vyčíslení současné zpětně získatelné částky bude menší než účetní hodnota aktiva, je malá.

▼M33

Reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení

_____

▼B

►M33 28. Náklady na prodej, vyjma těch, které jsou uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení. ◄ Tyto náklady zahrnují např. právní náklady, kolkovné a podobné transakční poplatky, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu pro jeho prodej. Avšak požitky při ukončení pracovního poměru (jak je definováno v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) a náklady související s omezením nebo reorganizací podnikání, které následují prodeji aktiva, přímými přírůstkovými náklady na prodej aktiva nejsou.

29. Někdy se při prodeji aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná ►M33 reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení ◄ jak pro aktivum, tak pro závazek. Odstavec 78 vysvětluje, jak takové případy řešit.

Hodnota z užívání

30. Ve výpočtu hodnoty z užívání aktiva musí být zobrazeny následující prvky:

a) odhad budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;

b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;

c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;

d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva a

e) další faktory, jako je nelikvidita, které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva.

31. Odhadování hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:

a) odhadování budoucích peněžních příjmů a výdajů, které mohou být získány z pokračujícího užívání aktiva a z jeho konečného prodeje, a

b) aplikování diskontní sazby vhodné pro tyto budoucí peněžní toky.

▼B

32. Prvky stanovené v odst. 30 písm. b), d) a e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků, nebo jako úpravy diskontní sazby. Ať použije účetní jednotka kterýkoli přístup, aby vyjádřila očekávaní možným odchylek v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek musí odrážet očekávanou současnou hodnotu budoucích peněžních toků, tj. vážený průměr všech možných výsledků. Dodatek A poskytuje další ustanovení k používání technik současné hodnoty při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

33. Při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva musí účetní jednotka:

a) založit plán peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují nejlepší odhad všech ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývající doby použitelnosti aktiva, vypracovaný vedením. Větší váha se přikládá důkazům z vnějšího prostředí;

b) založit plán peněžních toků na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vyloučit jakékoliv odhady budoucích peněžních příjmů a výdajů, které se očekávají, že vyplynou z budoucí restrukturalizace nebo ze zlepšení či zvýšení výkonnosti aktiva. Plány založené na těchto rozpočtech/předpovědích musí pokrývat maximálně období pěti let, pokud není delší období oprávněné;

c) odhadnout plány peněžních toků, které přesahují období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi pomocí extrapolace plánů, které jsou založeny na rozpočtech/předpovědích s použitím stálé nebo klesající míry tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry. Tato míra tempa růstu nesmí převyšovat dlouhodobou průměrnou míru růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka působí, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.

34. Vedení posuzuje, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými plány peněžních toků a skutečnými peněžními toky, rozumnost předpokladů, na kterých jsou jeho současné plány peněžních toků založeny. Vedení musí zajistit, aby předpoklady, na kterých jsou založeny současné plány budoucích peněžních toků, byly v souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožňují dopady následných událostí nebo okolností, které neexistovaly, když tyto skutečné peněžní toky vznikaly.

35. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty/předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obyčejně k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejposlednějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět let. Vedení může použít plány peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové plány jsou spolehlivé, a může na základě předchozích zkušeností prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období.

▼B

36. Plány peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace plánů peněžních toků založených na finančních rozpočtech/předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobkových či odvětvových životních cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nulová nebo záporná.

37. Jsou-li podmínky příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou účetní jednotky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.

38. Při použití informací z finančních rozpočtů/předpovědí bere účetní jednotka v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývající dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadů budoucích peněžních toků

39. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:

a) plány peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva;

b) plány peněžních výdajů, které nutně nastanou při vytváření peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva (včetně peněžních výdajů spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu, a

c) případné čisté peněžní toky přijaté (nebo zaplacené) při prodeji aktiva na konci jeho doby použitelnosti.

40. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o cenových nárůstech způsobených všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopad cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na nominálním základě. Pokud diskontní sazba nezohledňuje dopady cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).

41. Plány peněžních výdajů zahrnují peněžní toky plynoucí z každodenní obsluhy aktiva a budoucí režijní náklady, které lze užívání aktiva přiznat přímo nebo je lze přidělit na rozumném a konsistentním základě.

42. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní výdaje, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních výdajů zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních výdajů, u nichž se předpokládá, že vzniknou před tím, než bude aktivum připraveno pro užívání či prodej. Příkladem jsou budovy ve výstavbě nebo vývojový projekt, který ještě není dokončený.

▼B

43. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:

a) peněžní příjmy z aktiv (například z finančních aktiv, jako jsou pohledávky), která vytvářejí peněžní příjmy z aktiv, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z posuzovaného aktiva, a

b) peněžní výdaje, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány jako závazky (například dluhy, důchody nebo rezervy).

44. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní příjmy nebo výdaje, u nichž se očekává, že vzniknou z:

a) budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka ještě nezavázala, nebo

b) zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva.

45. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

a) budoucí peněžní výdaje nebo související nákladové úspory (například snížení osobních nákladů) nebo přínosy, které se očekávají, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se účetní jednotka ještě nezavázala, nebo

b) budoucí peněžní výdaje, které zlepší nebo zvýší výkonnost aktiva nebo související peněžní příjmy, které se očekávají, že vzniknou z těchto výdajů.

46. Restrukturalizace je programem, který je vedením plánován a řízen a který významně mění buď rozsah oblasti podnikání účetní jednotky, nebo způsob, jakým je podnikání vedeno. IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* obsahuje ustanovení objasňující, kdy je účetní jednotka zavázána k restrukturalizaci.

47. Když se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci:

a) její odhady budoucích peněžních příjmů a peněžních výdajů pro účel stanovení hodnoty z užívání odrážejí nákladové úspory a další přínosy z restrukturalizace (založené na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením) a

b) její odhady budoucích peněžních výdajů z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci v souladu s IAS 37.

Ilustrativní příklad 5 ukazuje dopad budoucí restrukturalizace na výpočet hodnoty z užívání.

48. Dokud účetní jednotka neuskuteční peněžní výdaje, které vylepší nebo zvýší výkonnost aktiva, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků odhadované budoucí peněžní příjmy, které jsou očekávány, že vzniknou z ekonomických přínosů souvisejících s peněžními výdaji (viz ilustrativní příklad 6).

▼B

49. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní výdaje nezbytné pro udržení úrovně ekonomických přínosů očekávaných z aktiva za jeho běžných podmínek. Pokud se penězotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou použitelnosti, přičemž všechna jsou zásadně důležitá pro další provoz jednotky, je náhrada aktiv s kratší životností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou použitelnosti, je náhrada složek s kratší životností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy tohoto aktiva.

50. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:

a) peněžní příjmy nebo výdaje z financování, nebo

b) příjmy či platby daně ze zisku.

51. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy předpoklady, které jsou shodné se způsobem stanovení diskontní sazby. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Protože časová hodnota peněz je brána v úvahu jako diskont odhadovaných budoucích peněžních toků, tyto peněžní toky vylučují peněžní příjmy nebo výdaje z financování. Budoucí peněžní toky jsou odhadnuty na bázi před zdaněním, protože diskontní sazba je taktéž stanovena na bázi před zdaněním.

52. Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplaceny) z prodeje aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá prodejem aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů prodeje.

53. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplaceny) z prodeje aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako ►**M33** reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení ◄ aktiva, kromě toho, že při odhadování takových čistých peněžních toků:

a) účetní jednotka používá ceny převažující k datu odhadu pro podobná aktiva, která dospěla ke konci své doby použitelnosti a která byla provozována za podmínek podobných těm, za nichž bude užíváno dané aktivum;

b) účetní jednotka upravuje takové ceny o dopady jak budoucích cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení (snížení) cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků z pokračujícího užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, je tento dopad také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z prodeje.

▼M33

53A Reálná hodnota se liší od hodnoty z užívání. Reálná hodnota odráží předpoklady, které by použili účastníci trhu při stanovení ceny aktiva. Hodnota z užívání naproti tomu odráží vlivy faktorů, které mohou být pro danou účetní jednotku specifické, ale které nejsou pro účetní jednotky použitelné všeobecně. Reálná hodnota například neodráží žádný z následujících faktorů do té míry, že by nebyly všeobecně dosažitelné účastníkům trhu:

(a) dodatečnou hodnotu odvozenou z klasifikace aktiv (jako je vytváření portfolia investičního nemovitého majetku v různých lokalitách);

(b) synergie mezi oceňovanými aktivem a ostatními aktivy;

(c) právní výhody nebo omezení, které jsou specifické pouze pro aktuálního vlastníka aktiva; a

(d) daňové úlevy nebo břemena, které jsou specifické pro aktuálního vlastníka aktiva.

▼B

Budoucí peněžní toky v cizí měně

54. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány v měně, v níž budou vytvářeny a poté diskontovány za použití diskontní sazby odpovídající pro danou měnu. Účetní jednotka převádí současnou hodnotu pomocí okamžitého měnového kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

55. Diskontní sazba (sazby) musí (mají) být sazba (sazby) před zdaněním, která (které) vyjadřuje (vyjadřují) běžné tržní zhodnocení:

a) časové hodnoty peněz a

b) rizik, která jsou specifická pro dané aktivum a o která nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.

56. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela peněžní toky ve výši, v čase a v riziku obdobném těm, které účetní jednotka očekává, že z daného aktiva získá. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva nebo z váženého průměru nákladů kapitálu obchodovatelné účetní jednotky, která má jednotlivé aktivum (nebo portfolio aktiv) podobné, co se týče výnosnostního potenciálu a rizik, posuzovanému aktivu. Avšak diskontní sazba (sazby) používaná pro vyčíslení hodnoty z užívání aktiva neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.

▼B

57. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Dodatek A poskytuje dodatečné ustanovení k odhadování diskontní sazby za takových okolností.

UZNÁNÍ A VYČÍSLENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

58. Odstavce 59–64 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva s výjimkou goodwillu. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty penězotvorných jednotek a goodwillu je zahrnuto v odstavcích 65–108.

59. Tehdy a pouze tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.

60. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána bezprostředně do výsledku hospodaření, ledaže je dané aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například v souladu s modelem přecenění dle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění v souladu s takovým jiným standardem.

▼M5

61. Ztráta ze snížení hodnoty nepřeceněného aktiva je uznána v hospodářském výsledku. Avšak ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachycena v ostatním úplném výsledku ve výši, ve které ztráta ze snížení hodnoty aktiva nepřevyšuje částku fondu z přecenění téhož aktiva. Taková ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva snižuje fond z přecenění tohoto aktiva.

▼B

62. Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze, požaduje-li to jiný standard.

63. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.

64. Je-li uznána ztráta ze snížení hodnoty, stanoví se v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku* z porovnání upravené účetní hodnoty aktiva a jeho daňové základny související odložené daňové pohledávky nebo závazky (viz ilustrativní příklad 3).

PENĚZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

▼M12

65. Odstavce 66–108 a dodatek C stanoví požadavky, které se týkají identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty penězotvorné jednotky a goodwillu a uznání ztrát ze snížení jejich hodnot.

▼B

Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

66. Při jakémkoli náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, odhadne se pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, stanoví účetní jednotka zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (penězotvorná jednotka aktiva).

67. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, pokud:

a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho ►**M33** reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení ◄ (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné) a

b) aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv.

V takových případech může být hodnota z užívání, a proto i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro penězotvornou jednotku aktiva.

Příklad

Důlní podnik vlastní soukromou železnici pro podporu svých těžařských činností. Soukromá železnice může být prodána pouze za hodnotu šrotu a nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv dolu.

Není možné odhadnout zpětně získatelnou částku soukromé železnice, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a je pravděpodobně odlišná od hodnoty šrotu. Proto účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž soukromá železnice náleží, což je důl jako celek.

68. Jak je definováno v odstavci 6, penězotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace penězotvorné jednotky aktiva vyvolává potřebu posuzování. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, stanoví účetní jednotka nejnižší seskupení aktiv, která vytváří převážně nezávislé peněžní příjmy.

Příklad

Autobusová společnost poskytuje služby na základě smlouvy s městem, které vyžaduje provoz minimálně na pěti samostatných linkách. Aktiva náležející ke každé lince a peněžní toky z každé linky mohou být určeny samostatně. Jedna z linek je provozována s výraznou ztrátou.

▼B

Protože účetní jednotka nemá možnost omezit provoz na jakékoli lince, nejnižší úroveň identifikovatelných peněžních příjmů, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv, jsou peněžní příjmy vytvořené pěti linkami dohromady. Penězotvornou jednotkou pro každou linku je autobusová společnost jako celek.

69. Peněžní příjmy jsou příjmy peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů získané od stran mimo účetní jednotky. Při určování, zda peněžní příjmy z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere účetní jednotka v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na činnosti účetní jednotky (jako např. podle výrobkových skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení rozhoduje o ponechání či prodeji aktiv a činností účetní jednotky. Ilustrativní příklad 1 poskytuje příklady identifikace penězotvorné jednotky.

70. Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako penězotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo penězotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:

a) budoucích peněžních příjmů použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo penězotvorné jednotky a

b) budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jiných aktiv nebo penězotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním transferovým oceňováním.

71. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv (například výrobky na mezistupni výrobního procesu) použit jinými útvary účetní jednotky, vytváří toto aktivum nebo skupina aktiv samostatnou penězotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní příjmy, které by byly výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové penězotvorné jednotce, nebo k jinému aktivu nebo penězotvorné jednotce ovlivněné interním transferovým oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní transferové ceny neodráží nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných při transakcích za obvyklých podmínek uskutečněný vedením.

▼B

72. Penězotvorné jednotky pro totéž aktivum nebo typy aktiv musí být identifikovány konzistentně z období na období, pokud změna není oprávněná.

73. Pokud účetní jednotka stanoví, že aktivum náleží k odlišné penězotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv agregované do penězotvorné jednotky daného aktiva se změnily, požaduje odstavec 130 zveřejnění o penězotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou penězotvornou jednotku uznána nebo zrušena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota penězotvorné jednotky

74. Zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky je vyšší z ►**M33** reálné hodnoty penězotvorné jednotky snížené o náklady na vyřazení ◄ a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na „aktivum“ uvedený v odstavcích 19–57 chápán jako odkaz na „penězotvornou jednotku“.

75. Účetní hodnota penězotvorné jednotky musí být stanovena na shodném základě jako je způsobem, kterým byla určena zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky.

76. Účetní hodnota penězotvorné jednotky:

a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo nebo přidělena na rozumném a konzistentním základě penězotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní příjmy použité při určování hodnoty z užívání penězotvorné jednotky, a

b) nezahrnuje účetní hodnotu jakéhokoli uznaného závazku, ledaže zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky nemůže být určena bez zřetele na tento závazek.

To je proto, že ►**M33** reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení ◄ a hodnota z užívání penězotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí této penězotvorné jednoty, a k závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 28 a 43).

77. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu zpětné získatelnosti, je důležité zahrnout do penězotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí nebo jsou používána k vytváření relevantních proudů peněžních příjmů. Jinak se může penězotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, i když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. V některých případech, přestože určitá aktiva přispívají k odhadovaným budoucím peněžních tokům z penězotvorné jednotky, nemohou být přiřazena k penězotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. To může být případ goodwillu nebo celopodnikových aktiv, jako jsou aktiva ústředí. Odstavce 80–103 vysvětlují, jak nakládat s takovými aktivy při testování penězotvorné jednotky na snížení její hodnoty.

▼M33

78. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by vyřazení penězotvorné jednotky vyžadovalo, aby kupující převzal závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o náklady na vyřazení (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného vyřazení) penězotvorné jednotky prodejní cena aktiv penězotvorné jednotky a současně závazek, snížené o náklady na vyřazení. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou penězotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování jak hodnoty z užívání, tak účetní hodnoty penězotvorné jednotky.

▼B

Příklad

Společnost provozuje důl v zemi, kde legislativa požaduje, aby vlastník uvedl po ukončení svých těžebních činností místo do původního stavu. Náklady na obnovu zahrnují náklady na navrácení skrývky, která musí být před zahájením těžebních činností přemístěna. Rezerva na náklady související s navrácením skrývky byla uznána, jakmile byla skrývka přemístěna. Příslušná částka byla uznána jako součást pořizovacích nákladů dolu a je odepisována během doby použitelnosti dolu. Účetní hodnota rezervy na náklady na obnovu činí 500 ([a]) MJ, což se rovná současné hodnotě nákladů na obnovu.

Účetní jednotka testuje doly na snížení hodnoty. Penězotvornou jednotku dolu představuje důl sám jako celek. Účetní jednotka obdržela různé nabídky na koupi dolu za cenu kolem 800 MJ. Cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek na navrácení skrývky. Náklady prodeje jsou u dolu zanedbatelné. Hodnota z užívání dolu je přibližně 1 200 MJ, přičemž neuvažuje náklady na obnovu. Účetní hodnota dolu činí 1 000 MJ.

►**M33** *Reálná hodnota penězotvorné jednotky snížená o náklady na vyřazení* ◄ *činí 800 MJ. Tato částka bere v úvahu náklady na obnovu, které již byly vynaloženy. V důsledku je hodnota z užívání penězotvorné jednotky stanovena po zvážení nákladů na obnovu, a je odhadnuta na 700 MJ (1 200 MJ minus 500 MJ). Účetní hodnota penězotvorné jednotky je 500 MJ, přičemž ji tvoří účetní hodnota dolu (1 000 MJ) snížená o účetní hodnotu rezervy na náklady na obnovu (500 MJ). Proto zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky převyšuje její účetní hodnotu.*

([a]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

79. Z praktických důvodů je zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky často stanovena po zvážení aktiv, která nejsou součástí penězotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva), nebo závazků, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V takových případech je účetní hodnota penězotvorné jednotky navýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

▼B

Goodwill

Přiřazování goodwillu peněžotvorným jednotkám

▼M22

80. Pro účely testování možného snížení hodnoty aktiva se ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele přiřadí goodwill nabytý při podnikové kombinaci od data akvizice, pokud se očekává, že tyto jednotky budou mít prospěch ze synergií kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám nebo skupinám jednotek přiřazena jiná aktiva nebo závazky nabývaného. Každá jednotka nebo skupina jednotek, ke které je takto přiřazen goodwill:

a) musí představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro účely interního řízení; a

b) nesmí být větší než provozní segment stanovený v souladu s odstavcem 5 standardu IFRS 8 *Provozní segmenty* před agregací.

▼M12

81. Goodwill vykázaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický prospěch vznikající z ostatních aktiv získaných při podnikové kombinaci, která však nejsou jednotlivě identifikována a samostatně uznána. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a často přispívá k peněžním tokům více peněžotvorných jednotek. Goodwill někdy nelze nearbitrárně přiřadit jednotlivým peněžotvorným jednotkám, ale pouze skupinám peněžotvorných jednotek. Ve výsledku se nejnižší úroveň účetní jednotky, která je určena pro sledování goodwillu pro potřeby interního řízení, skládá z více peněžotvorných jednotek, ke kterým se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy na peněžotvornou jednotku, které je přiřazen goodwill, v odstavcích 83–99 a dodatku C by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupinu peněžotvorných jednotek, které je přiřazen goodwill.

▼B

82. Aplikování požadavků v odstavci 80 vede k testování goodwillu na snížení hodnoty na úrovni, která odráží způsob, jakým účetní jednotka řídí své činnosti, a s níž je goodwill přirozeně spojován. Proto vytvoření dalšího systému vykazování není obvykle nutné.

83. Peněžotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill za účelem testování na snížení hodnoty, nemusí odpovídat úrovni, na níž je goodwill přiřazován podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* za účelem vyčíslení kurzových zisků a ztrát. Například pokud IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka přiřadila goodwill k relativně nízkým úrovním za účelem vyčíslení kurzových zisků a ztrát, nepožaduje se testovat goodwill na snížení hodnoty na stejné úrovni, pokud na ní účetní jednotka také nesleduje goodwill pro potřeby interního řízení.

84. Pokud nelze prvotní přiřazení goodwillu pořízeného podnikovou kombinací dokončit před koncem ročního období, ve kterém se podniková kombinace uskutečnila, musí být prvotní přiřazení dokončeno do konce prvního ročního období, které začíná po datu akvizici.

▼M12

85. Pokud je prvotní zaúčtování podnikové kombinace provedeno na konci období, ve kterém se kombinace uskutečnila, pouze prozatímně, nabyvatel podle IFRS 3 *Podnikové kombinace*:

a) zaúčtuje kombinaci pomocí prozatímních hodnot; a

b) zaúčtuje úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení prvotního zaúčtování v rámci dokončovacího období, které nesmí přesahovat dobu dvanácti měsíců od data akvizice.

Za takových okolností by také nemuselo být možné dokončit prvotní přiřazení goodwillu uznaného v kombinaci před koncem ročního období, ve kterém se kombinace uskutečnila. Pokud k tomu dojde, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavcem 133.

▼B

86. Pokud byl goodwill přiřazen penězotvorné jednotce a účetní jednotka ukončuje činnosti v rámci takové jednotky, musí být goodwill spojený s ukončovanou činností:

a) zahrnut do účetní hodnoty činnosti při určování zisku nebo ztráty z prodeje a

b) vyčíslen na základě poměru hodnoty ukončované činnosti a zachované části penězotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje nějaká jiná metoda, která vyjadřuje goodwillu spojený s vyřazovanou činností lépe.

Příklad

Účetní jednotka prodává za 100 MJ činnost, která byla součástí penězotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill. Goodwill přiřazený jednotce nelze identifikovat, případně spojit se skupinou aktiv, na nižší úrovni než je jednotka, leda libovolně. Zpětně získatelná částka části penězotvorné jednotky, která zůstane, je 300 MJ.

Protože goodwill přiřazený penězotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni, je goodwill spojený s prodávanou činností vyčíslen na základě relativního poměru hodnot prodávané činnosti a zachované jednotky. Proto 25 procent goodwillu, přiřazeného penězotvorné jednotce, je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané činnosti.

87. Pokud účetní jednotka reorganizuje svoji strukturu výkaznictví způsobem, který mění složení jedné nebo více penězotvorných jednotek, k nimž je goodwill přiřazen, musí být goodwill přerozdělen na postihnuté jednotky. Toto přerozdělení musí být provedeno na základě přístupu poměrných hodnot, tj. jako když účetní jednotka prodává činnost v rámci penězotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje nějaká jiná metoda, která by vyjadřovala hodnotu goodwillu spojeného s reorganizovanými jednotkami lépe.

▼B

Příklad

Goodwill byl původně přiřazen penězotvorné jednotce A. Goodwill přiřazený jednotce A nelze identifikovat nebo přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni než je A, vyjma libovolně. Jednotka A je rozdělena a integrována do tří jiných penězotvorných jednotek B, C a D.

Protože goodwill přiřazený jednotce A nelze přesně identifikovat nebo přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni, přerozdělí se mezi jednotky B, C a D na základě poměru hodnot těchto tří částí A předtím, než jsou takové části integrovány s B, C a D.

Testování penězotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty

88. Pokud, jak bylo popsáno v odstavci 81, se goodwill vztahuje k penězotvorné jednotce, ale nebyl takové jednotce přiřazen, musí se daná jednotka testovat na snížení hodnoty porovnáním účetní hodnoty jednotky s vyloučením goodwillu s jeho zpětně získatelnou částkou, kdykoli existuje náznak, že hodnota takové jednotky může být snížena. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

89. Pokud penězotvorná jednotka popsaná v odstavci 88 zahrnuje ve své účetní hodnotě nehmotné aktivum, které má neurčitelnou dobu použitelnosti nebo není ještě k dispozici pro užívání, a takové aktivum lze testovat na snížení hodnoty pouze jako součást penězotvorné jednotky, požaduje odstavec 10, aby byla taková jednotka testována na snížení hodnoty také ročně.

90. Penězotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill, musí být testována na snížení hodnoty porovnáním účetní hodnoty jednotky včetně goodwillu se zpětně získatelnou částkou penězotvorné jednotky ročně a kdykoli existuje náznak, že hodnota takové jednotky může být snížena. Pokud zpětně získatelná částka jednotky převyšuje účetní hodnotu jednotky, je hodnota jednotky a goodwillu k ní přiřazeného považována za nesníženou. Pokud účetní hodnota jednotky převýší zpětně získatelnou částku jednotky, uzná účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104.

▼M12

_____

▼B

Časové rozvržení testů na snížení hodnoty

96. Každoroční test na snížení hodnoty penězotvorné jednotky, k níž je přiřazen goodwill, lze uskutečnit kdykoliv v průběhu ročního období, za předpokladu, že se test uskuteční každý rok ve stejnou dobu. Odlišné penězotvorné jednotky mohou být testovány na snížení hodnoty v různých obdobích roku. Pokud však byla část goodwillu nebo celý goodwill přiřazený penězotvorné jednotce pořízen při podnikové kombinaci v průběhu běžného ročního období, bude taková jednotka testována na snížení hodnoty před koncem tohoto běžného ročního období.

97. Pokud jsou aktiva tvořící penězotvornou jednotku, k níž byl přiřazen goodwill, testována na snížení hodnoty ve stejný čas jako jednotka obsahující goodwill, musí být tato aktiva testována na snížení hodnoty dříve než jednotka obsahující goodwill. Podobně, pokud jsou penězotvorné jednotky tvořící skupinu penězotvorných jednotek, k níž byl přiřazen goodwill, testovány na snížení hodnoty ve stejný čas jako skupina jednotek obsahující goodwill, budou jednotlivé jednotky testovány na snížení hodnoty dříve než skupina jednotek obsahující goodwill.

▼B

98. V době testování peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill, na snížení hodnoty, mohou existovat náznaky snížení hodnoty aktiva v rámci jednotky obsahující goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje aktivum na snížení hodnoty a uznává ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva před testováním peněžotvorné jednotky obsahující goodwill na snížení hodnoty. Obdobně mohou existovat náznaky snížení hodnoty peněžotvorné jednotky v rámci skupiny jednotek obsahujících goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje peněžotvornou jednotku a uznává ztrátu ze snížení hodnoty této jednotky před testováním skupiny jednotek, k níž je goodwillem přiřazen.

99. Nejposlednější podrobný výpočet, uskutečněný v předchozím období, zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill, může být použit v testu na snížení hodnoty takové jednotky v běžném období, za předpokladu, že jsou splněna následující kritéria:

a) aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky významně nezměnily;

b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky dospěl k částce, která převýšila účetní hodnotu jednotky o podstatný rozdíl, a

c) na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky jednotky, není pravděpodobné, že by aktuální určení zpětně získatelné částky dospělo k částce nižší, než je aktuální účetní hodnota dané jednotky.

Celopodniková aktiva

100. Celopodniková aktiva zahrnují taková celoskupinová nebo divizní aktiva, jako budovy ústředí nebo divize účetní jednotky, prostředky elektronického zpracování dat nebo středisko výzkumu. Struktura účetní jednotky stanoví, zda aktivum splňuje tímto standardem uvedenou definici celopodnikových aktiv pro příslušnou peněžotvornou jednotku. Klíčovými charakteristikami celopodnikových aktiv jsou, že nevytvářejí peněžní příjmy nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a jejich účetní hodnota nemůže být plně přiřazena zkoumané peněžotvorné jednotce.

101. Protože celopodniková aktiva nevytvářejí samostatné peněžní příjmy, zpětně získatelná částka jednotlivého celopodnikového aktiva nemůže být určena, ledaže by vedení rozhodlo o prodeji tohoto aktiva. Následkem toho je, že je-li náznak, že celopodnikové aktivum může mít sníženou hodnotu, je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku nebo skupinu jednotek, k níž celopodnikové aktivum náleží, a srovnána s účetní hodnotou této peněžotvorné jednotky nebo skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

▼B

102. Při testování, zda penězotvorná jednotka má sníženou hodnotu, účetní jednotka identifikuje všechna celopodniková aktiva, která se vztahují ke zkoumané penězotvorné jednotce. Pokud část účetní hodnoty celopodnikového aktiva:

a) lze na rozumném a konsistentním základě přiřadit této jednotce, srovná účetní jednotka účetní hodnotu této jednotky, včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazené k jednotce s její zpětně získatelnou částkou. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104;

b) nelze na rozumném a konsistentním základě přiřadit takové jednotce, musí účetní jednotka:

i) srovnat účetní hodnotu jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou a uznat ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104,

ii) určit nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, která zahrnuje zkoumanou penězotvornou jednotku a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konsistentním základě, a

iii) porovnat účetní hodnotu takové skupiny penězotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného takové skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

103. Ilustrativní příklad 8 ilustruje aplikaci těchto požadavků na celopodniková aktiva.

Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky

104. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pro penězotvornou jednotku (nebo nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, k níž je přiřazen goodwill nebo celopodnikové aktivum) tehdy a pouze tehdy, pokud zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) je menší než účetní hodnota jednotky (skupiny jednotek). Ztráta ze snížení hodnoty musí být přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky (skupiny jednotek) v následujícím pořadí:

a) nejprve účetní hodnotu jakéhokoli goodwillu přiřazeného penězotvorné jednotce (skupině jednotek) a

b) poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky (skupiny jednotek) poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky (skupiny jednotek).

Tato snížení účetních hodnot musí být řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachyceny v souladu s odstavcem 60.

▼M33

105. **Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 104 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:**

a) **jeho reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení (pokud ji lze stanovit);**

▼B

b) jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit) a

c) nulu.

▼B

Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena poměrně jiným aktivům jednotky (skupiny jednotek).

106. Pokud nelze uskutečnit odhad zpětně získatelné částky každého jednotlivého aktiva peněžotvorné jednotky, požaduje tento standard libovolné přiřazení ztráty ze snížení hodnoty mezi aktiva takovéto jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva peněžotvorné jednotky pracují společně.

107. Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 67):

a) ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho ►**M33** reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení ◄ a výsledků přiřazovacích postupů popsaných v odstavcích 104 a 105, a

b) žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže související peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když ►**M33** reálná hodnota aktiva snížená o náklady na vyřazení ◄ je menší než jeho účetní hodnota.

Příklad

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak dobře jak před poškozením. ►**M33** Reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení ◄ je menší než jeho účetní hodnota. Stroj nevytváří nezávislé peněžní příjmy. Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která zahrnuje stroj a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv, je výrobní linka, k níž stroj náleží. Zpětně získatelná částka výrobní linky prozrazuje, že výrobní linka chápaná jako celek nemá sníženou hodnotu.

Předpoklad 1: rozpočty/předpovědi schválené vedením nevyjadřují závazek vedení nahradit tento stroj.

Zpětně získatelná částka stroje sama nemůže být odhadnuta, protože hodnota z užívání stroje:

a) *se může lišit od jeho* ►**M33** *reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení* ◄ *a*

b) *může být určena pouze pro peněžotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka).*

Hodnota výrobní linky není snížena. Proto není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty stroje. Nicméně účetní jednotka může potřebovat přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu stroje. Kratší doba odpisování nebo rychlejší metoda odpisování se požaduje třeba proto, aby vyjádřila odhadnutou zbývající dobu použitelnosti stroje nebo takový model, při němž se očekává, že ekonomické prospěchy budou účetní jednotkou spotřebovány.

Předpoklad 2: rozpočty/předpovědi schválené vedením vyjadřují závazek vedení nahradit stroj a prodat ho v blízké budoucnosti. Peněžní toky z pokračujícího užívání stroje do jeho prodeje jsou odhadovány jako zanedbatelné.

▼B

Hodnota z užívání stroje může být odhadnuta jako blízká jeho ►M33 *reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení* ◄*. Proto může být zpětně získatelná částka stroje určena a nebere se žádný ohled na penězotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka). Protože* ►M33 *reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení* ◄ *tohoto stroje je nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ze snížení hodnoty tohoto stroje.*

108. Poté, co jsou aplikovány požadavky v odstavcích 104 a 105, uzná se pro zbývající částku ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným standardem.

RUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

109. Odstavce 110–116 stanoví požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum či penězotvornou jednotku v předchozích obdobích. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 117–121, penězotvorné jednotky v odstavcích 122 a 123 a goodwillu v odstavcích 124 a 125.

110. Účetní jednotka ke ►M5 konci každého účetního období ◄ zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.

▼M33

111. **Při určování, zda existuje nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu minimálně následující údaje:**

Vnější informační zdroje

a) **existují pozorovatelné náznaky, že ~~tržní~~ hodnota aktiva během období významně vzrostla.**

▼B

b) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka operuje, nebo na trhu, k němuž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti;

c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, přičemž tato snížení pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje se významně jeho zpětně získatelná částka aktiva;

Vnitřní informační zdroje

d) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva nebo na restrukturalizaci operace, k níž aktivum náleží;

▼B

e) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.

112. Náznaky potenciálního snížení ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 111 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 12.

113. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum, vyjma goodwillu, již nadále neexistuje nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.

114. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva, vyjma goodwillu, se ruší tehdy a pouze tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku, s výjimkou případů pospaných v odstavci 117. Takové zvýšení je zrušením ztráty ze snížení hodnoty.

115. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty u takové aktiva. Odstavec 130 požaduje, aby účetní jednotka zjistila změny v odhadech, které způsobují nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu. Příklady změn v odhadech zahrnují:

a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na ►**M33** reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení ◄ nebo hodnotě z užívání);

b) pokud byla zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce nebo časovém rozvržení odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě, nebo

c) pokud byla zpětně získatelná částka založena na ►**M33** reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení, ◄ změnu v odhadu složek ►**M33** reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení. ◄

116. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že roste současná hodnota budoucích peněžních příjmů, jak se časově přibližují. Výkonnostní potenciál aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného „odvíjení“ diskontu), přestože se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

117. Zvýšená účetní hodnota aktiva, vyjma goodwillu, způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.

118. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva, vyjma goodwillu, nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K zachycení takového přecenění použije účetní jednotka standard použitelný pro dané aktivum.

▼B

119. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva, vyjma goodwillu, musí být uznáno okamžitě ve výsledku hospodaření, ledaže je aktivum vedeno přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například podle modelu přecenění v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*). Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle takového jiného standardu.

►M5 120. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachy ceno v ostatním úplném výsledku a zvyšuje fond z přecenění tohoto aktiva. Avšak ◄ pokud byla ztráta ze snížení hodnoty téhož přeceněného aktiva již dříve zaúčtována do výsledku hospodaření, zrušení této ztráty ze snížení hodnoty se také účtuje do výsledku hospodaření.

121. Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze snížení hodnoty, musí být upraveny odpisy (amortizace) aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnota (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky

122. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky musí být přiřazeno aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zrušení ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou uznána v souladu s odstavcem 119.

123. Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky podle odstavce 122 nesmí účetní hodnota aktiva být vyšší jak nižší z:

a) jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná) a

b) účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích obdobích.

Částka zrušení ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena jiným aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrným způsobem.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu

124. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.

125. IAS 38 *Nehmotná aktiva* zakazuje uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností. Zvýšení zpětně získatelné částky goodwillu v obdobích po uznání ztráty ze snížení hodnoty tohoto goodwillu se pravděpodobně stane nárůstem goodwillu vytvořeného vlastní činností spíše než zrušením ztráty ze snížení hodnoty goodwillu uznané pro pořízený goodwill.

ZVEŘEJNĚNÍ

126. Pro každou třídu aktiv musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:

a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření za období a položku (položky) řádku ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, do nějž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta;

▼B

b) částku zrušených ztrát ze snížení hodnot, uznanou ve výsledku hospodaření za období, a položku (položky) řádku ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, do nějž je takové zrušení ztráty ze snížení hodnoty zahrnuto;

c) částku ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv uznanou během období ►M5 v ostatním úplném výsledku ◄;

d) částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv uznanou během období ►M5 v ostatním úplném výsledku ◄.

127. Třída aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v činnostech účetní jednotky.

128. Informace požadované v odstavci 126 mohou být prezentovány s dalšími informacemi zveřejňovanými pro danou třídu aktiv. Například mohou být tyto informace zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

129. Účetní jednotka, která vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, musí zveřejnit pro každý povinně vykazovaný segment:

a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření a ►M5 v ostatním úplném výsledku ◄ během období;

b) částku zrušení ztrát ze snížení hodnot uznanou ve výsledku hospodaření a ►M5 v ostatním úplném výsledku ◄ během období.

▼M39

130. **Účetní jednotka zveřejní za jednotlivá aktiva (včetně goodwillu) nebo za penězotvornou jednotku následující informace o ztrátě ze snížení hodnoty uznané nebo zrušené během období:**

▼B

a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zrušení ztráty ze snížení hodnoty;

b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou;

c) pro jednotlivé aktivum:

i) povahu aktiva, a

ii) pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, povinně vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží;

d) pro penězotvornou jednotku:

i) popis penězotvorné jednotky (zda jde o výrobkovou skupinu, závod, podnikatelskou operaci, zeměpisnou oblast nebo povinně vykazovaný segment, jak je definovaný v IFRS 8),

ii) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou pro třídy aktiv, a pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IFRS 8, pro povinně vykazovaný segment, a

▼B

iii) jestliže se seskupení aktiv pro zjištění penězotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), popis současného a dřívějšího způsobu seskupení aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je penězotvorná jednotka identifikována;

▼M39

e) zpětně získatelnou částku aktiva (penězotvorné jednotky) a zda je zpětně získatelná částka aktiva (penězotvorné jednotky) jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej nebo jeho hodnotou z užívání;

f) pokud je zpětně získatelnou částkou reálná hodnota snížená o náklady na prodej, účetní jednotka zveřejní tyto informace:

i) úroveň hierarchie reálných hodnot (viz IFRS 13), v jejímž rámci je zařazeno celkové ocenění aktiva (penězotvorné jednotky) reálnou hodnotou (bez ohledu na to, zda lze zjistit „náklady na prodej“),

ii) v případě ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a 3, popis metody/metod oceňování použitých ke stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Pokud došlo ke změně metody oceňování, účetní jednotka zveřejní tuto změnu spolu s důvody, které k ní vedly, a

iii) v případě ocenění reálnou hodnotou zařazených v hierarchii reálných hodnot do úrovně 2 a 3, veškeré klíčové předpoklady, na kterých vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka aktiva (penězotvorné jednotky) nejcitlivější. Účetní jednotka rovněž zveřejní diskontní sazbu (sazby) použitou při stávajícím a předchozím ocenění, jestliže se reálné hodnoty snížené o náklady na prodej stanoví metodou současné hodnoty;

▼B

g) pokud je zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu (sazby) použitou při aktuálním odhadu a předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.

▼M39

Odhady použité k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti

▼B

131. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn zrušení ztrát ze snížení hodnoty uznaný během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 130:

a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní třídy aktiv ovlivněné zrušením ztrát ze snížení hodnoty;

▼B

b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát a jejich zrušení.

132. Účetní jednotce je doporučeno zveřejnit předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky aktiv (penězotvorných jednotek) během období. Avšak odstavec 134 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnut goodwill nebo nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti.

133. Pokud podle odstavce 84 nějaká část goodwillu pořízeného podnikovou kombinací nebyla v průběhu období přiřazena penězotvorné jednotce (skupině jednotek) k datu účetní uzávěrky, musí být částka nealokovaného goodwillu zveřejněna společně s důvody, proč zůstala tato částka nepřiřazena.

Odhady použité k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

▼M39

134. **Účetní jednotka zveřejní informace požadované písmeny a) až f) za každou penězotvornou jednotku (skupinu jednotek), pro kterou je účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti přiřazená takové jednotce (skupině jednotek) významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti připadající na účetní jednotku:**

▼B

a) účetní hodnota goodwillu přiřazeného jednotce (skupině jednotek);

b) účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti přiřazených jednotce (skupině jednotek);

▼M39

c) základ, na kterém byla určena zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej);

▼M33

d) **Pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na hodnotě z užívání:**

i) **každý klíčový předpoklad, na kterém vedení založilo své projekce peněžních toků pro období, na které se vztahují nejaktuálnější rozpočty/předpovědi. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější,**

▼B

ii) popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší,

▼B

iii) období, pro které vedení vytvořilo plán peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro penězotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období,

iv) míru tempa růstu použitou pro extrapolaci plánů peněžních toků za obdobím, které je pokryto nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití míry tempa růstu, která převyšuje dlouhodobou průměrnou míru tempa růstu produkce, odvětví, nebo země či zemí, ve kterých účetní jednotka působí, nebo trhu, pro který je jednotka (skupina jednotek) určena,

v) diskontní sazbu (sazby) aplikovanou v plánu peněžních toků;

▼M33

e) **pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na reálné hodnotě snížené o náklady na vyřazení, technika (techniky) ocenění použitá ke stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení. Účetní jednotka není povinna poskytnout zveřejnění požadovaná IFRS 13. Pokud není reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení stanovena na základě kótované ceny stejné jednotky (skupiny jednotek), musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:**

i) **každý klíčový předpoklad, na kterém vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější;**

▼M8

ii) popis přístupu vedení k určení hodnoty (nebo hodnot) přiřazené (přiřazených) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo vnějších informačních zdrojů liší;

▼M33

(iiA) úroveň hierarchie reálných hodnot (viz IFRS 13), v jejímž rámci je oceňování reálnou hodnotou rozděleno do kategorií jako celek (bez zřetele k pozorovatelnosti „nákladů na vyřazení“).

(iiB) pokud došlo ke změně techniky ocenění, změna a důvod (důvody) pro provedení této změny.

Je-li reálná hodnota snížená o náklady na vyřazení stanovena za použití projekcí diskontovaných peněžních toků, účetní jednotka zveřejní následující informace:

(iii) **období, pro které vedení vytvořilo projekci peněžních toků.**

(iv) **míru tempa růstu použitou pro extrapolaci projekcí peněžních toků.**

(v) **diskontní sazbu (sazby) aplikované v projekcích peněžních toků.**

▼B

f) pokud by rozumně možná změna klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek), způsobila, že účetní hodnota jednotky (skupiny jednotek) převýší její zpětně získatelnou částku:

i) částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) převyšuje její účetní hodnotu,

▼B

ii) hodnotu přiřazenou klíčovému předpokladu,

iii) částku, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků takové změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) rovnala její účetní hodnotě.

135. Pokud je část nebo celá účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazena napříč více penězotvorným jednotkám (skupinám jednotek) a částka takto přiřazená každé jednotce (skupině jednotek) není významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti patřících účetní jednotce, musí být tato skutečnost zveřejněna společně s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených těmto jednotkám (skupinám jednotek). Navíc, pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek (skupin jednotek) založeny na stejných klíčových předpokladech a celková účetní hodnota goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti k nim přiřazených je významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti patřících účetní jednotce, musí účetní jednotka zveřejnit tuto skutečnost společně s:

a) celkovou účetní hodnotou goodwillu přiřazeného k těmto jednotkám (skupinám jednotek);

b) celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených k těmto jednotkám (skupinám jednotek);

c) popisem klíčových předpokladů;

d) popisem přístupu vedení k určení hodnot přiřazených každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;

e) pokud by rozumně možná změna klíčových předpokladů způsobila, že součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) převýší součet jejich zpětně získatelných částek:

i) částkou, o kterou součet zpětně získatelných částek jednotek (skupin jednotek) převyšuje součet jejich účetních hodnot,

ii) hodnotou (hodnotami) přiřazenou klíčovým předpokladům,

iii) částkou, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných dopadů změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se součet zpětně získatelných částek jednotek (skupin jednotek) rovnal součtu jejich účetních hodnot.

▼B

136. Nejposlednější podrobný výpočet uskutečněný v předchozím období a týkající se zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (skupiny jednotek) může být podle odstavců 24 nebo 99 převeden a použit v testu na snížení hodnoty takové jednotky (skupiny jednotek) v současném období, pokud jsou splněna určená kritéria. Pokud je toto takový případ, informace pro takovou jednotku (skupinu jednotek), které jsou zahrnuty do zveřejnění podle odstavců 134 a 135, se musí vztahovat k jejich přenesenému výpočtu zpětně získatelné částky

137. Ilustrativní příklad 9 ilustruje zveřejnění požadovaná odstavci 134 a 135.

▼M39

Přechodná ustanovení a datum účinnosti

▼M12

_____

139. Účetní jednotka použije tento standard:

▼B

a) goodwill a nehmotná aktiva pořízená podnikovou kombinací, pro níž bylo datum dohody 31. března 2004 nebo později, a

b) všechna ostatní aktiva počínaje prvním ročním obdobím 31. března 2004 nebo později.

140. Účetní jednotky, na které se vztahuje odstavec 139, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 139. Avšak pokud účetní jednotka použije tento standard před datem jeho účinnosti, musí také použít IFRS 3 a IAS 38 (v revizi z roku 2004).

▼M5

140A IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 61, 120, 126 a 129. 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.

▼M12

140B. IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 65, 81, 85 a 139; zrušuje odstavce 91–95 a 138 a vkládá nový dodatek C. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.

▼M8

140C. Odstavec 134(e) 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.

▼M7

140D. Dokument *Pořizovací cena investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (změny IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a IAS 27), vydaný v květnu 2008, vložil nový odstavec 12(h). Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro roční období počínající dnem 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije související změny odstavců 4 a 38A IAS 27 pro dřívější období, použije zároveň změnu v odstavci 12(h).

▼M22

140E. *Zdokonalení IFRS* vydaná v dubnu 2009 změnila odstavec 80(b). 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

140H. IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 4, nadpis odstavce 12 písm. h) a odstavec 12 písm. h). Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

140I. IFRS 13, vydaný v květnu 2011 změnil odstavce 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 a 134, zrušil odstavce 25–27 a vložil nové odstavce 25A a 53A. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M39

140J. Odstavce 130 a 134 a nadpis nad odstavcem 138 byly v květnu 2013 pozměněny. Účetní jednotka použije tyto změny retrospektivně pro roční období začínající 1. ledna 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka nepoužije tyto změny v obdobích (včetně srovnávacích období), ve kterých již dále nepoužije rovněž IFRS 13.

▼M52

140L. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byl změněn odstavec 2. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

140M. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2, 4 a 5 a zrušil odstavce 140F, 140G a 140K. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

Ukončení platnosti ias 36 (z roku 1998)

141. Tento standard nahrazuje IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydaný v roce 1998).

Dodatek A

POUŽITÍ TECHNIK SOUČASNÉ HODNOTY K VYČÍSLENÍ HODNOTY Z UŽÍVÁNÍ

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Obsahuje ustanovení k využití technik současné hodnoty k hodnotě z užívání. Ačkoliv se v ustanoveních používá pojem „aktivum“, vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku.

▼B

Složky určování současné hodnoty

A1. Následující prvky společně zachycují ekonomické rozdíly mezi aktivy:

a) odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;

b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;

c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;

d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva a

e) další, někdy neidentifikovatelné faktory (např. nelikvidita), které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z daného aktiva.

A2. Tento dodatek klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty, přičemž oba jsou v závislosti na okolnostech použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva. Podle „tradičního“ přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory popsané v odst. A1 písm. b) až e). Podle přístupu „očekávaného peněžního toku“ způsobují faktory uvedené v písmenech b), d) a e) úpravy při dosahování očekávaných peněžních toků upravených o riziko. Kterýkoli přístup účetní jednotka použije, aby zohlednila očekávané možné odchylky v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek by měl být zohledněn v očekávané současné hodnotě budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

A3. Techniky použité k odhadu budoucích peněžních toků a úrokové sazby se budou v jednotlivých situacích lišit v závislosti na okolnostech, které obklopují dané aktivum. Avšak všechny aplikace technik současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:

a) úrokové sazby použité k diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které jsou konsistentní s těmi obsaženými v odhadovaných peněžních tocích. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Například na smluvní peněžní toky pohledávky z půjčky lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek půjčky s jistými charakteristikami. Tatáž sazba 12 procent by neměla být použita pro diskontování očekávaných peněžních toků, protože tyto peněžní toky již odrážejí předpoklad budoucího nedodržení splátek půjčky;

b) odhadované peněžní toky a diskontní sazby by neměly zahrnovat zkreslení a faktory nevztahující se k příslušnému aktivu. Například úmyslná interpretace odhadovaných čistých peněžních toků jako posílení předpokládané budoucí ziskovosti aktiva zavádí do ocenění zkreslení;

▼B

c) odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných výsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější, minimální či maximální možnou částku.

Tradiční přístup k současné hodnotě a přístup očekávaného peněžního toku

Tradiční přístup

A4. Účetní aplikace současné hodnoty tradičně používají jednu skupinu odhadovaných peněžních toků a jedinou diskontní sazbu, často definovanou jako „sazbu souměřitelnou s rizikem“. V důsledku tradiční přístup předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.

A5. V některých okolnostech, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje relativně snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky toto odpovídá způsobu, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako např. „12procentní dluhopis“.

A6. Tradiční přístup však nemusí být vhodný pro některé složité případy oceňování, jako je oceňování nefinančních aktiv, pro která neexistuje trh nebo srovnatelné položky. Správné nalezení „sazby souměřitelné s rizikem“ vyžaduje analýzu alespoň dvou položek – aktiva, které existuje na trhu a má zjistitelnou úrokovou sazbu, a aktiva, které je oceňováno. Vhodná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možné použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat následující:

a) určit skupinu peněžních toků, které budou diskontovány;

b) určit jiné aktivum na trhu, které má zjevně podobnou charakteristiku peněžních toků;

c) porovnat skupiny peněžních toků obou položek a zajistit, aby si byly skutečně podobné (například zda se v obou případech jedná o smluvní peněžní toky, nebo zda je jedna skupina smluvní a druhá odhadovaná skupina peněžních toků?);

d) vyhodnotit, zda neexistuje v jedné položce prvek, který není přítomný v druhé (například je jedna položka méně likvidní než druhá?), a

e) vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou v měnících se ekonomických podmínkách chovat (měnit) podobně.

Přístup očekávaného peněžního toku

A7. Přístup očekávaného peněžního toku je v některých situacích efektivnějším nástrojem oceňování než tradiční přístup. Při oceňování pomocí přístupu očekávaného peněžního toku se využívají všechna očekávání možných peněžních toků místo jediného nejpravděpodobnějšího peněžního toku. Například peněžní tok může být 100 MJ, 200 MJ nebo 300 MJ, s pravděpodobností prvého 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Očekávaný peněžní tok je 220 MJ. Přístup očekávaného peněžního toku se proto od tradičního přístupu liší v tom, že se zaměřuje na přímou analýzu peněžních toků a na explicitnější vyjádření předpokladů používaných při oceňování.

▼B

A8. Přístup očekávaného peněžního toku také umožňuje použití technik výpočtu současné hodnoty, když je časový sled peněžních toků nejistý. Například peněžní tok 1 000 MJ může být dosažen za 1, 2 nebo 3 roky s pravděpodobností prvého 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Níže uvedený příklad ukazuje výpočet očekávané současné hodnoty v takové situaci.

Současná hodnota 1 000 MJ za 1 rok při 5 %	952,38 MJ	
Pravděpodobnost	10,00 %	95,24 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 2 roky při 5,25 %	902,73 MJ	
Pravděpodobnost	60,00 %	541,64 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 3 roky při 5,50 %	851,61 MJ	
Pravděpodobnost	30,00 %	255,48 MJ
Očekávaná současná hodnota		892,36 MJ

A9. Očekávaná současná hodnota 892,36 MJ se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 MJ (60procentní pravděpodobnost). Tradiční výpočet současné hodnoty aplikovaný na tento příklad vyžaduje rozhodnutí, který z možných časových průběhů peněžních toků použít, a tudíž neodráží pravděpodobnost jiných časových průběhů. To je proto, že diskontní sazba v tradičním výpočtu současné hodnoty neodráží časovou nejistotu.

A10. Využití pravděpodobností je základním prvkem přístupu očekávaných peněžních toků. Někteří pochybují, zda použití pravděpodobností u vysoce subjektivních odhadů nepředstavuje větší přesnost, než ve skutečnosti existuje. Avšak správná aplikace tradičního přístupu (jak je popsán v odstavci A6) vyžaduje tytéž odhady a subjektivitu, aniž by však nabízela průhlednost výpočtu, jakou nabízí přístup očekávaného peněžního toku.

A11. Mnoho odhadů vytvořených v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když neformálně. Navíc účetní se často setkávají s potřebou ocenit aktivum s využitím omezených informací o pravděpodobnostech možných peněžních toků. Například se účetní může setkat s touto situací:

a) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 MJ a 250 MJ, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 150 MJ [(50 + 250)/2];

b) odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250 a nejpravděpodobnější částka je 100 MJ. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 133,33 MJ [(50 + 100 + 250)/3];

c) odhadovaná částka bude 50 MJ (10procentní pravděpodobnost), 250 MJ (30procentní pravděpodobnost) nebo 100 MJ (60procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 140 MJ [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V každém případě je odhadovaná částka očekávaných peněžních toků přesnějším odhadem než samotná minimální, nejpravděpodobnější nebo maximální částka sama o sobě.

▼B

A12. Aplikace přístupu očekávaného peněžního toku podléhá omezení prospěch vers. náklady. V některých případech může mít účetní jednotka k dispozici velké množství dat a může být schopna vytvořit řadu scénářů peněžních toků. V jiných případech může být schopna pouze obecných prohlášení o variabilitě peněžních toků bez vynaložení významných nákladů. Účetní jednotka musí zvážit náklady na získání dalších informací proti nárůstu spolehlivosti ocenění, který tyto další informace přinesou.

A13. Někteří se domnívají, že techniky očekávaného peněžního toku jsou nevhodné pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10 MJ, a 10procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000 MJ. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109 MJ, namítají, že tato částka nepředstavuje žádnou z obou částek, která bude nakonec zaplacena.

A14. Takové tvrzení odráží skrytý nesouhlas s cílem ocenění. Pokud je cílem akumulace nákladů, které mají být vynaloženy, očekávané peněžní toky nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá vyčíslením zpětně získatelné částky aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10 MJ, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 MJ nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním tokem. Žádná racionálně uvažující účetní jednotka by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10 MJ.

Diskontní sazba

A15. Kterýkoli přístup účetní jednotka přijme pro vyčíslení hodnoty užívání aktiva, úroková sazba použitá k diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která je odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.

A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Účelem je odhadnout, je-li to možné, tržní zhodnocení:

a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva; a

b) faktorů popsaných v odst. A1 písm. b), d) a e) v rozsahu, v jakém tyto faktory nezpůsobily úpravy při nastavování odhadovaných peněžních toků.

A17. Jako východisko takového odhadu může účetní jednotka vzít v úvahu tyto sazby:

a) vážený průměr nákladů kapitálu účetní jednotky stanovený za použití technik, jako je Capital Asset Pricing Model;

b) přírůstková výpůjční úroková sazba účetní jednotky a

c) jiné tržní úrokové sazby.

▼B

A18. Tyto sazby však musí být upraveny:

a) aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s odhadovanými peněžními toky daného aktiva, a

b) aby vyloučily rizika, která nejsou relevantní pro odhadované peněžní toky aktiva nebo o která byly odhadované peněžní toky již upraveny.

Je třeba zvážit rizika jako místní riziko země, měnové riziko a cenové riziko.

A19. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře účetní jednotky a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým účetní jednotka financuje nákup daného aktiva.

A20. Odstavec 55 požaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.

A21. Účetní jednotka obvykle používá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije samostatné diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.

▼M12

Dodatek C

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

Testování snížení hodnoty penězotvorných jednotek s goodwillem a nekontrolními podíly

C1 V souladu s IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) nabyvatel ocení a vykáže goodwill k datu akvizice jako přebytek (a) nad (b) uvedenými níže:

a) souhrn:

i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;

ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s IFRS 3; a

iii) v případě postupné podnikové kombinace, doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice.

b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

Přiřazení goodwillu

C2 Odstavec 80 tohoto standardu požaduje přiřazení goodwillu pořízeného v podnikové kombinaci ke každé penězotvorné jednotce nebo skupině penězotvorných jednotek nabyvatele, u kterých se očekává, že budou mít prospěch ze synergie kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám nebo skupinám jednotek přidělena ostatní aktiva nebo závazky nabývaného podniku. Je možné, že některé synergie vyplývající z podnikové kombinace se přiřadí penězotvorné jednotce, v níž nejsou nekontrolní podíly.

▼M12

Testování snížení hodnoty

C3 Testování snížení hodnoty zahrnuje porovnání zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky s účetní hodnotou peněžotvorné jednotky.

C4 Pokud účetní jednotka ocení nekontrolní podíly ve výši jejich poměrného podílu na čistých identifikovatelných aktivech dceřiného podniku k datu akvizice a nikoliv v jejich reálné hodnotě, je goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům zahrnut ve zpětně získatelné částce související peněžotvorné jednotky, ale není vykázán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. V důsledku tak účetní jednotka zvýší účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané peněžotvorné jednotce, aby zahrnovala i goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům. Takto upravená účetní hodnota je následně porovnána se zpětně získatelnou částkou peněžotvorné jednotky při určování, zda došlo ke snížení její hodnoty.

Přiřazení ztráty ze snížení hodnoty

C5 Odstavec 104 požaduje přiřadit jakoukoliv identifikovatelnou ztrátu ze snížení hodnoty tak, aby snížila nejprve účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané jednotce a poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky.

C6 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem sama peněžotvornou jednotkou, je ztráta ze snížení hodnoty přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.

C7 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem součástí větší peněžotvorné jednotky, jsou ztráty ze snížení hodnoty goodwillu přiřazeny součástem peněžotvorné jednotky, které mají nekontrolní podíl, a součástem, které jej nemají. Ztráty ze snížení hodnoty se přiřadí součástem peněžotvorné jednotky na základě:

a) poměrných účetních hodnot goodwillu jednotlivých součástí před snížením hodnoty v rozsahu, ve kterém se snížení hodnoty vztahuje ke goodwillu peněžotvorné jednotky; a

b) poměrných účetních hodnot čistých identifikovatelných aktiv jednotlivých součástí před snížením hodnoty v rozsahu, ve kterém se snížení hodnoty vztahuje k identifikovatelným aktivům peněžotvorné jednotky. Jakékoliv takové snížení hodnoty je přiřazeno aktivům jednotlivých součástí každé peněžotvorné jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva dané součásti.

V součástech, které mají nekontrolní podíl, je ztráta ze snížení hodnoty přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.

C8 Pokud se ztráta ze snížení hodnoty přiřaditelná nekontrolnímu podílu vztahuje ke goodwillu, který není vykázán v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku (viz odstavec C4), není takové snížení hodnoty vykázáno jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu. V těchto případech je vykázána jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu pouze ztráta ze snížení hodnoty související s goodwillem, který je přiřazen mateřskému podniku.

C9 Ilustrativní příklad 7 zobrazuje testování na snížení hodnoty plně nevlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 37

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

CÍL

Cílem tohoto standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování a že budou v komentáři v účetní závěrce zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:

   a) vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou nevýhodných, a

   b) [zrušen];

   c) jsou řešeny jinými standardy.

▼M53

2. Tento standard se nepoužije na finanční nástroje (včetně záruk), které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*.

▼B

3. Zmařené smlouvy jsou smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu. Tento standard se neaplikuje na zmařené smlouvy, pokud nejsou nevýhodnými.

4. [Zrušen]

▼M52

5. Pokud jiný standard upravuje specifický typ rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, použije jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například některé typy rezerv jsou předmětem standardů upravujících:

   a) [zrušuje se]

▼B

   b) daněmi ze zisku (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

   c) leasingy (viz IAS 17 *Leasingy*). Na druhou stranu IAS 17 neobsahuje žádné specifické požadavky, jak nakládat s operativními leasingy, které se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard;

▼M43

   d) zaměstnanecké požitky (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

▼M52

   e) pojistné smlouvy (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se nicméně použije na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojistitele kromě těch, které vyplývají z jeho smluvních závazků a práv u pojistných smluv, které jsou předmětem IFRS 4.

   f) podmíněné protihodnoty hrazené nebo inkasované nabyvatelem při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*); a

▼M52

g) výnosy ze smluv se zákazníky (viz IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*). Na druhou stranu však IFRS 15 neobsahuje žádné specifické požadavky, jak nakládat se smlouvami se zákazníky, které jsou, nebo se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard.

———————

▼B

7. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž v souvislosti s termíny jako např. odpisy nebo opravné položky vyjadřující snížení hodnoty aktiv nebo i jako pochybný dluh: v těchto případech se jedná o úpravy vykazovaných účetních hodnot, což není předmětem tohoto standardu.

8. Jiné standardy specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů. Tato problematika není tímto standardem řešena. Proto tento standard nezakazuje ani nepožaduje aktivaci rozpoznaných nákladů v okamžiku tvorby rezervy.

9. Tento standard se aplikuje na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). V případech, kdy restrukturalizace splňuje definice ukončených činností, může být požadováno standardem IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti* zveřejnění dodatečných informací.

DEFINICE

10. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Závazek je současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický prospěch.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu, než jej vypořádat.

Smluvní závazek je závazek, který vzniká ze:

a) smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních i implicitních ustanovení);

b) právních předpisů nebo

c) jiných právních ustanovení.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vzniká z takových aktivit účetní jednotky, kde:

a) účetní jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a

b) v důsledku toho vytvořila účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány.

Podmíněný závazek je:

a) možný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky, nebo

▼B

b) existující závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože:

i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo

ii) částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady nutné ke splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď:

a) předmět podnikání prováděného účetní jednotkou nebo

b) způsob, kterým je podnikání vedeno.

Rezervy a ostatní závazky

11. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh i výši budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:

a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s dodavatelem, a

b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplaceny, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s dodavatelem, včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přestože i v případě přechodných aktiv je někdy nezbytné odhadnout jejich částku nebo časové rozvržení, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást obchodních a ostatních závazků, zatímco rezervy jsou vykazovány odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

12. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh a výši. Na druhou stranu je termín „podmíněné“ použit v tomto standardu pro závazky a aktiva, která se nevykazují v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Neboli pojem „podmíněný závazek“ je používán pro závazky, které nesplňují kritéria uznání závazků.

13. Tento standard rozlišuje mezi:

a) rezervami – které jsou vykázány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současným závazkem a je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude potřebný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a

▼B

b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:

i) eventuálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má účetní jednotka současný závazek, který povede k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo

ii) současnými závazky, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo nemůže být provedeno dostatečně spolehlivé vyčíslení výše závazku).

UZNÁNÍ

Rezervy

14. Rezerva se vykáže, když:

a) má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;

b) je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a

c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se nevykazují.

Současný závazek

15. Ve vzácných případech není jasné, zda současný závazek existuje. V těchto případech se má za to, že událost v minulosti, při respektování veškeré dostupné průkaznosti, zakládá současný závazek, pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek ►**M5** ke konci účetního období ◄ existuje.

16. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současný závazek. Ve výjimečných situacích, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda ke konkrétním událostem došlo nebo zda takové události zakládají současný závazek. V takových případech účetní jednotka rozhodne, zda současný závazek ►**M5** ke konci účetního období ◄ existuje tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí ►**M5** po skončení účetního období ◄. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:

a) vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že ►**M5** ke konci účetního období ◄ současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykázání), a

b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současný závazek ►**M5** ke konci účetního období ◄ neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malý (viz odstavec 86).

Minulá událost

17. Minulá událost, která zakládá současný závazek, se nazývá událostí zakládající závazek. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než závazek vytvořený událostí vypořádat. To platí pouze v případě, že:

a) vypořádání závazku je právně vymahatelné, nebo

▼B

b) v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (kterou může být krok účetní jednotky) u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní.

18. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí účetní jednotky ke konci vykazovaného období a ne její možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na působení účetní jednotky v budoucnosti. ►M5 Ve výkazu o finanční situaci ◄ účetní jednotky jsou vykázány pouze takové závazky, které existují ►M5 ke konci účetního období ◄.

19. Jako rezervy jsou vykázány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí, existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. budoucího vykonávání její činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky účetní jednotky povedou při jejich vypořádání k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch. Obdobně vykáže účetní jednotka rezervu na náklady ukončení provozu ropné věže nebo atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má účetní jednotka povinnost vzniklé škody napravit. Naproti tomu může účetní jednotka zamýšlet nebo být na základě obchodních tlaků nebo požadavků právních předpisů donucena k vynaložení výdajů nezbytných pro působení účetní jednotky konkrétním způsobem v budoucnosti (například vybavení odlučovačů popílku v určitých typech provozů). Vzhledem k tomu, že účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit, například změnou metod činnosti, nemá k takovým budoucím výdajům současný závazek a nevykazuje z tohoto důvodu rezervu.

20. Závazek se vždy dotýká i druhé strany, vůči které závazek existuje. Na druhou stranu není nezbytné znát identitu subjektu, vůči kterému závazek existuje – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti k jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo představenstva mimosmluvní závazek ►M5 ke konci účetního období ◄, pokud nebylo rozhodnutí ještě před ►M5 koncem účetního období ◄ dostatečně specifickým způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že účetní jednotka své povinnosti splní.

21. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu, z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu kroků účetní jednotky (například dostatečně specifické veřejné oznámení), které zakládají mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě, nemusí existovat povinnost odstranit její následky. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud účetní jednotka veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.

22. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká závazek pouze v případě, že je platnost právního předpisu prakticky jistá v podobě, v jaké byl zveřejněn jeho návrh. Pro potřeby tohoto standardu je považován takový závazek jako smluvní. Změny v okolnostech provázejících uzákonění právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nemůže být uplatnění právního předpisu prakticky jisté, dokud skutečně nevstoupil v platnost.

▼B

Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch

23. K tomu, aby závazek splnil požadavky na vykázání, musí existovat nejen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nezbytného k vypořádání tohoto závazku. Pro potřeby tohoto standardu ([1]) jsou odtoky prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současný závazek existuje, zveřejní účetní jednotka pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš vzdálený (viz odstavec 86).

24. Pokud existuje více podobných závazků (například záruky na výrobky nebo podobné smlouvy), určuje se pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odtoku pro jednotlivou položku může být velmi malá, pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných pro vypořádání skupiny závazků jako celku je dostatečně vysoká. V tomto případě se tedy rezerva vykáže (pokud jsou splněna i ostatní kritéria).

Spolehlivý odhad závazku

25. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a nepodkopává její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních ►**M5** položek výkazu o finanční situaci ◄. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykázání rezervy.

26. Ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno vykázat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 86).

Podmíněné závazky

27. Podmíněné závazky účetní jednotka nevykazuje ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄.

28. Pokud není pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá, zveřejní se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 86.

29. Pokud účetní jednotka ručí za závazek společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena ostatními stranami, považována za podmíněný závazek. Účetní jednotka vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.

([1]) Interpretace výrazu „pravděpodobný“, který je v tomto standardu chápán jako „pravděpodobnější než nepravděpodobný“, nemusí být nutně používána i v jiných standardech.

▼B

30. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, kterým se to původně nepředpokládalo. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nestal pravděpodobným. Pokud se stane pravděpodobné, že u určité položky dříve vedené jako podmíněný závazek dojde k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch, vykáže se na ni rezerva v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad jejich výše).

Podmíněná aktiva

31. Podmíněná aktiva účetní jednotka nevykazuje ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

32. Podmíněné aktivum vzniká obvykle jako důsledek neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které zakládají možnost přítoku ekonomického prospěchu pro účetní jednotku. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právních procesů, jejichž výsledek je nejistý.

33. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože mohou vést k vykázání zisku, který nebude nikdy realizován. Pokud je však realizace zisku prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a je vhodné jeho vykázání.

34. Pokud je přítok ekonomického prospěchu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 89.

35. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud se stane prakticky jisté, že dojde k přítoku ekonomického prospěchu, vykáže se v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně došlo, aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se přítok ekonomického prospěchu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 89).

OCEŇOVÁNÍ

Nejlepší odhad

36. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného ►M5 ke konci účetního období ◄.

37. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku ►M5 ke konci účetního období ◄, nebo částka, kterou by k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často bude nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést závazek ►M5 ke konci účetního období ◄. Přes tuto skutečnost představuje odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání nebo převod závazku, nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současného závazku ►M5 ke konci účetního období ◄.

38. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenosti s obdobnými transakcemi a v některých případech o stanoviska nezávislých expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí ►M5 po skončení účetního období ◄.

▼B

39. Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě poměřování všech možných výsledků podle jejich pravděpodobností. Název této statistické metody je „očekávaná hodnota“. Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na tom, zda pravděpodobnost ztráty dané částky činí například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed pásma.

Příklad

Účetní jednotka prodává zboží se zárukou, na základě které má zákazník kryty veškeré náklady na opravu jakýchkoliv výrobních vad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po koupi. Pokud se vyskytnou drobné závady ve všech prodaných výrobcích, bude to znamenat náklady na opravu ve výši 1 milionu. Pokud se vyskytnou velké závady ve všech prodaných výrobcích, bude to znamenat náklady na opravy ve výši 4 miliony. Ze zkušenosti účetní jednotky v minulosti a budoucího očekávání vyplývá, že v příštím roce nebude mít 75 procent prodaných výrobků žádné vady, 20 procent prodaných výrobků bude mít malé závady a 5 procent prodaných výrobků bude mít velké závady. V souladu s odstavcem 24 bude účetní jednotka posuzovat pravděpodobnost odtoku za všechny záruční závazky jako celek.

Očekávané náklady na opravy činí:

(75 % z nuly) + (20 % z 1 mil.) + (5 % ze 4 mil.) = 400 000

40. Pokud je oceňován individuální závazek, je nejlepším odhadem závazku jediný individuálně stanovený a nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však účetní jednotka v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, je nejlepším odhadem vyšší nebo nižší částka. Pokud například musí účetní jednotka opravit vážnou závadu na zařízení postaveném pro zákazníka, je individuální a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 1 000, rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje podstatná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

41. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním, protože jsou daňové souvislosti rezerv a jejich změn upraveny ve standardu IAS 12 *Daně ze zisku*.

Rizika a nejistoty

42. Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.

▼B

43. Proměnlivost výsledků je charakterizována rizikem. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota neopravňuje na druhou stranu nepřiměřenou tvorbu rezerv nebo úmyslné nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na základě opatrnosti, nemůže být tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější, než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatrnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.

44. Zveřejnění nejistot provázejících částku výdajů se provádí podle odst. 85 písm. b).

Současná hodnota

45. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.

46. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odtokům, ke kterým dojde brzy ►M5 po skončení účetního období ◄, mnohem nepříznivější než rezervy, jejichž peněžní odtoky jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují.

47. Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba nebo sazby před zdaněním, která odráží současné tržní stanovení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.

Budoucí události

48. Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání závazku, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.

49. Očekávané budoucí události mohou být obzvláště důležité při stanovení výše rezerv. Účetní jednotka může například věřit, že náklady na rekultivaci pozemku po ukončení její činnosti budou sníženy vlivem budoucích změn v technologii. Vykázaná částka zohledňuje přiměřená očekávání technicky kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dosažitelné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v použití existující technologie nebo očekávané náklady z důvodu použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než bylo původně stanoveno. Na druhou stranu účetní jednotka nemůže předpokládat vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud není provázen dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.

▼B

50. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současného závazku v případě, že jsou k dispozici dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis vstoupí v platnost. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Je požadována průkaznost jak v tom, co bude předpis požadovat, tak i v tom, že je prakticky jisté, že vstoupí v platnost a bude v patřičný čas implementován. V mnoha případech neexistuje takto dostatečně objektivní a průkazná jistota až do chvíle, než nový právní předpis vstoupí v platnost.

Očekávané pozbytí aktiv

51. Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu zisky z očekávaného pozbytí aktiv.

52. Zisky z očekávaného pozbytí aktiv se neberou v úvahu při určení výše rezervy ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjato s událostí, která je příčinou rezervy. Místo toho vykáže účetní jednotka zisk z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku, který je specifikován standardem, který se zabývá daným aktivem.

NÁHRADY

53. Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou, vykáže se náhrada tehdy a pouze tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud vypořádá závazek. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.

54. Ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši, tj. snížené o částku vykázaných náhrad.

55. Někdy je účetní jednotka schopna vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou účetní jednotkou buď nahradit, nebo částku vyplatit přímo.

56. Ve většině případů zůstává účetní jednotka odpovědná za celou částku, o kterou se jedná, takže v případě, že třetí strana při placení z libovolného důvodu selže, je účetní jednotka povinna vypořádat celou částku sama. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.

57. V některých případech není účetní jednotka zavázána k vynaložení nákladů v případě, že třetí strana selže při placení. V těchto případech nemá účetní jednotka žádný závazek k vynaložení takových nákladů, a nezahrne je tedy do rezervy.

58. Jak je uvedeno v odstavci 29, je závazek, za který ručí účetní jednotka společně a nerozdílně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém je očekáváno, že bude závazek hrazen jinou stranou.

▼B

ÚPRAVY REZERV

59. Rezervy se vždy ►M5 ke konci účetního období ◄ prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický přínos, rezerva se zruší.

60. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se vykáží jako výpůjční náklad.

POUŽITÍ REZERV

61. Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.

62. Proti rezervě je možné stavět pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zatajilo dopad dvou odlišných skutečností.

APLIKACE PRAVIDEL UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Budoucí provozní ztráty

63. Na budoucí provozní ztráty se rezerva nevykazuje.

64. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku uvedenou v odstavci 10 a obecná pravidla uznávání stanovená pro rezervy odstavcem 14.

65. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv dané činnosti. Test na snížení hodnoty takových aktiv provede účetní jednotka podle standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*.

Nevýhodné smlouvy

66. Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a vykáže jako rezerva.

67. Mnoho smluv (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplývá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do působnosti tohoto standardu a je vykázán z ní vyplývající závazek. Zmařené smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z působnosti tohoto standardu vyňaty.

68. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.

69. Dříve, než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže účetní jednotka veškerá snížení hodnoty aktiv vyčleněných na takovou smlouvu (viz IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*).

▼B

Restrukturalizace

70. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:

a) prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit;

b) uzavření podnikatelských provozů v některé zemi nebo oblasti nebo přemístění podnikatelských aktivit z jedné země nebo oblasti do jiné;

c) změny ve struktuře vedení účetní jednotky, například zrušení některé úrovně řízení, a

d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.

71. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv stanovená odstavcem 14. Odstavce 72–83 určují, jak se obecná kritéria uznávání použijí v případě restrukturalizace.

72. Mimosmluvní závazek provést restrukturalizaci vzniká v případě, že účetní jednotka:

a) má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:

i) obor nebo část oboru, kterým se zabývá,

ii) hlavní místo, kterého se týká,

iii) umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu zrušení jejich míst,

iv) výdaje, které budou vynaloženy, a

v) dobu, kdy bude plán implementován, a

b) u těch, kterých se to týká, vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájila implementaci jejího plánu nebo zveřejnila její hlavní rysy těm, kteří jí budou ovlivněni.

73. Průkazná informace o tom, že účetní jednotka zahájila implementaci plánu restrukturalizace, může být podána například demontáží zařízení, prodejem aktiv nebo veřejným oznámením hlavních rysů plánu. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizovat pouze v případě, je-li provedeno takovým způsobem a natolik podrobně (například stanovením hlavních rysů plánu), že vyvolalo u druhých stran, jako jsou zákazníci, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci), reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

74. K tomu, aby byl plán postačující pro vznik mimosmluvního závazku v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v rámci kterého jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že do zahájení restrukturalizace uplyne dlouhá časová prodleva nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání části jiných stran, že se účetní jednotka k restrukturalizaci skutečně zavázala, protože dlouhý časový úsek dává účetní jednotce možnost své plány změnit.

▼B

75. Rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo představenstva o restrukturalizaci, které bylo provedeno před ►M5 koncem účetního období ◄, nezakládá mimosmluvní závazek ►M5 ke konci účetního období ◄, ledaže by účetní jednotka před ►M5 koncem účetního období ◄:

a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace, nebo

b) oznámila dostatečně specifickým způsobem hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, že u nich vyvolala reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Pokud účetní jednotka zahájí implementaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se dotkne, až ►M5 po skončení účetního období ◄, vyžaduje se zveřejnění podle IAS 10 ►M5 *Události po skončení účetního období* ◄, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky založená na účetních výkazech.

76. Ačkoliv nevzniká mimosmluvní závazek výhradně jen rozhodnutím vedení účetní jednotky, může závazek vzniknout jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupném nebo s potenciálními kupci části podniku může být s konečnou platností uzavřeno pouze schválením představenstvem. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno jiným stranám, má účetní jednotka mimosmluvní závazek restrukturalizovat, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 72.

77. V některých zemích jsou konečné a nezadatelné rozhodovací pravomoci svěřeny radě, jejíž členy jsou představitelé zájmů odlišných od vedení účetní jednotky (například zaměstnanců), nebo je nezbytné informovat tyto představitele ještě před tím, než o věci rozhodne představenstvo. Vzhledem k tomu, že rozhodování představenstva vyžaduje v takových případech oznámení uvedeným představitelům, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

78. Z titulu prodeje části podniku nevzniká závazek až do té doby, než se účetní jednotka k prodeji skutečně zaváže, tj. než je uzavřena závazná prodejní smlouva.

79. Dokonce i v případě, kdy účetní jednotka rozhodla o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámila, není tím k uskutečnění prodeje povinována, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Pokud není možno najít kupce, který nabízí přijatelné podmínky, a dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, má účetní jednotka možnost změnit své mínění a začít realizovat ve skutečnosti zcela jiný záměr. Jakmile se dá předpokládat, že prodej části aktivit bude součástí restrukturalizace, provede se test aktiv dané činnosti na znehodnocení podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Pokud je prodej aktivit pouhou částí restrukturalizace, může mimosmluvní závazek vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.

80. Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současně:

a) nezbytně nutné pro provedení restrukturalizace a

b) nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.

▼B

81. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například náklady na:

a) přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat;

b) marketing nebo

c) investice do nových systémů a distribučních sítí.

Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním podnikatelských aktivit a nejsou ►M5 ke konci účetního období ◄ závazkem z titulu restrukturalizace. Takové výdaje se vykazují na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.

82. Identifikovatelné budoucí ztráty z běžné činnosti se až do data restrukturalizace nezahrnují do rezervy, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy tak, jak je stanoveno v odstavci 10.

83. V souladu s odstavcem 51 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci neberou očekávané zisky z pozbytí aktiv v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

ZVEŘEJNĚNÍ

84. Pro každou kategorii rezerv účetní jednotka zveřejní:

a) účetní hodnotu na začátku a na konci účetního období;

b) rezervy vytvořené nově v průběhu účetního období včetně přírůstku stávajících rezerv;

c) částky, které byly v průběhu účetního období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);

d) nevyčerpané částky rezerv, které byly v průběhu účetního období zrušeny, a

e) přírůstky diskontované výše rezervy za účetní období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času, a dopad jakýchkoli změn diskontní sazby.

Srovnatelné informace se nepožadují.

85. Pro každou kategorii rezerv zveřejní účetní jednotka následující informace:

a) stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odtoků ekonomického prospěchu;

b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odtoků. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní účetní jednotka hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí tak, jak je stanoveno odstavcem 48, a

c) částku všech očekávaných náhrad s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.

86. Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš malá, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků ►M5 ke konci účetního období ◄ stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:

a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 36–52;

b) nejistoty týkající se výše nebo časového rozvrhu veškerých odtoků a

c) možnost všech případných náhrad.

▼B

87. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda podstata položek je dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odst. 85 písm. a) a b) a odst. 86 písm. a) a b). Na tomto základě může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k zárukám na různé výrobky jako s jedinou kategorií rezerv, ale nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k běžným zárukám a k právním procesům.

88. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavci 84–86 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.

89. V případě, že je pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu, zveřejní účetní jednotka stručný popis podstaty podmíněného aktiva ►M5 ke konci účetního období ◄, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 36–52.

90. Důležité je, aby zveřejnění informací o podmíněném aktivu zabránilo vzniku zavádějícího dojmu o pravděpodobnosti vzniku zisku.

91. Pokud není některá informace požadovaná v odstavci 86 a 89 zveřejněna, protože je neproveditelné tak učinit, je tato skutečnost uvedena.

92. Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 84–89 vedlo k vážnému poškození pozice účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí účetní jednotka tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně se skutečností a důvodem, proč nebyla informace zveřejněna.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

93. Dopady zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo i dříve) se vykáží jako úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Účetním jednotkám se doporučuje, ale nejsou nuceny upravit počáteční zůstatek nerozděleného zisku za dříve vykázaná období a přehodnotit srovnatelné údaje. Pokud nebudou srovnatelné údaje přehodnoceny, musí se tato skutečnost zveřejnit.

94. [Zrušen]

DATUM ÚČINNOSTI

95. Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotky použijí standard pro období počínající před 1. červencem 1999, pak tuto skutečnost zveřejní.

96. [Zrušen]

▼M43

99. V důsledku změny IFRS 3 byl dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, změněn odstavec 5. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně na podnikové kombinace, na něž se vztahuje uvedená změna v IFRS 3.

▼**M52**

100. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 5 a zrušen odstavec 6. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼**M53**

101. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavec 2 a zrušil odstavce 97 a 98. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 38

Nehmotná aktiva

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního ošetření nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný standard. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala nehmotné aktivum výlučně tehdy, když jsou splněna uvedená kritéria. Standard také stanoví, jak vyčíslit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá pro účtování nehmotných aktiv, s výjimkou:

a) nehmotných aktiv, která spadají do rozsahu působnosti jiného standardu;

b) finančních aktiv, která jsou definována v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*;

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

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

▼M52

3. Pokud jiný standard předepisuje pravidla účtování konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se daný standard místo tohoto standardu. Tento standard se například nepoužije pro:

a) nehmotná aktiva držená účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžných obchodních činností (viz IAS 2 *Zásoby*);

▼B

b) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 *Daně ze zisku*);

c) leasingy, které patří do působnosti IAS 17 *Leasingy*;

d) aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*);

▼M32

e) finanční aktiva, která jsou definována v IAS 32. Uznání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka,* IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*;

▼B

f) goodwill nabytý v podnikové kombinaci (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

g) odložené pořizovací náklady a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 stanoví zvláštní požadavky na zveřejnění těchto odložených pořizovacích nákladů, ale nikoliv těchto nehmotných aktiv. Proto požadavky na zveřejnění stanovené v tomto standardu platí i pro tato nehmotná aktiva;

▼B

h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (nebo zahrnutá do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*;

▼M52

i) aktiva vzniklá na základě smluv se zákazníky, která jsou vykazována v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

▼B

4. Některá nehmotná aktiva mohou být umístěna na hmotném nosiči, jako je např. kompaktní disk (v případě počítačového softwaru), právní dokumentace (v případě licence nebo patentu) nebo film. Při určování toho, zda má být konkrétní aktivum, které obsahuje hmotné i nehmotné prvky, posuzováno podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo jako nehmotné aktivum podle tohoto standardu, použije účetní jednotka úsudek k posouzení toho, která složka daného aktiva je podstatnější. Například software pro počítačem řízené strojní zařízení, které nemůže fungovat bez tohoto konkrétního softwaru, se považuje za integrální součást příslušného hardwaru a je s ním zacházeno jako s pozemky, budovami a zařízeními. Totéž platí pro operační systém počítače. V případě, kdy software není nedílnou součástí příslušného hardwaru, považuje se počítačový software za nehmotné aktivum.

5. Tento standard se uplatňuje mimo jiné také na výdaje na reklamu, zaškolení, zahájení činnosti a činnosti výzkumu a vývoje. Činnosti výzkumu a vývoje směřují k vývoji poznatků. Proto, ačkoliv tyto činnosti mohou mít jako výsledek aktivum s hmotnou podstatou (například prototyp), hmotný prvek tohoto aktiva je druhotný ve vztahu k nehmotné složce, kterou se rozumí znalosti ztělesněné v aktivu.

6. Podkladovým aktivem finančního leasingu může být jak hmotné, tak nehmotné aktivum. Po prvotním uznání účtuje nájemce o nehmotném aktivu drženém v rámci finančního leasingu podle tohoto standardu. Práva vyplývající z licenčních smluv pro položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva, jsou vyňata z působnosti IAS 17 a patří do rozsahu působnosti tohoto standardu.

7. Pokud jsou určité činnosti nebo transakce natolik specializované, že vyvolávají účetní případy, které je třeba řešit odlišným způsobem, mohou být vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu. Takové případy vznikají při účtování výdajů na průzkum, vývoj a těžbu ropy, zemního plynu a nerostných ložisek v těžebním průmyslu a v případě pojistných smluv. Proto se tento standard neuplatňuje na výdaje na takovéto činnosti a smlouvy. Tento standard se však uplatňuje na jiná nehmotná aktiva (jako počítačový software) a jiné výdaje (jako náklady na zahájení činnosti) v těžebních odvětvích nebo u pojišťoven.

DEFINICE

▼M33

8. **Následující termíny se v tomto standardu používají v tomto specifickém významu:**

[zrušeno]

(a) [zrušeno]

(b) [zrušeno]

(c) [zrušeno]

▼M12

———————

▼B

Odepisování je systematické rozložení odepisovatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Aktivum je zdroj:

a) ovládaný účetní jednotkou v důsledku minulých událostí a

b) u kterého se očekává plynutí budoucích ekonomických užitků do účetní jednotky.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vykázáno ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ po odečtení jakýchkoli kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné protihodnoty poskytnuté na pořízení aktiva v době jeho nabytí nebo zhotovení nebo – tam, kde je to na místě – částka přiřazená tomuto aktivu při jeho prvotním uznání podle specifických požadavků jiných IFRS, například IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie.*

Odepisovatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady minus zbytková hodnota aktiva.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

Hodnota specifická pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, jejichž vznik účetní jednotka očekává z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti, nebo při vypořádání závazku.

▼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

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.

Peněžní aktiva jsou držené peníze a aktiva, která budou obdržena, v pevných nebo určitelných peněžních částkách.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud by aktivum již bylo ve stáří a stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.

▼B

Doba použitelnosti je:

a) období, po které se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo

b) množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

Nehmotná aktiva

9. Účetní jednotky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a zlepšováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně názvů značek a publikačních titulů). Obvyklými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, práva na obsluhu hypotéky, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.

10. Ne všechny položky uvedené v odstavci 9 však splňují definici nehmotného aktiva, tj. identifikovatelnost, ovládání zdroje a existenci budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka spadající do působnosti tohoto standardu nesplňuje definici nehmotného aktiva, vykazují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Jestliže je však položka nabyta v podnikové kombinaci, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz odstavec 68).

Identifikovatelnost

▼M12

11. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill vykázaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický užitek vznikající z ostatních aktiv nabytých při podnikové kombinaci, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána. Tyto budoucí ekonomické užitkou mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce.

12. Aktivum je identifikovatelné, pokud je buď:

a) oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit a to buď samostatně, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu; nebo

b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

▼B

Ovládání aktiva

13. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže je v její moci získat budoucí ekonomické užitky plynoucí z předmětného zdroje a zamezit ostatním v přístupu k těmto užitkům. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické užitky z nehmotného aktiva vyplývá obvykle ze zákonných práv, která jsou soudně vymahatelná. V případě, že zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání aktiva, poněvadž účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomické užitky jiným způsobem.

14. Budoucí ekonomické užitky mohou plynout ze znalosti trhu a technických poznatků. Účetní jednotka ovládá tyto užitky, pokud jsou například poznatky chráněny zákonnými právy typu autorských práv, konkurenční doložkou smluv (kde je dovolena) nebo právní povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.

15. Účetní jednotka může mít tým kvalifikovaných pracovníků a může být schopna identifikovat jejich kvalifikační rozvoj, kterého dosáhnou školením a který přinese budoucí ekonomické užitky. Účetní jednotka může také očekávat, že pracovníci budou dávat i nadále své znalosti a dovednosti účetní jednotce k dispozici. Účetní jednotka však obvykle neovládá očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí z týmové práce zkušených pracovníků a z jejich školení natolik, aby tyto položky splňovaly definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídící nebo technický talent pravděpodobně nesplní definici nehmotného aktiva, pokud není jeho využití a získání souvisejících očekávaných budoucích ekonomických užitků chráněno zákonnými právy a pokud nesplňuje i ostatní části definice.

16. Účetní jednotka může mít portfolio zákazníků nebo podíl na trhu a očekávat, že vzhledem k úsilí věnovanému budování vztahů se zákazníky budou zákazníci s účetní jednotkou obchodovat i nadále. Pokud však neexistují zákonná práva na ochranu nebo jiné způsoby ovládání vztahů se zákazníky nebo věrnosti zákazníků účetní jednotce, účetní jednotka zpravidla nemá dostatečnou kontrolu nad ekonomickými užitky ze vztahů se zákazníky a z jejich věrnosti, aby tyto položky (např. portfolio zákazníků, podíly na trhu, vztahy se zákazníky, věrnost zákazníků) splňovaly definici nehmotných aktiv. Při neexistenci zákonných práv na ochranu vztahů se zákazníky poskytují důkaz, že účetní jednotka je přesto schopna ovládat očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí ze zákaznických vztahů, směnné transakce související s týmiž nebo podobnými nesmluvními zákaznickými vztahy (mimo ty, které jsou součástí podnikové kombinace). Protože takové směnné transakce jsou také důkazem, že vztahy se zákazníky jsou oddělitelné, splňují tyto vztahy se zákazníky definici nehmotného aktiva.

Budoucí ekonomické užitky

17. Budoucí ekonomické užitky plynoucí z nehmotného aktiva mohou představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užitky plynoucí z využití těchto aktiv účetní jednotkou. Například využití duševního vlastnictví ve výrobním procesu může spíše snižovat budoucí výrobní náklady než zvyšovat budoucí výnosy.

▼B

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje, aby účetní jednotka prokázala, že položka splňuje:

a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 8–17) a

b) kritéria uznání (viz odstavce 21–23).

Tento požadavek se týká nákladů, které byly vynaloženy na počátku na pořízení nebo vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností, a nákladů vynaložených později na jeho rozšíření, výměnu jeho části nebo údržbu.

19. Odstavce 25–32 se zabývají uplatněním kritérií uznání na samostatně pořízená nehmotná aktiva a odstavce 33–43 se zabývají jejich uplatněním na nehmotná aktiva získaná v podnikové kombinaci. Odstavec 44 se týká prvotního ocenění nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace, odstavce 45–47 se zabývají směnou nehmotných aktiv a odstavce 48–50 ošetřením goodwillu vytvořeného vlastní činností. Odstavce 51–67 se zabývají prvotním uznáním a oceňováním nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.

20. Povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů nejspíše slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků ze stávajícího nehmotného aktiva, a nesplňuje definici nehmotného aktiva a kritéria uznání stanovená tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit následné výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu, a ne podniku jako celku. Proto jsou následné výdaje – výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva nebo dokončení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností – jen zřídka uznány v účetní hodnotě aktiva. V souladu s odstavcem 63 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak pořízené externě, tak vytvořené vlastní činností) vždy vykazují v hospodářském výsledku při jejich vynaložení. Je to proto, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.

21. Nehmotné aktivum se uzná výlučně tehdy, když:

a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do účetní jednotky, a

b) je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady aktiva.

22. Účetní jednotka musí posoudit pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků pomocí rozumných a doložitelných předpokladů, které představují nejlepší odhad vedení účetní jednotky o souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po dobu použitelnosti aktiva.

23. Účetní jednotka použije úsudek pro posouzení míry jistoty týkající se přítoku budoucích ekonomických užitků, které lze přiřadit využití aktiva, na základě průkazných informací, které jsou k dispozici v okamžiku prvotního uznání, přičemž větší váhu mají podklady z vnějších zdrojů.

▼B

24. Nehmotné aktivum se prvotně oceňuje pořizovacími náklady.

Samostatné pořízení

▼M12

25. Cena, kterou účetní jednotka zaplatí při samostatném pořízení nehmotného aktiva, obvykle bude odrážet očekávání pravděpodobných budoucích ekonomických užitků z aktiva, které poplynou účetní jednotce v důsledku jeho užívání. Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. U samostatně pořizovaných nehmotných aktiv se proto kritérium uznání pravděpodobnosti z odstavce 21(a) vždy považuje za splněné.

▼B

26. Pořizovací náklady samostatně pořízeného nehmotného aktiva lze navíc obvykle spolehlivě ocenit. To platí zejména tehdy, když je úhrada provedena formou peněžních prostředků nebo ostatních peněžních aktiv.

27. Pořizovací náklady samostatně pořízeného nehmotného aktiva se skládají z:

a) jeho nákupní ceny včetně dovozního cla a nerefundovatelných daní zaplacených při nákupu po odečtu obchodních slev a rabatů a

b) jakýchkoliv nákladů přímo přiřaditelných přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití.

28. Příklady přímo přiřaditelných pořizovacích nákladů jsou:

a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány v IAS 19) vznikající přímo z uvádění aktiva do provozního stavu;

b) honorář pro odborníky vznikající přímo z uvádění aktiva do jeho provozního stavu a

c) náklady na odzkoušení správné funkčnosti aktiva.

29. Příklady výdajů, které nejsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva:

a) náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);

b) náklady na provozování podnikatelské činnosti na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců) a

c) správní a jiné obecné režijní náklady.

30. Uznávání nákladů do účetní hodnoty nehmotného aktiva končí, jakmile je aktivum ve stavu nezbytném k tomu, aby mohlo být provozováno způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto se náklady na používání nebo zavádění nehmotného aktiva na jiném místě nezahrnují do účetní hodnoty tohoto aktiva. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty nehmotného aktiva:

a) náklady vynaložené, když je již aktivum schopno provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, ale ještě nebylo do provozu uvedeno, a

b) počáteční provozní ztráty, například ztráty vznikající, než se vytvoří poptávka po výstupu z příslušného aktiva.

▼B

31. V souvislosti s vývojem nehmotného aktiva dochází k činnostem, které nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu nutného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto vedlejší činnosti se mohou vyskytnout před vývojovými činnostmi nebo v jejich průběhu. Protože nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu potřebného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, jsou výnosy a související náklady vztahující se k těmto činnostem uznány okamžitě v hospodářském výsledku a zahrnuty v odpovídajících kategoriích nákladů a výnosů.

▼M1

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*.

▼B

Pořízení jako součást podnikové kombinace

▼M12

►M33 33. Pokud je nehmotné aktivum nabyto v podnikové kombinaci, pak v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* jsou pořizovací náklady tohoto nehmotného aktiva rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva odráží očekávání účastníků trhu k datu akvizice týkající se pravděpodobnosti, že očekávané budoucí ekonomické užitky z daného aktiva poplynou do účetní jednotky. ◄ Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků, i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. Pravděpodobnostní kritérium uznání v odstavci 21(a)) se tedy u nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci považuje vždy za splněné. Pokud je aktivum nabyté při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existují dostatečné informace potřebné k vyčíslení spolehlivé reálné hodnoty aktiva. Kritérium uznání spolehlivého ocenění z odstavce 21(b) se tak vždy považuje u nehmotných aktiv pořízených při podnikové kombinaci za splněné.

34. Nabyvatel podle tohoto standardu a IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) vykáže k datu akvizice odděleně od goodwillu nehmotné aktivum nabývaného podniku bez ohledu na to, zda aktivum bylo před podnikovou kombinací nabývaným podnikem vykázáno. To znamená, že nabyvatel odděleně od goodwillu uzná jako aktivum projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku, pokud projekt splňuje definici nehmotného aktiva. Projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:

a) splňuje definici aktiva; a

b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vznikl ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

▼M33

Nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci

▼M12

35. Pokud je nehmotné aktivum pořízené při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existuje dostačující informace, podle níž lze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu aktiva. Pokud u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje větší rozsah možných výsledků s různými pravděpodobnostmi, vstupuje tato nejistota do ocenění reálné hodnoty aktiva.

▼M22

36. Nehmotné aktivum nabyté v podnikové kombinaci může být oddělitelné, ale pouze společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. V takových případech nabyvatel vykáže nehmotné aktivum odděleně od goodwillu, ale společně se související položkou.

37. Nabyvatel může vykázat skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv jako jediné aktivum za předpokladu, že mají podobnou dobu použitelnosti. Například termíny „značka“ a „obchodní název“ se často používají jako synonyma pro ochrannou známku a jiná označení. Tyto pojmy jsou však obecnými marketingovými termíny běžně používanými pro skupinu vzájemně se doplňujících aktiv, jako je obchodní značka (nebo značka služby) a její související obchodní jméno, vzorce, recepty a technologické postupy.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Následné výdaje na pořízený probíhající výzkumný a vývojový projekt

42. Náklady na výzkum a vývoj, které:

a) se vztahují k probíhajícímu výzkumnému a vývojovému projektu pořízenému samostatně nebo v podnikové kombinaci a uznanému jako nehmotné aktivum a

b) jsou vynaloženy po pořízení tohoto projektu,

budou účtovány v souladu s odstavci 54–62.

43. Uplatnění požadavků odstavců 54–62 znamená, že následné výdaje na probíhající výzkumný a vývojový projekt, pořízený samostatně nebo v podnikové kombinaci a uznaný jako nehmotné aktivum, jsou:

a) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na výzkum;

b) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud se jedná o výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum podle odstavce 57, a

c) připočteny do účetní hodnoty pořízeného probíhajícího výzkumného a vývojového projektu, pokud se jedná o výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro uznání podle odstavce 57.

▼B

Pořízení prostřednictvím státní dotace

44. V některých případech může být nehmotné aktivum nabyto zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu může dojít tehdy, když stát přidělí účetní jednotce nebo na ni převede nehmotná aktiva, jako jsou letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Podle IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory* si může účetní jednotka zvolit a prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak dotaci v reálné hodnotě. Pokud se účetní jednotka nerozhodne uznat aktivum prvotně v reálné hodnotě, uzná jej prvotně v nominální částce (podle jiného přístupu povoleného v IAS 20) zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití.

Směny aktiv

45. Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se sice zabývá jednoduchou směnou jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny směny popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady takového nehmotného aktiva se oceňují v reálné hodnotě, ledaže a) směnná transakce nemá komerční podstatu nebo b) reálná hodnota nabytého ani přenechaného aktiva není spolehlivě ocenitelná. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže okamžitě odúčtovat přenechané aktivum. Pokud nelze nabyté aktivum ocenit v reálné hodnotě, oceňují se jeho pořizovací náklady účetní hodnotou přenechaného aktiva.

46. Účetní jednotka určí, zda má směnná transakce komerční podstatu, zvážením míry, do jaké lze očekávat změnu jejích budoucích peněžních toků v důsledku transakce. Směnná transakce má komerční podstatu, pokud:

a) parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků z nabytého aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva, nebo

b) pro účetní jednotku specifická hodnota té části činnosti účetní jednotky, která je transakcí ovlivněna, se v důsledku směny změní a

c) rozdíl v případě písmene a) nebo b) je v poměru k reálné hodnotě směněných aktiv významný.

Pro účely určení, zda má směnná transakce komerční podstatu, musí být pro účetní jednotku specifická hodnota té části činnosti účetní jednotky, která je transakcí ovlivněna, založena na peněžních tocích po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý bez toho, aby účetní jednotka musela provádět podrobné propočty.

▼M33

47 Odstavec 21 písm. b) určuje, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva, je, že náklady na pořízení aktiva lze spolehlivě stanovit. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud (a) kolísání rozpětí přiměřených stanovení reálné hodnoty tohoto aktiva je nevýznamné nebo (b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo postoupeného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota postoupeného aktiva, ledaže by reálná hodnota přijatého aktiva byla evidentnější.

▼B

Goodwill vytvořený vlastní činností

48. Goodwill vytvořený vlastní činností nesmí být uznán jako aktivum.

49. V některých případech jsou vynaloženy výdaje s cílem vytvořit budoucí ekonomické užitky, ale jejich výsledkem není nehmotné aktivum, které splňuje kritéria tohoto standardu pro uznání. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako takové, které přispívají ke goodwillu vytvořenému vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (tj. není oddělitelný ani nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný účetní jednotkou, který lze spolehlivě ocenit pořizovacími náklady.

▼M33

50. Rozdíly mezi reálnou hodnotou účetní jednotky a účetní hodnotou jejích identifikovatelných čistých aktiv zjištěné v jakémkoliv okamžiku jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují reálnou hodnotu účetní jednotky. Takové rozdíly však nepředstavují pořizovací náklady nehmotných aktiv ovládaných účetní jednotkou.

▼B

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

51. Někdy je obtížné stanovit, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro uznání, protože není snadné:

a) určit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum, které vytvoří očekávané budoucí ekonomické užitky, a

b) spolehlivě určit pořizovací náklady tohoto aktiva. V některých případech není možno odlišit náklady spojené s vytvořením nehmotného aktiva vlastní činností od nákladů na zachování nebo zlepšení goodwillu vytvořeného vlastní činností nebo od nákladů na běžné každodenní provozní činnosti.

Z tohoto důvodu kromě splnění obecných požadavků pro uznání a prvotní ocenění nehmotného aktiva účetní jednotka uplatní na všechna nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností požadavky a pokyny uvedené v odstavcích 52-67.

52. Pro posouzení toho, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria uznání, účetní jednotka klasifikuje aktiva na vytvořená:

a) ve fázi výzkumu a

b) ve fázi vývoje.

I když jsou pojmy „výzkum“ a „vývoj“ definovány, pojmy „fáze výzkumu“ a „fáze vývoje“ mají pro účely tohoto standardu širší význam.

53. Jestliže není možno při realizaci interního projektu, jehož cílem je vytvoření nehmotného aktiva, odlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, považují se výdaje na tento projekt za výdaje vynaložené pouze ve fázi výzkumu.

Fáze výzkumu

54. Žádné nehmotné aktivum vznikající jako výsledek výzkumu (nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu) nesmí být uznáno. Výdaje na výzkum (nebo na fázi výzkumu v rámci interního projektu) se vykazují do nákladů v období, ve kterém vznikly.

▼B

55. Ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Proto jsou výdaje na výzkum vykázány do nákladů v období, ve kterém vznikly.

56. Příklady výzkumných činností jsou:

a) činnosti zaměřené na získání nových poznatků;

b) vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků;

c) hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb;

d) formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Fáze vývoje

57. Nehmotné aktivum vznikající jako výsledek vývoje (nebo fáze vývoje v rámci interního projektu) se uznává jako aktivum výlučně tehdy, když je účetní jednotka schopna prokázat všechny následující skutečnosti:

a) technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, takže bude možné ho používat nebo prodat;

b) svůj záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat;

c) svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat;

d) způsob, jakým bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Kromě jiného může účetní jednotka prokázat existenci trhu pro výstup z použití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost;

e) dostupnost odpovídajících technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva;

f) svou schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje.

58. Ve vývojové fázi interního projektu je možné za určitých okolností nehmotné aktivum identifikovat a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Je to proto, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než výzkumná fáze.

59. Příklady vývojových činností jsou:

a) návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím;

b) návrh nástrojů, přípravků, forem a matric u nových technologií;

c) návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu;

d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

▼B

60. Za účelem prokázání, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, odhadne účetní jednotka na základě zásad IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* budoucí ekonomické užitky, které mají být z aktiva získány. Pokud bude aktivum vytvářet ekonomické užitky pouze v kombinaci s jinými aktivy, aplikuje se koncept penězotvorných jednotek stanovený v IAS 36.

61. Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získávání užitků z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který poukazuje na nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnost účetní jednotky takové zdroje zabezpečit. V určitých případech může účetní jednotka prokázat dostupnost externích finančních zdrojů i potvrzením věřitelů o jejich ochotě záměr financovat.

62. Kalkulační systém účetní jednotky často umožňuje spolehlivě ocenit náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, jako jsou mzdy a ostatní výdaje vynaložené na zabezpečení autorských práv nebo licencí či vývoj počítačového softwaru.

63. Značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, které jsou vytvořené vlastní činností, nesmějí být uznány jako nehmotná aktiva.

64. Výdaje vynaložené na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, vytvořené vlastní činností, nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku. Proto takové položky nejsou uznány jako nehmotná aktiva.

Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

65. Pořizovacími náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 24 celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro uznání uvedená v odstavcích 21, 22 a 57. Odstavec 71 zakazuje zpětnou aktivaci výdajů dříve uznaných do nákladů.

66. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při tvorbě nehmotného aktiva;

b) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány v IAS 19 Zaměstnanecké požitky) plynoucí z tvorby nehmotného aktiva;

c) poplatky za registraci zákonného práva;

d) odpisy patentů a licencí, které se používají k tvorbě nehmotného aktiva.

IAS 23 stanoví kritéria pro uznání úroků jako součásti pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.

67. Níže uvedené položky nejsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností:

a) prodejní, správní a ostatní obecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje nejsou přímo přiřaditelné k přípravě aktiva pro použití;

b) zjištěné neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného výkonu nehmotného aktiva;

▼B

c) výdaje na zaškolení zaměstnanců pro práci s aktivem.

Příklad ilustrující odstavec 65

Účetní jednotka vyvíjí nový výrobní postup. V roce 20X5 vznikly výdaje ve výši 1 000 MJ ([a]), z toho 900 MJ bylo vynaloženo před 1. prosincem 20X5 a 100 MJ v období od 1. prosince 20X5 do 31. prosince 20X5. Účetní jednotka může prokázat, že 1. prosince 20X5 výrobní postup splnil kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum. Zpětně získatelná částka know-how ztělesněného ve výrobním postupu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti) je odhadnuta na 500 MJ.

Na konci roku 20X5 je výrobní postup uznán jako nehmotné aktivum a jeho pořizovací náklady jsou 100 MJ (výdaje vynaložené od okamžiku, kdy byla splněna kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, což je od 1. prosince 20X5). Výdaje ve výši 900 MJ, které byly vynaloženy před 1. prosincem 20X5, jsou zahrnuté do nákladů, protože kritéria pro jejich uznání nebyla až do 1. prosince 20X5 splněna. Tyto výdaje nejsou součástí pořizovacích nákladů výrobního postupu vykázaného ►**M5** *ve výkazu o finanční situaci* ◄.

V průběhu roku 20X6 vznikly výdaje ve výši 2 000 MJ. Na konci roku 20X6 je zpětně získatelná částka know-how ztělesněného ve výrobním postupu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na jeho dokončení před dosažením jeho použitelnosti) odhadnuta na 1 900 MJ.

Na konci roku 20X6 jsou pořizovací náklady výrobního procesu 2 100 MJ (100 MJ jsou uznané výdaje na konci roku 20X5 a 2 000 MJ jsou výdaje uznané v roce 20X6). Je proto nutno uznat ztrátu ze snížení hodnoty ve výši 200 MJ a upravit účetní hodnotu výrobního postupu před snížením hodnoty (2 100 MJ) na zpětně získatelnou částku (1 900 MJ). Ztráta ze snížení hodnoty bude zrušena v některém z následujících období, pokud budou splněny požadavky pro její zrušení dle IAS 36.

([a]) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách“ (MJ).

UZNÁNÍ NÁKLADŮ

▼M12

68. Výdaje na položku nehmotného aktiva se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou, ledaže:

a) jsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňuje kritéria uznání (viz odstavce 18–67); nebo

b) tato položka je získána při podnikové kombinaci a nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. Pokud nastane takový případ, stává se položka součástí hodnoty vykázané k datu akvizice jako goodwill (viz IFRS 3).

▼M8

69. V některých případech jsou sice vynaloženy výdaje s cílem zajistit pro účetní jednotku budoucí ekonomické užitky, ale není získáno ani vytvořeno nehmotné ani jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. Při dodávce zboží vykáže účetní jednotka takovýto výdaj jako náklad, jakmile získá právo na přístup k tomuto zboží. Při dodávce služeb vykáže účetní jednotka takovýto výdaj jako náklad, jakmile služby přijme. Například výdaje na výzkum se vykazují jako náklady tehdy, kdy jsou vynaloženy (viz odstavec 54), pokud nejsou získány jako součást podnikové kombinace. Příklady ostatních výdajů, které jsou uznány jako náklad v období, kdy vznikly, jsou:

▼B

a) výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje), pokud nejsou takové výdaje zahrnuty do pořizovacích nákladů jednotlivých pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16. Zřizovací výdaje mohou obsahovat náklady na založení společnosti, jako jsou právní a administrativní poplatky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny nebo pobočky (náklady před otevřením) nebo výdaje na zahájení nového provozu nebo výroby nového produktu nebo zavedení nového výrobního postupu (předvýrobní náklady);

b) výdaje na školení;

▼M8

c) výdaje na reklamní a propagační činnosti (včetně zásilkových katalogů);

▼B

d) výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky.

▼M8

69A. Účetní jednotka má právo na přístup ke zboží, pokud toto zboží vlastní. Obdobně má právo na přístup ke zboží, pokud bylo zboží dodavatelem vystavěno v souladu s podmínkami dodavatelské smlouvy a účetní jednotka mohla jeho dodávku požadovat výměnou za platbu. Služby jsou obdrženy v okamžiku, kdy jsou dodavatelem vykonány v souladu se smlouvou o jejich poskytnutí účetní jednotce, nikoli v okamžiku, kdy je účetní jednotka využije, aby poskytla jinou službu, např. reklamu pro zákazníky.

70. Odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za zboží byla provedena dříve, než účetní jednotka získala právo na přístup k tomuto zboží. Obdobně odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za služby byla provedena dříve, než účetní jednotka tyto služby přijala.

▼B

V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány

71. Výdaje na položku nehmotného aktiva, které byly prvotně uznány jako náklady, nesmějí být uznány jako součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu.

▼B

OCEŇOVÁNÍ PO UZNÁNÍ

72. Účetní jednotka si jako své účetní pravidlo zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, nebo model přeceňování podle odstavce 75. Pokud bude nehmotné aktivum vykázáno pomocí modelu přeceňování, všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musí být vykázána pomocí téhož modelu, ledaže pro tato aktiva neexistuje aktivní trh.

73. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, aby přeceňování aktiv nebylo prováděno selektivně a aby v účetních výkazech nebyly vykazovány částky, které představují směsici pořizovacích nákladů a hodnot k různým datům.

Model oceňování pořizovacími náklady

74. Nehmotné aktivum se po prvotním uznání oceňuje pořizovacími náklady sníženými o jakékoliv kumulované odpisy a jakékoliv kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Model přeceňování

75. Nehmotné aktivum se po prvotním uznání vykazuje v přeceněné hodnotě, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o jakékoliv následné kumulované odpisy a jakékoliv následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. ►M33 **Pro přecenění v souladu s tímto standardem musí být reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh.** ◄ Přecenění se musí provádět tak pravidelně, aby se ►M5 ke konci účetního období ◄ účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.

76. Model přecenění neumožňuje:

a) přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva, nebo

b) prvotní uznání nehmotných aktiv v jiném ocenění než pořizovacími náklady.

77. Model přeceňování se používá poté, co bylo aktivum prvotně oceněno pořizovacími náklady. Jestliže však jako aktivum byla uznána pouze část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, protože aktivum nesplňovalo kritéria uznání, dokud nedosáhlo částečného dokončení procesu své tvorby (viz odstavec 65), je možno model přecenění použít pro celé aktivum. Model přeceňování je také možno použít pro nehmotné aktivum, které bylo získáno prostřednictvím státní dotace a bylo uznáno v nominální částce (viz odstavec 44).

►M33 78. Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, i když to nastat může. ◄ Za určitých okolností může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, povolení pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Aktivní trh však nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo ochranné známky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Rovněž platí, že ačkoliv jsou nehmotná aktiva předmětem koupě a prodeje, smlouvy se vyjednávají mezi konkrétními prodávajícími a kupujícími a tyto transakce nejsou příliš časté. Z těchto důvodů nemůže být cena zaplacená za určité aktivum dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty jiného aktiva. Tyto ceny navíc často nejsou veřejně dostupné.

▼B

79. Frekvence přecenění závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv, která jsou přeceňována. Pokud se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je přecenění nezbytné. U některých aktiv dochází ke značným změnám v reálných hodnotách, a proto je nutné jejich každoroční přeceňování. Takto časté přeceňování naopak není nutné u nehmotných aktiv, jejichž reálné hodnoty se nemění příliš významným způsobem.

▼M43

80. Pokud je nehmotné aktivum přeceněno, upraví se účetní hodnota uvedeného aktiva na přeceněnou částku. K datu přecenění je s aktivem nakládáno jedním z následujících způsobů:

a) brutto účetní hodnota se upraví způsobem, který je konsistentní s přeceněním účetní hodnoty aktiva. Například brutto účetní hodnota může být změněna s odkazem na zjistitelné tržní údaje nebo může být upravena úměrně ke změně účetní hodnoty. Oprávky se k datu přecenění upraví tak, aby se rovnaly rozdílu mezi brutto účetní hodnotou a účetní hodnotou aktiva po zohlednění kumulované ztráty ze znehodnocení; nebo

b) oprávky se zruší proti brutto účetní hodnotě aktiva.

Výše úpravy oprávek tvoří část zvýšení nebo snížení účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s odstavci 85 a 86.

▼B

81. Jestliže nehmotné aktivum ve skupině přeceňovaných nehmotných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, vykazuje se toto aktivum v pořizovacích nákladech snížených o jakékoliv kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

▼M33

82. **Jestliže reálnou hodnotu přeceněného nehmotného aktiva již nadále nelze stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva bude jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění odkazem na aktivní trh, snížená o jakékoli následné kumulované odpisy a jakékoli následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty.**

▼B

83. Skutečnost, že pro přeceněné nehmotné aktivum již neexistuje aktivní trh, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje test na snížení hodnoty podle IAS 36.

▼M33

84. Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena odkazem na aktivní trh k datu následného ocenění, použije se model přeceňování od tohoto data.

▼B

►M5 85. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toho zvýšení vykázáno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení ◄ však bude vykázáno v hospodářském výsledku v rozsahu, v jakém ruší snížení účetní hodnoty z přecenění téhož aktiva, které bylo v hospodářském výsledku vykázáno dříve.

▼B

86. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, je toto snížení vykázáno v hospodářském výsledku. ►M5 Toto snížení však bude vykázáno v ostatním úplném výsledku v rozsahu zůstatku fondu z přecenění u tohoto aktiva. Snížení vykázané v ostatním úplném výsledku snižuje částku kumulovanou ve vlastním kapitálu pod označením fond z přecenění. ◄

87. Když se přírůstek z přecenění realizuje, může být kumulativní fond z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden přímo do nerozděleného zisku. Celý přírůstek se může realizovat při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku se však může realizovat využitím aktiva při činnosti účetní jednotky; v takovém případě je částka realizovaného přírůstku dána rozdílem mezi odpisy z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy, které by byly vypočteny z historických pořizovacích nákladů aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku se neprovádí přes ►M5 hospodářský výsledek ◄.

DOBA POUŽITELNOSTI

88. Účetní jednotka posoudí, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá, a pokud je konečná, pak stanoví její délku nebo počet výstupů z používání aktiva do konce jeho doby použitelnosti. Nehmotné aktivum účetní jednotka považuje za aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, pokud na základě analýzy všech relevantních faktorů není možno dohlédnout konce období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky.

89. Vykazování nehmotného aktiva je založeno na době jeho použitelnosti. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odepisováno (viz odstavce 97-106), zatímco nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti odepisováno není (viz odstavce 107-110). Názorné příklady připojené k tomuto standardu ilustrují určování doby použitelnosti různých nehmotných aktiv a následné vykazování těchto aktiv na základě určení jejich doby použitelnosti.

90. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:

a) očekávané využití aktiva v účetní jednotce a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným manažerským týmem;

b) typický životní cyklus aktiva vycházející z veřejně dostupných informací o odhadu použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;

c) technické, technologické, komerční a ostatní druhy opotřebení nebo zastarání;

d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem z aktiva;

e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;

f) úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a úmysl účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout;

▼B

g) doba ovládání aktiva a právní nebo obdobná omezení využití aktiva, např. doba platnosti souvisejících nájemních smluv;

h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

91. Termín „neurčitá“ neznamená „nekonečná“ doba použitelnosti. Doba použitelnosti nehmotného aktiva zohledňuje pouze úroveň budoucích nákladů na údržbu potřebných pro udržení aktiva a jeho standardního výkonu posouzenou v době odhadování doby použitelnosti aktiva a schopnost a úmysl účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout. Závěr, že doba použitelnosti nehmotného aktiva je neurčitá, by neměl záviset na plánovaných budoucích výdajích přesahujících výdaje potřebné pro udržení standardního výkonu aktiva.

▼M47

92. Vzhledem ke stávající zkušenosti s rychlými změnami technologií může docházet k relativně rychlému zastarávání softwaru a mnohých jiných nehmotných aktiv. Proto jejich doba použitelnosti bude v řadě případů krátká. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny výrobku vyrobeného s použitím nehmotného aktiva by mohlo naznačovat očekávanou technologickou nebo obchodní zastaralost aktiva, což by zase mohlo odrážet snížení budoucích ekonomických užitků ztělesněných v aktivu.

▼B

93. Doba použitelnosti nehmotného aktiva může být velmi dlouhá nebo dokonce neurčitá. Nejistota je důvodem k opatrnosti při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva, avšak neospravedlňuje stanovení doby, která je nereálně krátká.

▼M12

94. Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě smluvních nebo jiných zákonných práv, nesmí překročit dobu existence těchto smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší, což závisí na době, po kterou účetní jednotka předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být obnovena, zahrnuje doba použitelnosti takového aktiva i dobu možného obnovení práv, pouze pokud si toto prodloužení může účetní jednotka dovolit bez vynaložení dalších významných nákladů. Doba použitelnosti znovunabytých práv, která jsou při podnikové kombinaci vykázána jako nehmotná aktiva, je dána zbývajícím smluvním obdobím dohodnutým ve smlouvě, v níž je zaručeno dané právo, a nesmí zahrnovat dobu obnovení.

▼B

95. Dobu použitelnosti nehmotného aktiva ovlivňují jak ekonomické, tak právní faktory. Ekonomické faktory určují období, po které bude účetní jednotka přijímat ekonomické užitky z užívání aktiva. Právní faktory mohou omezit období, po které účetní jednotka ovládá přístup k těmto ekonomickým užitkům. Doba použitelnosti se stanovuje jako kratší z období určených těmito faktory.

96. Existence mj. následujících faktorů naznačuje, že účetní jednotka by měla být schopna obnovit smluvní nebo jiná zákonná práva bez vynaložení významných nákladů:

a) existuje důkaz vycházející dle možností z minulých zkušeností, že smluvní nebo jiná zákonná práva budou obnovena. Pokud obnovení závisí na souhlasu třetí strany, zahrnuje tento důkaz i důkaz o tom, že třetí strana souhlas vydá;

b) existuje důkaz, že budou splněny veškeré podmínky nezbytné pro dosažení obnovy, a

▼B

c) náklady účetní jednotky na obnovu nejsou významné v porovnání s budoucími ekonomickými užitky očekávanými účetní jednotkou v důsledku obnovy.

Pokud jsou náklady na obnovu v porovnání s budoucími ekonomickými užitky plynoucími z obnovy významné, představují náklady na obnovu v podstatě náklady na pořízení nového nehmotného aktiva k datu obnovy.

NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU POUŽITELNOSTI

Doba odepisování a odpisová metoda

97. Odepisovatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být rozložena systematicky na celé období jeho použitelnosti. Odepisování nehmotného aktiva začne od okamžiku, kdy je aktivum k dispozici pro používání, tedy jakmile je aktivum na místě a ve stavu nezbytném pro jeho provozování způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odepisování nehmotného aktiva skončí ke dřívějšímu z těchto dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené k prodeji (nebo zařazeno do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5, nebo datum, kdy je aktivum odúčtováno. Použitá odpisová metoda vychází ze způsobu, jakým bude účetní jednotka spotřebovávat budoucí ekonomické užitky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou vykázány v hospodářském výsledku daného období, pokud je tento nebo jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.

▼M8

98. Pro systematické rozložení odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různé odpisové metody. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, metoda snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě očekávaného způsobu spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná, ledaže se změní způsob spotřeby budoucích ekonomických užitků z tohoto aktiva.

▼M47

98A. Existuje vyvratitelný předpoklad, že odpisová metoda, která je založena na výnosu generovaném činností, jež zahrnuje užívání nehmotného aktiva, není vhodná. Výnos generovaný činností, jež zahrnuje užívání nehmotného aktiva, obvykle odráží faktory, které přímo nesouvisejí se spotřebou ekonomických užitků ztělesněných v nehmotném aktivu. Výnos je například ovlivněn jinými vstupy a procesy, prodejními činnostmi a změnami objemu prodeje a cen. Cenová složka výnosu může být ovlivněna inflací, která nemá žádný dopad na způsob, jakým je aktivum spotřebováno. Tento předpoklad lze vyvrátit pouze za určitých výjimečných okolností:

a) v případě, že je nehmotné aktivum vyjádřeno jako měřítko výnosu podle odstavce 98C nebo

b) lze prokázat, že výnos a spotřeba ekonomických užitků nehmotného aktiva spolu úzce souvisejí.

▼M47

98B. Při výběru vhodné odpisové metody podle odstavce 98 může účetní jednotka určit převládající omezující faktor, který je nedílnou součástí nehmotného aktiva. Například ve smlouvě, která stanoví práva účetní jednotky na užívání nehmotného aktiva, se může upřesnit, že jednotka má právo užívat nehmotné aktivum během předem stanoveného počtu let (tj. času), do dosažení počtu vyrobených jednotek nebo pevně stanovené celkové částky výnosu, který má být generován. Určení převládajícího omezujícího faktoru by mohlo být východiskem pro určení vhodného základu pro odepisování, je však možné použít i jiný základ, který přesněji vystihuje očekávaný průběh spotřeby ekonomických užitků.

98C. V případě, že převládajícím omezujícím faktorem, který je nedílnou součástí nehmotného aktiva, je dosažení určité prahové hodnoty výnosu, může být vhodným základem pro odepisování výnos, jenž má být generován. Účetní jednotka například může získat koncesi na průzkum a těžbu zlata ve zlatém dole. Uplynutí doby platnosti smlouvy by mohlo být vázáno na dosáhnutí určitého pevně stanoveného celkového výnosu z těžby (ve smlouvě se např. může umožnit těžba zlata až do okamžiku, kdy celkový kumulativní výnos z prodeje zlata dosáhne 2 miliard MJ), a nikoli na dobu trvání těžby nebo množství vytěženého zlata. Jiným příkladem by mohlo být právo na provozování zpoplatněné komunikace, které by bylo vázáno na dosažení pevně stanovené celkové částky výnosu z kumulativního vybíraného mýtného (ve smlouvě by se např. povolovalo provozování zpoplatněné komunikace až do dosažení kumulativního výnosu z mýtného za její použití ve výši 100 milionů MJ). V případě, že byl ve smlouvě jako převládající omezující faktor pro užíváni nehmotného aktiva určen výnos, může být jako vhodný základ pro odepisování nehmotného aktiva určen výnos, jenž má být vytvořen, avšak pod podmínkou, že smlouva stanoví pevnou celkovou částku výnosu, jež má být vytvořena, na jejímž základě bude odpis určen.

▼B

99. Odpisy se obvykle uznávají v hospodářském výsledku. Někdy se však budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebují na vytvoření jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu tvoří součást pořizovacích nákladů tohoto jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Odpisy nehmotných aktiv využitých ve výrobním procesu například zvyšují účetní hodnotu zásob (viz IAS 2 *Zásoby*).

Zbytková hodnota

▼M33

100. **Zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti je nulová, pokud neplatí, že:**

▼B

a) existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti, nebo

▼M33

b) **existuje aktivní trh (v souladu s jeho definicí v IFRS 13) pro toto aktivum a:**

▼B

i) zbytková hodnota může být určena odkazem na tento trh a

ii) je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva.

▼B

101. Odepisovatelná částka aktiva s konečnou dobou použitelnosti je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota jiná než nulová znamená, že účetní jednotka očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti.

102. Odhad zbytkové hodnoty aktiva je založen na částce, kterou je možno získat z vyřazení aktiva, určené podle cen převládajících v okamžiku odhadu pro prodej podobných aktiv, která dosáhla konce své doby použitelnosti a byla používána za podmínek podobných podmínkám, za nichž bude používáno aktivum, pro něž je odhad tvořen. Zbytková hodnota je přezkoumávána minimálně na konci každého účetního období. Změna zbytkové hodnoty aktiva se účtuje jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

103. Zbytková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit až na částku rovnou účetní hodnotě daného aktiva nebo vyšší. Pokud se tak stane, je odepisovaná částka aktiva rovna nule až do okamžiku, kdy se jeho zbytková hodnota sníží pod jeho účetní hodnotu.

Přezkoumání doby odepisování a odpisové metody

104. Doba odepisování a odpisová metoda nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být přezkoumána minimálně na konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti významně liší od předchozích odhadů, mění se podle toho i doba odepisování. Pokud dochází k významné změně očekávaného způsobu spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva, mění se odpisová metoda tak, aby tyto změny odrážela. Takové změny se účtují jako změny v účetních odhadech podle IAS 8.

105. V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není stanovena vhodně. Například uznání ztráty ze snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.

106. V průběhu času se může změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomických užitků z nehmotného aktiva plynoucích do účetní jednotky. Například se může zjistit, že metoda snižujícího se základu je vhodnější než metoda lineární. Jiným příkladem je, když využití práv plynoucích z licence je odloženo z důvodu nedořešení jiných částí podnikatelského plánu. V tomto případě je možné, že ekonomické užitky plynoucí z aktiva budou získány až v pozdějším období.

NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITOU DOBOU POUŽITELNOSTI

107. Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje.

108. V souladu s IAS 36 musí účetní jednotka testovat nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti na snížení hodnoty porovnáváním jeho zpětně získatelné částky s jeho účetní hodnotou

a) každoročně a

b) kdykoliv se objeví náznak, že hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout.

▼B

Přezkoumání posouzení doby použitelnosti

109. Dobu použitelnosti nehmotného aktiva, které se neodepisuje, je nutno přezkoumávat v každém účetním období, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto aktiva posouzena jako neurčitá. Pokud již netrvají, musí být zaúčtována změna posouzení doby použitelnosti z neurčité na konečnou jako změna v účetním odhadu podle IAS 8.

110. Podle IAS 36 přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčité na konečnou může být indikátorem jeho znehodnocení. Proto musí účetní jednotka provést test na snížení hodnoty aktiva porovnáním jeho zpětně získatelné částky určené podle IAS 36 s jeho účetní hodnotou a uznáním případného převisu účetní hodnoty nad zpětně získatelnou částkou jako ztráty ze snížení hodnoty aktiva.

ZPĚTNÁ ZÍSKATELNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

111. Pro určení toho, zda došlo ke snížení hodnoty nehmotného aktiva, se postupuje podle IAS 36. Uvedený standard vysvětluje, kdy a jak má účetní jednotka přezkoumávat účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětně získatelnou částku a kdy uznává nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

112. Nehmotné aktivum musí být odúčtováno:

a) při vyřazení, nebo

b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

113. Zisk nebo ztráta vznikající z odúčtování nehmotného aktiva se určují jako rozdíl mezi případným čistým výtěžkem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva. Vykáže se v hospodářském výsledku v období, kdy je aktivum odúčtováno (pokud IAS 17 nevyžaduje jiné ošetření v případě zpětného leasingu). Zisky z vyřazení se neklasifikují jako výnosy.

▼M52

114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu nebo darování). Datem vyřazení nehmotného aktiva je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad tímto aktivem v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. IAS 17 se použije v případě prodeje a zpětného pronájmu.

▼B

115. Pokud podle zásady pro uznání aktiva z odstavce 21 uzná účetní jednotka v účetní hodnotě aktiva náklady na obměnu části nehmotného aktiva, pak musí odúčtovat účetní hodnotu obměněné části. Pokud účetní jednotka není schopna určit účetní hodnotu obměněné části, může jako odhad pořizovacích nákladů obměněné části k okamžiku, kdy byla pořízena nebo vytvořena vlastní činností, použít náklady na obměnu.

▼M12

115A. V případě znovunabytých práv při podnikové kombinaci je jejich případná účetní hodnota použita při vyčíslení přínosu nebo ztráty z jejich opětovného vydání, pokud jsou taková práva v následném období opětovně vydána (prodána) třetí straně.

▼M52

116. Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vznikajících z odúčtování nehmotného aktiva, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

▼B

117. Odepisování nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti nekončí ukončením jeho používání, ledaže by bylo zcela odepsáno nebo klasifikováno jako držené k prodeji (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5.

ZVEŘEJNĚNÍ

Obecně

118. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:

a) zda jsou doby použitelnosti konečné nebo neurčité, a v případě konečných dob jejich délku nebo použité odpisové sazby;

b) odpisové metody použité pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti;

c) hrubou účetní hodnotu a jakékoliv akumulované odpisy (agregované s akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a na konci období;

d) řádky ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;

e) sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období, ukazující:

i) přírůstky, z toho zvlášť z vlastní činnosti, pořízené samostatně a pořízené prostřednictvím podnikových kombinací,

ii) aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 a jiná vyřazení,

iii) přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 75, 85 a 86 a ztrát ze snížení hodnoty uznaných nebo zrušených jako ►M5 v ostatním úplném výsledku ◄ podle IAS 36 (pokud existují),

iv) ztráty ze snížení hodnoty uznané v hospodářském výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují),

v) ztráty ze snížení hodnoty zrušené v hospodářském výsledku během období podle IAS 36 (pokud existují),

vi) jakékoliv odpisy vykázané během období,

▼B

vii) čisté kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu účetní závěrky na měnu vykazování a z přepočtu zahraničních jednotek na měnu vykazování účetní jednotky a

viii) ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.

119. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím při činnosti účetní jednotky. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:

a) značky;

b) názvy periodik a publikační tituly;

c) počítačový software;

d) licence a koncese;

e) autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva;

f) receptury, formy, modely, návrhy a prototypy a

g) nedokončená nehmotná aktiva.

Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či sdruženy do menších či větších skupin, pokud toto členění poskytne více relevantních informací uživatelům účetní závěrky.

120. Kromě informací požadovaných odst. 118 písm. e) bodem iii) až v) účetní jednotka zveřejní informace o snížení hodnoty nehmotných aktiv podle IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila podstatu a výši změny účetního odhadu, která má významný dopad na běžné období nebo u níž se očekává významný dopad na následující období. Toto zveřejnění se týká změn:

a) posouzení doby použitelnosti nehmotného aktiva;

b) odpisové metody, nebo

c) zbytkových hodnot.

122. Účetní jednotka dále zveřejní:

a) účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti a důvody podporující závěr, že doba použitelnosti je neurčitá. Při uvádění těchto důvodů účetní jednotka musí popsat faktory, které hrály významnou roli při určování, že aktivum má neurčitou dobu použitelnosti;

b) popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odepisování jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou významná pro účetní závěrku účetní jednotky;

c) u nehmotných aktiv nabytých prostřednictvím státní dotace a oceněných při prvotním uznání reálnou hodnotou (viz odstavec 44):

i) reálnou hodnotu, ve které byla tato aktiva prvotně uznána,

▼B

ii) účetní hodnotu těchto aktiv a

iii) zda byla tato aktiva po uznání oceňována podle modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění;

d) existenci a účetní hodnotu nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena, a účetní hodnotu nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků;

e) výši smluvních závazků k pořízení nehmotných aktiv.

123. Při uvádění faktorů, které jsou důležité pro rozhodnutí o neurčité době použitelnosti nehmotného aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu seznam faktorů v odstavci 90.

Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění

▼M33

124. **Pokud jsou nehmotná aktiva účtována v přeceněných částkách, musí účetní jednotka zveřejnit následující:**

a) **podle skupin nehmotných aktiv:**

▼B

i) datum účinnosti přecenění,

ii) účetní hodnotu přeceněných nehmotných aktiv a

▼M33

iii) **účetní hodnotu, která by byla vykázána, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována po uznání pomocí modelu pořizovacích nákladů podle odstavec 74; a**

b) **výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, s uvedením změn v průběhu období, a jakákoliv omezení týkající se rozdělení zůstatku akcionářům.**

c) [zrušeno]

▼B

125. Pro potřeby zveřejnění je někdy nezbytné sdružit skupiny přeceňovaných aktiv do širších skupin. Skupiny však sdružit nelze, jestliže by výsledkem sdružení byla skupina nehmotných aktiv obsahující částky vyčíslené jak podle modelu pořizovacích nákladů, tak podle modelu přecenění.

Výdaje na výzkum a vývoj

126. Účetní jednotka zveřejní agregované částky výdajů na výzkum a vývoj uznaných během období jako náklady.

127. Výdaje na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady přímo přiřaditelné výzkumné a vývojové činnosti (viz odstavec 66 a 67, kde jsou uvedeny pokyny pro to, jaké druhy výdajů mají být zahrnuty za účelem zveřejnění požadovaného v odstavci 126).

Ostatní informace

128. Doporučuje se, ale není požadováno, aby účetní jednotka zveřejnila následující informace:

a) popis všech plně odepsaných nehmotných aktiv, která se používají, a

▼B

b) stručný popis významných nehmotných aktiv ovládaných účetní jednotkou, která ale nejsou uznána jako aktiva, protože nevyhovují kritériím pro uznání dle tohoto standardu nebo protože byla pořízena nebo vytvořena v období před platností IAS 38 *Nehmotná aktiva* vydaného v roce 1998.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

▼M12

_____

130. Účetní jednotka použije tento standard na:

▼B

a) účtování nehmotných aktiv nabytých v podnikových kombinacích s datem smlouvy 31. března 2004 nebo později a

b) účtování všech ostatních nehmotných aktiv prospektivně od začátku prvního ročního účetního období počínajícího 31. března 2004 nebo později. Proto účetní jednotka neupraví účetní hodnotu nehmotných aktiv uznaných k témuž datu. Avšak k témuž datu musí účetní jednotka použít tento standard na přehodnocení doby použitelnosti takových nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní účetní jednotka odhad doby použitelnosti nehmotného aktiva, bude tato změna zaúčtována jako změna účetního odhadu podle IAS 8.

130A. Účetní jednotka použije změny v odstavci 2 pro roční období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 6 pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i uvedené změny.

▼M5

130B IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavce 85, 86 a 118(e)(iii). 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.

▼M22

130C. Standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) změnil odstavce 12, 33–35, 68, 69, 94 a 130, zrušil odstavce 38 a 129 a vložil nový odstavec 115A. *Zdokonalení IFRS* vydaná v dubnu 2009 změnila odstavce 36 a 37. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období počínající 1. červencem 2009 nebo později. Částky vykázané jako nehmotná aktiva a goodwill v předešlých podnikových kombinacích se proto nepřizpůsobí. Pokud účetní jednotka použije standard IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, použije pro dané předešlé období i tyto změny a tuto skutečnost zveřejní.

▼M8

130D. Odstavce 69, 70 a 98 byly změněny a nový odstavec 69A byl vložen prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny 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

_____

▼M32

130F. IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 3 písm. e). Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

130G. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 a 124 a zrušil odstavce 39–41 a 130E. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M43

130H. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněn odstavec 80. 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.

130I. Účetní jednotka použije změnu, která byla provedena dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, na všechna přecenění vykázaná v ročních obdobích počínajících dnem prvotního použití uvedené změny nebo později a v bezprostředně předcházejícím ročním období. Účetní jednotka může také prezentovat upravené srovnávací informace za předchozí vykázané období, ale není povinna tak učinit. Pokud účetní jednotka vykazuje neupravené srovnávací informace za jakákoli dřívější období, musí jasně popsat, které informace nebyly upraveny, uvést, že byly vykázány na jiném základě, a tento základ vysvětlit.

▼M47

130J. *Vyjasnění přípustných metod odpisů a amortizace* (Změny IAS 16 a IAS 38), které bylo vydáno v květnu 2014, mění odstavce 92 a 98 a vkládá nové odstavce 98 A–98C. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční účetní období začínající 1. lednem 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M52

130K. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 3, 114 a 116. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼B

Směny podobných aktiv

131. Požadavek uvedený v odstavci 129 a odst. 130 písm. b) na prospektivní použití tohoto standardu znamená, že pokud byla směna aktiv oceněna před datem účinnosti tohoto standardu na základě účetní hodnoty přenechaného aktiva, účetní jednotka nemění účetní hodnotu nabytého aktiva tak, aby odrážela jeho reálnou hodnotu k datu akvizice.

▼B

Dřívější použití

132. Účetním jednotkám, na které se vztahuje odstavec 130, se doporučuje uplatnit požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 130. Avšak pokud účetní jednotka použije tento standard před tímto datem účinnosti, musí současně použít IFRS 3 a IAS 36 (ve znění novely z roku 2004).

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÉHO V ROCE 1998)

133. Tento standard nahrazuje IAS 38 *Nehmotná aktiva* (vydaný v roce 1998).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 39

Finanční nástroje: účtování a oceňování

▼M53 _____

▼B

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M53

2. Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů v rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje* v takovém rozsahu (pokud vůbec), v jakém:

a) IFRS 9 umožňuje uplatnit požadavky tohoto standardu týkající se zajišťovacího účetnictví a

b) je daný finanční nástroj součástí zajišťovacího vztahu, který splňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví v souladu s tímto standardem.

▼B

i) pro pohledávky vyplývající z leasingu zaúčtované pronajímatelem platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování a snížení hodnoty (viz odstavce 15–37, 58, 59, 63–65 a dodatek A, odstavce AG36–AG52 a AG84–AG93),

ii) pro závazky z finančního leasingu zaúčtované nájemcem platí ustanovení tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 39–42 a dodatek A, odstavce AG57–AG63) a

iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí ustanovení tohoto standardu o vložených derivátech (viz odstavce 10–13 a dodatek A, odstavce AG27–AG33);

c) práva a závazky zaměstnavatelů vůči zaměstnancům vyplývající z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;

▼M6

d) finančních nástrojů vydaných účetní jednotkou, které splňují definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a opčních poukázek) nebo které musejí být klasifikovány jako kapitálové nástroje v souladu s odstavci 16A 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 výše v bodě (a);

▼B

e) práva a závazky vyplývající z i) pojistné smlouvy definované v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, pokud se nejedná o práva a závazky emitenta podle pojistné smlouvy, která splňuje definici smlouvy o finanční záruce podle odstavce 9, nebo ii) ze smlouvy, která spadá do působnosti IFRS 4, protože obsahuje prvek 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 (viz odstavce 10–13 a dodatek A, odstavce AG27–AG33). Pokud navíc smluvní strana poskytující finanční záruku předem explicitně stanovila, že takové smlouvy považuje za smlouvy pojistné a použila při jejich účtování postupy platné pro pojistné smlouvy, může tato strana sama rozhodnout, použije-li pro tyto smlouvy tento standard nebo IFRS 4 (viz odstavce AG4 a AG4A). Poskytovatel může tato rozhodnutí činit smlouvu od smlouvy, ale volbu nelze pro danou smlouvu následně změnit;

▼M12

_____

▼M38

g) jakékoli forwardové smlouvy mezi nabyvatelem a prodávajícím akcionářem na nákup nebo prodej nabývané společnosti, v jehož důsledku vznikne podniková kombinace zahrnutá do rozsahu působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace* k budoucímu datu akvizice. Trvání této forwardové smlouvy by nemělo přesáhnout přiměřenou lhůtu běžně potřebnou k získání všech požadovaných povolení a k dokončení transakce.

▼B

h) úvěrové přísliby s výjimkou úvěrových příslibů uvedených v odstavci 4. U úvěrových příslibů, které nespadají do působnosti tohoto standardu, bude výstavce úvěrového příslibu postupovat podle IAS 37. Pro všechny úvěrové přísliby však platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování (viz odstavce 15–42 a dodatek A odstavce AG36–AG63);

i) finanční nástroje, smlouvy a závazky vyplývající z úhrad vázaných na akcie, které upravuje IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*, s výjimkou smluv spadajících do působnosti odstavců 5–7 tohoto standardu, pro které platí tento standard;

j) práva na náhradu výdajů, jež účetní jednotce vzniknou v souvislosti s vypořádáním závazku, který je zaúčtován jako rezerva v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nebo v souvislosti s nímž účetní jednotka zaúčtovala rezervu podle IAS 37 v předchozím účetním období;

▼M52

k) práva a závazky spadající 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 se standardem IFRS 9.

▼M52

2A **Požadavky na znehodnocení podle tohoto standardu se použijí na ta práva, u nichž IFRS 15 stanoví, že se pro účely zaúčtování ztrát ze znehodnocení účtují v souladu s tímto standardem.**

▼B

3. [Zrušen]

▼M53

4–7 [zrušen]

▼B

DEFINICE

▼M53

8. Pojmy definované v IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 se v tomto standardu používají ve významu popsaném v dodatku A IFRS 13, v dodatku A IFRS 9 v a odstavci 11 standardu IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 definují následující pojmy:

— naběhlá hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku

— odúčtování

— derivát

— metoda efektivní úrokové míry

— efektivní úroková míra

— kapitálový nástroj

— reálná hodnota

— finanční aktivum

— finanční nástroj

— finanční závazek

a poskytují vodítko pro použití těchto definic.

▼M43

9. **V tomto standardu jsou použity následující pojmy s přesně stanoveným významem:**

▼M53

———————

▼B

Definice týkající se zajišťovacího účetnictví

Závazný příslib je závazná dohoda o směně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu datu.

Očekávaná transakce je nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.

Zajišťovací nástroj je derivát nebo (pouze pro účely zajištění rizika změn měnových kurzů) nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek, u nichž se očekává, že reálná hodnota nebo peněžní toky z nich plynoucí započtou změny reálné hodnoty zajištěné položky (definici zajišťovacího nástroje rozpracovávají odstavce 72–77 a dodatek A, odstavce AG94–AG97).

▼B

Zajištěná položka je aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky, která a) vystavuje účetní jednotku riziku změn v reálné hodnotě nebo v budoucích peněžních tocích a b) je vymezena jako zajištěná (definici zajištěné položky rozpracovávají odstavce 78–84 a dodatek A odstavce AG98–AG101).

Účinnost zajištění je stupeň, ve kterém jsou změny reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky započteny se změnami reálné hodnoty nebo peněžních toků plynoucích ze zajišťovacího nástroje (viz dodatek A odstavce AG105–AG113).

▼M53

_____

▼B

ZAJIŠTĚNÍ

▼M53

71. **Pokud účetní jednotka použije IFRS 9 a nezvolila si jako svá účetní pravidla, že bude i nadále uplatňovat požadavky na zajišťovací účetnictví dle tohoto standardu (viz odstavec 7.2.19 IFRS 9), musí uplatnit požadavky na zajišťovací účetnictví uvedené v kapitole 6 IFRS 9. Pro zajištění reálné hodnoty části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků vůči úrokovému riziku však účetní jednotka může v souladu s odstavcem 6.1.3 IFRS 9 namísto požadavků IFRS 9 uplatnit požadavky zajišťovacího účetnictví uvedené v tomto standardu. V tom případě musí účetní jednotka uplatnit také zvláštní požadavky týkající se vykazování zajištění reálné hodnoty při zajištění portfolia proti úrokovému riziku (viz odstavce 81 A, 89 A a AG114–AG132).**

▼B

Zajišťovací nástroje

Co může být zajišťovacím nástrojem

72. Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat deriváty jako zajišťovací nástroje, musí však splňovat podmínky definované v odstavci 88, vyjma některých vystavených opcí (viz dodatek A odstavec AG94). Nicméně nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek lze použít jako zajišťovací nástroj pouze pro účely zajištění měnového rizika.

▼M8

73. Pro účely zajišťovacího účetnictví mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze nástroje s nespřízněnou stranou (tj. jednotkou mimo skupinu nebo danou účetní jednotku). Jednotlivé účetní jednotky ve skupině mohou samozřejmě také realizovat zajišťovací transakce s jinými účetními jednotkami ve skupině, stejně tak jako divize v rámci účetní jednotky mohou realizovat zajišťovací transakce s jinými divizemi v rámci téže účetní jednotky. Avšak jakékoli takové transakce v rámci skupiny budou při konsolidaci vyloučeny. Z tohoto důvodu takové zajišťovací transakce nesplňují podmínky pro zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce skupiny. Nicméně mohou splňovat podmínky pro zajišťovací účetnictví v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek v rámci skupiny, a to za předpokladu, že jsou realizovány s jednotkou nespřízněnou s vykazovanou účetní jednotkou.

▼B

Použití zajišťovacího nástroje

74. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje se obvykle vyčísluje jako celek jednotným způsobem a faktory, které způsobují změny v reálné hodnotě, jsou vzájemně provázané. Účetní jednotka tedy přiřazuje zajišťovací vztah zajišťovacímu nástroji jako celku. Jediné povolené výjimky jsou:

a) oddělení vnitřní hodnoty a časové hodnoty opční smlouvy, přičemž funkci zajišťovacího nástroje bude plnit pouze změna vnitřní hodnoty opce a změna časové hodnoty bude vyloučena, a

b) oddělení úrokové složky a spotové ceny forwardové smlouvy.

Tyto výjimky jsou povoleny, protože vnitřní hodnotu opce a prémii u forwardové transakce je obvykle možné měřit odděleně. Dynamická zajišťovací strategie, která je založena na hodnocení vnitřní i časové hodnoty opční smlouvy, splňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví.

75. Pro účely zajišťovacího vztahu je možné jako zajišťovací nástroj použít část celého zajišťovacího nástroje, např. 50 % jeho jmenovité hodnoty. Zajišťovací vztah však nemůže trvat jen část období, po které zajišťovací nástroj existuje.

76. Jednotlivý zajišťovací nástroj lze použít k zajištění více typů rizik za předpokladu, že a) je možné jasně identifikovat zajišťovaná rizika, b) je možné prokázat účinnost zajištění a c) je možné zajistit, aby existovalo specifické určení zajišťovacího nástroje a různých rizikových pozic.

77. Dva nebo více derivátů, resp. jejich části (nebo v případě zajištění měnového rizika dva nebo více nederivátů nebo jejich části nebo kombinace derivátů a nederivátů nebo jejich částí), je možné vzájemně kombinovat a použít společně jako jeden zajišťovací nástroj, včetně případu, kdy riziko (nebo rizika) vyplývající z některých derivátů kompenzuje (kompenzují) rizika plynoucí z jiných. Úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který kombinuje vystavenou a drženou opci, však nesplňuje podmínky pro zajišťovací nástroj, pokud se v tomto případě jedná o čistou vystavenou opci (tj. takovou, za kterou je obdržena čistá opční prémie). Podobně dva nebo více nástrojů (resp. jejich části) je možné použít jako zajišťovací nástroje pouze tehdy, když ani jeden z nich není vystavenou nebo čistou vystavenou opcí.

Zajištěné položky

Co může být zajištěnou položkou

78. Zajištěnou položkou může být zaúčtované aktivum nebo závazek, nezaúčtovaný závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky. Zajištěnou položkou tedy může být a) jednotlivé aktivum, závazek, závazný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční jednotky nebo b) skupina aktiv, závazků, závazných příslibů, vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí nebo čistých investic do zahraniční jednotky s podobnými charakteristikami rizik nebo c) v případě portfolia, kde je zajištěna pouze úroková míra, části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků, mezi které je zajišťované riziko rozloženo.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Pro účely zajišťovacího účetnictví lze jako zajištěné položky určit pouze aktiva, závazky, závazné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce, které se týkají strany stojící mimo účetní jednotku. ◄ ►M38 Z toho vyplývá, že zajišťovací účetnictví lze použít u transakcí mezi účetními jednotkami v rámci jedné skupiny 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 v IFRS 10, kde nebudou transakce mezi investiční jednotkou a jejími dceřinými společnostmi oceněné v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty vyloučeny z konsolidované účetní závěrky. ◄ V souladu s IAS 21 nejsou kurzové zisky a ztráty z vnitroskupinových peněžních položek plně vyloučeny z konsolidace, 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, jestliže tato transakce je oceněna v jiné než funkční měně účetní jednotky, která se účastní této transakce, a měnové riziko ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

Použití zajištěné položky

81. Jestliže je zajištěnou položkou finanční aktivum nebo finanční závazek, může být proti riziku zajištěna pouze část peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky nebo část její reálné hodnoty (jako jsou jeden nebo více vybraných smluvních peněžních toků nebo jejich částí nebo procentuální podíl z jejich reálné hodnoty), a to za předpokladu, že je možné změřit účinnost zajištění. Jako zajištěné riziko může být například použita identifikovatelná a samostatně měřitelná část úrokové angažovanosti účetní jednotky v úročeném aktivu nebo závazku (jako je bezriziková úroková míra nebo komponenta standardní úrokové míry celkové úrokové angažovanosti účetní jednotky v zajištěném nástroji).

81A. U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a to pouze u takovéhoto zajištění) může být zajištěná část vymezena částkou v určité měně (např. částkou v dolarech, eurech, librách nebo randech), tj. zajištěnou položkou nejsou konkrétní aktiva (resp. závazky). Portfolio sice může (pro účely řízení rizika) zahrnovat aktiva i závazky, avšak vykázaná částka je částka zahrnující aktiva nebo závazky. Zajištění čisté částky zahrnující aktiva i závazky není dovoleno. Účetní jednotka může zajistit část úrokového rizika spojeného s touto zajištěnou částkou. Například v případě zajištění portfolia obsahujícího aktiva s možností předčasného splacení se účetní jednotka může zajistit proti změně reálné hodnoty vyplývající ze změny zajištěné úrokové míry podle očekávaných, nikoli smluvních termínů fixace úrokové míry. […].

▼B

Použití nefinančních položek jako zajištěných položek

82. Nefinanční aktivum nebo závazek může být zajištěnou položkou pro účely zajištění a) měnových rizik nebo b) jako celek pro zajištění všech rizik, protože je obtížné oddělit a kvantifikovat příslušnou část peněžních toků nebo změnu reálné hodnoty přiřaditelnou k jiným než měnovým rizikům.

Použití skupiny položek jako zajištěných položek

83. Podobná aktiva nebo podobné závazky se mohou agregovat a zajistit jako skupina, pouze pokud jsou jednotlivá aktiva nebo jednotlivé závazky ve skupině vystaveny stejnému riziku, které je označeno jako zajišťované. Navíc změna reálné hodnoty jednotlivých položek skupiny plynoucí ze zajištěného rizika musí být přibližně v proporcionálním poměru k celkové změně reálné hodnoty zajišťovaného rizika celé skupiny položek.

84. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka posuzuje účinnost zajištění porovnáním změny reálné hodnoty nebo peněžního toku zajišťovacího nástroje (nebo skupiny podobných zajišťovacích nástrojů) se zajištěnou položkou (nebo skupinou podobných zajištěných položek), porovnání zajišťovacího nástroje s celkovou čistou pozicí (např. s rozdílem všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a podobnou splatností) a nikoli se specifickou zajištěnou položkou nesplňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví.

Zajišťovací účetnictví

85. Zajišťovací účetnictví zaúčtuje dopad po započtení změn v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje a zajištěné položky na zisk nebo ztrátu.

86. Existují tři typy zajišťovacího vztahu:

a) *zajištění reálné hodnoty*: zajištění změn reálné hodnoty aktiva nebo závazku nebo nezaúčtovaného závazného příslibu nebo identifikované části takového aktiva, závazku nebo závazného příslibu, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které mohou mít vliv na zisk nebo ztrátu;

b) *zajištění peněžních toků*: zajištění změn peněžních toků, i) které plynou z konkrétních rizik spojených s aktivem nebo závazkem (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků s proměnlivou úrokovou mírou) nebo s vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí a ii) které mohou ovlivnit zisk nebo ztrátu;

c) *zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*, jak je definována v IAS 21.

87. Zajištění měnového rizika ze závazného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.

▼M53

88. **O zajišťovacím vztahu se účtuje jako o zajištění podle odstavců 89–102 pouze v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky:**

▼B

a) na počátku zajištění je formální vznik a zdokumentování zajišťovacího vztahu, cílů účetní jednotky v oblasti řízení rizik a strategie při realizaci zajištění. Toto zdokumentování musí obsahovat identifikaci zajišťovacího nástroje, zajištěné položky nebo transakce, podstatu zajišťovaných rizik a toho, jak bude účetní jednotka posuzovat účinnost zajišťovacího nástroje při započtení změn reálné hodnoty nebo peněžních toků vyplývajících ze zajištěné položky, které budou důsledkem zajišťovaného rizika;

b) očekává se, že zajištění bude při započtení změn reálné hodnoty nebo změn peněžních toků souvisejících se zajišťovaným rizikem vysoce účinné (viz dodatek A odstavce AG105–AG113), v souladu s původní dokumentací týkající se strategie účetní jednotky při řízení rizik u daného zajišťovacího vztahu;

c) u zajištění peněžních toků musí být očekávaná transakce, která je předmětem zajištění, vysoce pravděpodobná a musí představovat riziko, že v peněžních tocích dojde ke změnám, které v konečném důsledku budou mít vliv na zisk nebo ztrátu;

▼M53

d) Efektivitu zajištění je možné spolehlivě změřit, tj. je možné spolehlivě změřit reálnou hodnotu nebo peněžní toky ze zajištěné položky, které plynou ze zajišťovaného rizika a reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

▼B

e) v průběhu účetního období, ve kterém je použito, je zajištění průběžně posuzováno a hodnoceno jako vysoce účinné.

Zajištění reálné hodnoty

▼M53

89. **Pokud zajištění reálné hodnoty splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 88, účtuje se o něm následujícím způsobem:**

▼B

a) zisk nebo ztráta z přecenění zajišťovacího nástroje reálnou hodnotou (u derivátového zajišťovacího nástroje) nebo cizoměnová složka jeho účetní hodnoty měřená v souladu s IAS 21 (u nederivátového zajišťovacího nástroje) se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů a

▼M53

b) zisk nebo ztráta ze zajištěné položky související se zajištěným rizikem bude mít vliv na účetní hodnotu zajištěné položky a zaúčtuje se do výnosů nebo do nákladů. To platí v případě, že zajištěná položka je jinak oceněna pořizovací cenou. Zaúčtování zisku nebo ztráty vyplývající ze zajištěného rizika do výnosů nebo do nákladů se také použije, pokud je zajištěná položka finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 4.1.2 A IFRS 9.

▼B

89A. U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze při takovém zajištění) lze splnit požadavek odst. 89 písm. b) vykázáním zisku nebo ztráty plynoucí ze zajištěné položky buď:

a) na samostatném řádku v rámci aktiv pro ta období fixace úrokové míry, pro která je zajištěná položka aktivem, nebo

b) na samostatném řádku v rámci pasiv pro ta období změn úrokové míry, pro která je zajištěná položka závazkem.

Samostatné řádky uvedené výše v písmenu a) a b) musí být vykazovány bezprostředně za finančními aktivy nebo finančními závazky. Částky uvedené na těchto samostatných řádcích musí být při odúčtování souvisejících aktiv nebo závazků vyjmuty z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄.

▼M53

90. Jestliže se zajišťují pouze konkrétní rizika související se zajištěnou položkou, zjištěné změny reálné hodnoty zajištěné položky, které nesouvisejí se zajišťovaným rizikem, se zaúčtují dle požadavků uvedených v odstavci 5.7.1 IFRS 9.

▼M40

91. **Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavci 89, jestliže:**

a) 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 zajišťovací strategie účetní jednotky. Dále pro tento účel nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, jestliže:

i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení právních předpisů se strany zajišťovacího nástroje 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 nebo 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, použije se tento odstavec pouze v případě, že všechny tyto strany provádí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany,

▼M40

ii) 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 původní protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na vyrovnání salda pohledávek a závazků a vybíraných poplatků.

▼B

b) zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 88 nebo

c) účetní jednotka zruší zajišťovací vztah.

92. Jakákoli úprava účetní hodnoty zajištěného finančního nástroje vyplývající z ustanovení odst. 89 písm. b), pro kterou se použije metoda efektivní úrokové míry (resp. v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, úprava samostatného řádku ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄ popsaná v odstavci 89A), se odepíše do výnosů nebo do nákladů. S odepisováním se začne nejdříve v okamžiku úpravy a nejpozději v okamžiku, kdy zajištěná položka již nebude upravována o změny reálné hodnoty vyplývající ze zajištěného rizika. Odpis bude vycházet z přepočítané efektivní úrokové míry stanovené k datu zahájení odepisování. Avšak jestliže v případě zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti účetní jednotky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze u takových zajištění) není odepisování s použitím přepočítané efektivní úrokové míry prakticky proveditelné, úpravu je nutné odepisovat lineární metodou. Úprava musí být odepsána v plné výši k datu splatnosti finančního nástroje nebo, v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, k datu vypršení příslušného období fixace.

93. Pokud je zajištěnou položkou nezaúčtovaný závazný příslib, následná celková změna reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika se zaúčtuje jako aktivum nebo závazek a odpovídající zisk nebo ztráta se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů (viz odst. 89 písm. b)). Do výnosů nebo do nákladů se zaúčtují také změny reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

94. Pokud účetní jednotka uzavře závazný příslib na pořízení aktiva nebo přijetí závazku, který je zajištěnou položkou u zajištění reálné hodnoty, počáteční účetní hodnota aktiva nebo závazku, která vyplyne z toho, že účetní jednotka splní závazný příslib, se upraví o celkovou změnu reálné hodnoty závazného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika zaúčtovaného ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

Zajištění peněžních toků

95. Pokud zajištění peněžních toků splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 88, účtuje se o něm následujícím způsobem:

a) část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako účinné zajištění (viz odstavec 88), se ►M5 vykáže v ostatním úplném výsledku ◄ a

b) neúčinná část zisků a ztrát plynoucích ze zajišťovacího nástroje se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

▼M53

96. O zajištění peněžních toků se konkrétně účtuje takto:

▼B

a) samostatná složka vlastního kapitálu, která souvisí se zajištěnou položkou, se upraví na nižší ze dvou dále uvedených hodnot (v absolutních částkách):

i) kumulovaný zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje na počátku zajišťovacího vztahu a

ii) kumulovanou změnu reálné hodnoty (současnou hodnotu) předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěnou položkou od začátku zajištění;

b) jakýkoli zbývající zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje nebo jeho složky (připadající na neúčinnou část zajištění) se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů, a

▼M53

c) pokud strategie řízení rizik, jak ji účetní jednotka definovala pro daný zajišťovací vztah, nezahrnuje do posouzení efektivity zajištění určitou složku zisku nebo ztráty nebo peněžní toky související se zajišťovacím nástrojem (viz odstavce 74, 75 a odst. 88 písm. a)), tato nezahrnovaná složka zisku nebo ztráty se zaúčtuje v souladu s odstavcem 5.7.1 IFRS 9.

▼M22

97. Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí ve vykázání finančního aktiva nebo finančního závazku, související zisky nebo ztráty, které byly vykázány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95, se musí přeřadit z vlastního kapitálu do výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1 (ve znění revize z roku 2007)) ve stejném období nebo ve stejných obdobích, ve kterých zajištěné očekávané peněžní toky ovlivnily výsledek (např. v obdobích, kdy se účtuje o úrokových výnosech nebo úrokových nákladech). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) vykázaná v ostatním úplném výsledku nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, přeřadit do výsledku jako reklasifikační úpravu.

▼B

98. Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v zaúčtování nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku nebo pokud se z očekávané transakce u nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku stane závazný příslib, u kterého se použijí zásady zajišťovacího účetnictví (zajištění reálné hodnoty), potom účetní jednotka musí postupovat podle níže uvedených písmen a) nebo b):

►M5 (a) Reklasifikuje související přínosy a ztráty, které byly vykázány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95, do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu (viz IAS 1 (ve znění novely z roku 2007)) ve stejném období nebo obdobích, během kterého (kterých) pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnil hospodářský výsledek (například období, kdy se vykazují odpisové náklady nebo náklady na prodej). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) vykázaná v ostatním úplném výsledku nebude v jednom nebo více budoucích obdobích uhrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, reklasifikovat z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úpravu.

▼B

(b) Vyřadí související přínosy a ztráty, které byly vykázány v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95 ◄, a zahrne je do pořizovací ceny nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku.

99. Účetní jednotka musí přijmout účetní pravidla definovaná v odst. 98 písm. a) nebo b) a musí je používat konzistentně u všech zajišťovacích vztahů, na které se odstavec 98 vztahuje.

▼M22

100. U těch případů zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v odstavcích 97 a 98, se částky, které byly vykázány v ostatním úplném výsledku, přeřadí z vlastního kapitálu do výsledku jako reklasifikační úprava (viz standard IAS 1 (ve znění revize z roku 2007)) ve stejném období nebo obdobích, během nichž mají zajištěné peněžní toky vliv na výsledek (např. když dojde k očekávanému prodeji).

▼M40

101. **Účetní jednotka přestane účtovat prospektivně o zajištění definovaném v odstavcích 95–100 za každé z těchto okolností:**

a) platnost zajišťovacího nástroje uplyne nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn. V tomto případě kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl v době účinnosti zajištění vykázán v ostatním úplném výsledku (viz odst. 95 písm. a)), zůstane odděleně ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci předpokládané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 nebo 100. 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 zajišťovací strategie účetní jednotky. Dále pro tento účel nedochází k uplynutí platnosti nebo ukončení zajišťovacího nástroje, jestliže:

i) v důsledku právních předpisů nebo zavedení právních předpisů se strany zajišťovacího nástroje 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 nebo 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, použije se tento odstavec pouze v případě, že všechny tyto strany provádí clearing prostřednictvím téže centrální protistrany,

▼M40

ii) 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 původní protistrana provádějící clearing. Tyto změny zahrnují změny požadavků na kolaterál, práv na vyrovnání salda pohledávek a závazků a vybíraných poplatků.

▼B

b) zajištění již nesplňuje kritéria pro zajišťovací účetnictví definovaná v odstavci 88. V tomto případě zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění ►M5 vykázán v ostatním úplném výsledku ◄ (viz odst. 95 písm. a)), odděleně ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100;

c) již se nepředpokládá, že se očekávaná transakce uskuteční. V takovém případě je nutné jakýkoli související kumulovaný zisk nebo ztrátu plynoucí ze zajišťovacího nástroje, který je od doby účinnosti zajištění ►M5 vykázán v ostatním úplném výsledku odděleně ◄ (viz odst. 95 písm. a)), zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů. U očekávané transakce, která již není vysoce pravděpodobná (viz odst. 88 písm. c)), se může nadále předpokládat, že se uskuteční;

d) účetní jednotka zruší zajišťovací vztah. U zajištění očekávané transakce zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění ►M5 vykázán v ostatním úplném výsledku ◄ (viz odst. 95 písm. a)), odděleně ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce, resp. do doby, kdy se již její uskutečnění přestane neočekávat. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100; Pokud se transakce přestane očekávat, kumulovaný zisk nebo ztráta ►M5 vykázané v ostatním úplném výsledku ◄ se musí zaúčtovat do výnosů nebo do nákladů.

Zajištění čisté investice

102. Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz IAS 21), se bude účtovat podobně jako zajištění peněžních toků:

▼M5

(a) část přínosu nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako účinné zajištění (viz odstavec 88), se vykáže v ostatním úplném výsledku; a

(b) neúčinná část se vykáže v hospodářském výsledku.

▼M11

Zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s účinnou částí zajištění, která byla zaúčtována v ostatním úplném výsledku, musí být v souladu s odstavci 48–49 IAS 21 převedena z vlastního kapitálu do výsledku jako reklasifikační úprava (viz IAS 1 (ve znění novely z roku 2007)) při pozbytí nebo částečném pozbytí zahraniční jednotky.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

103. Účetní jednotka musí tento standard (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) používat pro roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější uplatnění je povoleno. Účetní jednotka nesmí tento standard (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) použít pro roční období počínající před 1. lednem 2005, pokud nepoužívá zároveň IAS 32 (vydaný v prosinci 2003). Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

103A. Účetní jednotka použije změny v odst. 2 písm. j) pro roční období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Použije-li účetní jednotka IFRIC 5 *Práva na podíly ve fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci* pro dřívější období, tyto změny se použijí pro tato dřívější období.

▼M53

103B. [zrušen]

103C. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále změnil odst. 95 písm. a) a odstavce 97, 98, 100, 102, 108 a AG99B. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, použijí se tyto změny pro uvedené dřívější období.

103D. [zrušen]

▼M11

103E. IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 102. 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.

▼M53

103F. [zrušen]

▼M14

_____

▼M15

103G. Účetní jednotka použije odstavce AG99BA, AG99E, AG99F, AG110 A a AG110B zpětně pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije *Přípustné zajišťovací položky* (novelu IAS 39) pro účetní období počínající před 1. červencem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.

▼M53

103H–103J. [zrušen]

103K. Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v dubnu 2009 byly změněny odst. 2 písm. g) a odstavce 97 a 100. Účetní jednotka použije změny těchto odstavců prospektivně na veškeré dosud neukončené smlouvy pro roční období začínající 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

103L–103P. [zrušen]

▼M33

103Q. IFRS 13, vydaný v květnu 2011 změnil odstavce 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 a AG96, nově vložil odstavec 43A a zrušil odstavce 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 a AG82. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M38

103R. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavce 2 a 80. 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*.

▼M52

103T. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 a AG48 a vloženy nové odstavce 2 A, 44 A, 55 A a AG8 A–AG8C. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

103U. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 a nadpisy odstavce AG133 a zrušil odstavce 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107 A, 108E–108F, AG1–AG93 a AG96. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

104. Tento standard se použije retrospektivně, kromě případů uvedených v odstavci 108. Počáteční zůstatek nerozdělených zisků nejranějšího vykazovaného období a všechny ostatní srovnatelné částky se musí upravit, jako kdyby tento standard byl používán od počátku kromě případů, kdy je to prakticky neproveditelné. Jestliže je přepracování prakticky neproveditelné, účetní jednotka musí tuto skutečnost zveřejnit v účetní závěrce, kde rovněž uvede, v jakém rozsahu byly údaje přepracovány.

105–107A. [zrušen]

▼M5

108. Účetní jednotka nesmí upravovat účetní hodnotu nefinančních aktiv a nefinančních závazků tak, že z ní vyloučí přínosy a ztráty související se zajištěním peněžních toků, které do ní byly zahrnuty před počátkem účetního roku, ve kterém byl tento standard aplikován poprvé. Na počátku účetního období, ve kterém je tento standard použit poprvé, se musí jakákoliv částka vykázaná mimo hospodářský výsledek (v ostatním úplném výsledku) u zajištění závazného příslibu, které je podle tohoto standardu účtováno jako zajištění reálné hodnoty, reklasifikovat jako aktivum nebo závazek. Výjimku představuje zajištění měnového rizika, o němž se musí nadále účtovat jako o zajištění peněžních toků.

▼B

108A. Účetní jednotka použije poslední větu odstavce 80 a odstavců AG99A a AG99B pro účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka zařadila jako zajišťovací položku vnější předpokládanou transakci, která:

a) je oceněna funkční měnou účetní jednotky, která je účastníkem transakce,

b) vede k vystavení riziku, které ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek (tj. je oceněna jinou měnou, než jakou skupina používá ve výkaznictví), a

c) by bývala byla předmětem zajišťovacího účetnictví, pokud by nebyla oceněna ve funkční měně účetní jednotky, která je účastníkem transakce,

může použít zajišťovací účetnictví v konsolidované účetní závěrce za období předcházející období, v němž byla poprvé použita poslední věta odstavce 80 a odstavců AG99A a AG99B.

108B. Účetní jednotka nemusí použít odstavce AG99B pro srovnatelné údaje vztahující se k obdobím před datem použití poslední věty odstavce 80 a odstavce AG99A.

▼M53

108C. Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v květnu 2008 byly změněny odstavce 73 a AG 8. Dokumentem *Zdokonalení IFRS* vydaným v dubnu 2009 byl změněn odstavec 80. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo později. Dřívější použití všech změn se povoluje. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M40

108D. Novace derivátů a další účtování o zajištění (novela IAS 39) vydaná v červnu 2013 pozměnila odstavce 91 a 101 a vložila nový odstavec AG113A. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro roční období počínající 1. ledna 2014 či později. Účetní jednotka použije uvedené změny 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.

▼M53

108E–108F. [zrušen]

▼B

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

109. Tento standard nahrazuje IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* novelizovaný v říjnu 2000.

110. Tento standard a doprovodná implementační příručka nahrazují implementační příručku vydanou Výborem pro implementační příručku k IAS 39 (Implementation Guidance Committee), založeným bývalým IASC.

Dodatek A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

▼M53

_____

▼B

ZAJIŠTĚNÍ (odstavce 71–102)

Zajišťovací nástroje (odstavce 72–77)

Co může být zajišťovacím nástrojem (odstavce 72 a 73)

AG94. Potenciální ztráta z opce, kterou účetní jednotka vystaví, může být výrazně vyšší než potenciální zisk z hodnoty související zajištěné položky. Jinými slovy, vystavená opce není účinná při snižování rizika zisku nebo ztráty, které hrozí zajištěné položce. Vystavená opce proto 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). Naproti tomu u držené opce se potenciální zisky rovnají ztrátám nebo jsou vyšší, a tato opce má tak možnost snížit zisk nebo riziko ztráty ze změn reálné hodnoty nebo peněžních toků. Držená opce tudíž může plnit funkci zajišťovacího nástroje.

▼M53

AG95. Finanční aktivum oceňované naběhlou hodnotou může být označeno za zajišťovací nástroj při zajištění měnového rizika.

_____

▼B

AG97. Kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou finančními aktivy ani finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.

Zajištěné položky (odstavce 78–84)

Co může být zajištěnou položkou (odstavce 78–80)

AG98. Závazný příslib týkající se akvizice podniku v souvislosti s podnikovými kombinacemi nemůže být předmětem zajištění, kromě případů zajištění měnového rizika, protože ostatní rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou tzv. všeobecná podnikatelská rizika.

▼B

AG99. Účinnost takového zajištění by totiž nebylo možné vyčíslit, protože ani tato rizika nejsou spolehlivě kvantifikovatelná. Investice vykázaná ekvivalenční metodou nemůže být použita jako zajištěná položka pro účely zajištění reálné hodnoty, protože ekvivalenční metodou se vykazuje podíl investora na zisku nebo ztrátě, 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, protože v rámci konsolidace se zaúčtovává zisk nebo ztráta dceřiného podniku, nikoli změny reálné hodnoty 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.

AG99A. Odstavec 80 stanoví, že měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných transakcí mezi spřízněnými stranami 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 hospodářský výsledek. Pro tento účel může být účetní jednotka mateřským podnikem, dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou. Pokud měnové riziko u vysoce pravděpodobných předpokládaných transakcí mezi spřízněnými stranami neovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek, nemůže tato transakce splňovat definici zajištěné položky. To se obvykle týká přefakturace licenčních poplatků, úroků a poplatků za manažerské služby mezi členy stejné skupiny, pokud neexistuje související externí transakce. Pokud však měnové riziko u předpokládané transakce mezi spřízněnými stranami ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek, 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 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 hospodářský výsledek. 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.

▼M5

AG99B. Pokud zajištění budoucí očekávané transakce mezi podniky ve skupině splňuje podmínky zajišťovacího účetnictví, bude jakýkoliv přínos nebo ztráta, který je vykázán v ostatním úplném výsledku v souladu s odstavcem 95(a), reklasifikován z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku jako reklasifikační úprava ve stejném období nebo obdobích, během něhož měnové riziko zajištěné operace ovlivní konsolidovaný hospodářský výsledek.

▼M15

AG99BA. Účetní jednotka může určit veškeré změny peněžních toků nebo reálné hodnoty jako zajištěnou položku v zajišťovacím vztahu. 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 koupené opce (za předpokladu, že má s určeným rizikem shodné podstatné podmínky) zobrazuje

▼M15

jednostranné riziko v zajištěné položce, což však neplatí pro jeho časovou hodnotu. Například může účetní jednotka určit proměnlivost budoucích peněžních toků vyplývajících z růstu ceny očekávané koupě komodity. V takové situaci jsou určeny k zajištění pouze ztráty z peněžních toků vyplývající z růstu ceny nad určenou úroveň. Zajištěné riziko nezahrnuje časovou hodnotu koupené opce, neboť časová hodnota není součástí očekávané transakce, která ovlivňuje zisk nebo ztrátu (odstavec 86(b)).

▼B

Použití finančních položek jako zajištěných položek (odstavce 81 a 81A)

AG99C. […] Účetní jednotka nicméně může určit, že celkový objem peněžních toků celého finančního aktiva nebo finančního závazku bude plnit funkci zajištěné položky a může tyto toky zajistit pouze vůči jednomu určitému riziku (např. pouze změny, které lze připsat na vrub změnám v sazbě LIBOR). Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková míra je 100 základních bodů pod sazbou LIBOR, může funkci zajištěné položky plnit celý závazek (tzn. jistina plus úrok podle sazby LIBOR minus 100 základních bodů) a zajistí se změna reálné hodnoty nebo peněžních toků celého tohoto závazku, kterou lze přičíst na vrub změnám v sazbě LIBOR. Účetní jednotka může také v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr, než je jedna k jedné (viz odstavec AG100).

AG99D. Pokud je navíc finanční nástroj s pevnou úrokovou mírou zajištěn až nějakou dobu po své emisi a úrokové míry se mezitím změnily, může funkci zajištěné položky plnit část rovnající se standardní míře […]. 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 sazba LIBOR je 4 %. Účetní jednotka začne zajišťovat toto aktivum o něco později. V té době sazba LIBOR vzrostla o 8 % a reálná hodnota aktiva poklesla o 90 MJ. Účetní jednotka si spočítá, že kdyby pořídila aktivum v den, kdy jej poprvé vymezila jako zajištěnou položkou, tzn. když jeho reálná hodnota byla 90 MJ, pak by efektivní výnos byl 9,5 %. […] Protože LIBOR je menší než tento efektivní výnos, funkci zajištěné položky může plnit část z 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).

▼M15

AG99E. Odstavec 81 umožňuje účetní jednotce určit jako zajištěnou položku též něco jiného než celkovou změnu reálné hodnoty nebo celkovou variabilitu peněžních toků finančního nástroje. Například:

a) všechny peněžní toky finančního nástroje mohou být určeny jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se k některým (ale nikoli všem) rizikům; nebo

b) některé (ale nikoli všechny) peněžní toky finančního nástroje mohou být určeny jako změny peněžních toků nebo reálné hodnoty vztahující se ke všem nebo pouze k některým rizikům (tj. „složka“ peněžních toků může být určena jako změny vztahujících se ke všem nebo pouze k některým rizikům).

▼M15

AG99F Aby byly určená rizika a určené složky přípustné pro zajišťovací účetnictví, musí být tato rizika a složky samostatně identifikovatelnými součástmi finančního nástroje a změny peněžních toků nebo reálné hodnoty celého finančního nástroje vzniklé ze změn určených rizik a složek musí být spolehlivě měřitelné. Například:

a) pro finanční nástroj úročený pevnou sazbou, zajištěný proti změnám reálné hodnoty vztahujícím se ke změnám bezrizikové nebo základní úrokové míry je bezriziková nebo základní úroková míra běžně považována jak za samostatně identifikovatelnou součást finančního nástroje, tak za spolehlivě měřitelnou.

b) inflace není samostatně identifikovatelná a samostatně měřitelná a nemůže být určena jako riziko nebo složka finančního nástroje, pokud nejsou splněny požadavky uvedené pod písmenem (c).

c) smluvně určená inflační složka peněžních toků zaúčtovaného dluhopisu vázaného na inflaci (za předpokladu, že není požadováno účtovat vložený derivát samostatně) je samostatně identifikovatelná a spolehlivě měřitelná, pokud ostatní peněžní toky nástroje nejsou ovlivněny inflační složkou.

▼B

Použití nefinančních položek jako zajištěných položek (odstavec 82)

AG100. Změna ceny součástí nebo složek nefinančního aktiva nebo závazku obecně nemá definovatelný, samostatně kvantifikovatelný dopad na cenu položky, který by byl srovnatelný se změnou tržních úrokových sazeb nebo kurzu obligací. Nefinanční aktivum nebo nefinanční závazek jsou tudíž zajištěnou položkou pouze jako celek nebo jsou zajišťovány kurzové ztráty. Pokud existuje rozdíl mezi podmínkami zajišťovacího nástroje a zajištěné položky (např. u zajištění očekávané koupě brazilské kávy s použitím forwardové smlouvy o koupi kolumbijské kávy za jinak stejných podmínek), zajišťovací vztah může přesto plnit funkci zajištění za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky v odstavci 88 včetně té, která očekává vysokou účinnosti zajištění. Za tímto účelem může být částka zajišťovacího nástroje buď vyšší, nebo nižší než částka zajištěné položky, pokud to zvýší účinnost zajišťovacího vztahu. Ke zjištění statistického vztahu mezi zajištěnou položkou (transakce s brazilskou kávou) a zajišťovacím nástrojem (transakce s kolumbijskou kávou) se může například provést regresní analýza. Existuje-li mezi těmito dvěma proměnnými (tzn. mezi jednotkovými cenami brazilské a kolumbijské kávy) skutečný statistický vztah, sklon regresní přímky může být použit ke stanovení zajišťovacího poměru, který bude maximalizovat očekávanou účinnost. Pokud je například sklon regresní přímky 1,02, zajišťovací poměr založený na 0,98 množstevních jednotkách zajištěné položky k 1,00 množstevním jednotkám zajišťovacího nástroje maximalizuje očekávanou účinnost. Zajišťovací vztah však může vést k neefektivnosti, která se v průběhu trvání zajišťovacího vztahu účtuje do výnosů nebo do nákladů.

▼B

Použití skupiny položek jako zajištěných položek (odstavce 83 a 84)

AG101. Zajištění celkové čisté pozice (např. všech aktiv a závazků s pevnou úrokovou mírou a s podobnou splatností), nikoli konkrétní zajištěné položky, nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví. Téměř stejného účinku na zisk nebo ztrátu v zajišťovacím účetnictví může být u tohoto typu zajišťovacího vztahu dosaženo určením části podkladové položky zajištěnou položkou. Pokud má například banka 100 MJ aktiv a 90 MJ závazků s riziky a podmínkami podobného druhu a zajišťuje riziko v čisté výši 10 MJ, může plnit funkci zajištěné položky 10 MJ z těchto aktiv. To lze udělat, pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s pevnou úrokovou mírou (v takovém případě se jedná o zajištění reálné hodnoty) nebo pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s proměnlivou úrokovou mírou (v takovém případě jde o zajištění peněžních toků). Obdobně, pokud existuje závazný příslib účetní jednotky koupit v cizí měně za 100 MJ a vedle toho jeho závazný příslib prodat v cizí měně za 90 MJ, může zajistit rozdíl, tj. 10 MJ, pořízením derivátu, který bude plnit funkci zajišťovacího nástroje pro 10 MJ ze závazného příslibu koupit cizí měnu v hodnotě 100 MJ.

Zajišťovací účetnictví (odstavce 85–102)

AG102. Příkladem zajištění reálné hodnoty je zajištění změn v reálné hodnotě dluhového nástroje s pevnou úrokovou mírou, které jsou důsledkem změn úrokových měr. Toto zajištění může provést jak emitent, tak držitel.

AG103. Příkladem zajištění peněžního toku je použití swapu ke změně úvěru s proměnlivou mírou na úvěr s pevnou úrokovou mírou (tzn. zajištění budoucí transakce, v níž zajišťované budoucí peněžní toky jsou budoucími úrokovými platbami).

AG104. Zajištění závazného příslibu (např. zajištění změn ceny paliva u nezaúčtovaného smluvního závazku elektrárenské společnosti koupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním změny reálné hodnoty. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Závazný příslib zajištění měnových rizik může však být také, na základě odstavce 87, vykazován jako zajištění peněžních toků.

Posouzení účinnosti zajištění

AG105. Zajištění je posuzováno jako vysoce účinné, pouze pokud jsou splněny obě tyto podmínky:

a) při zahájení zajišťovacího vztahu a v následujících obdobích se očekává, že zajištění bude během období, na něž je pořízeno, vysoce účinné při kompenzování změn reálné hodnoty nebo peněžních toků přiřaditelných k zajišťovanému riziku. Takové očekávání se může projevovat různými způsoby, např. porovnáním minulých změn reálné hodnoty nebo peněžních toků zajištěné položky přiřaditelných zajišťovanému riziku s minulými změnami v reálné hodnotě nebo

▼B

peněžních tocích zajišťovací položky nebo se projevuje vysokou statistickou korelací mezi reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajištěné položky a těmito veličinami u zajišťovací položky. Účetní jednotka může v rámci zlepšení účinnosti zajištění zvolit jiný zajišťovací poměr než je jedna k jedné (viz odstavec AG100);

b) konečné výsledky zajištění se pohybují v rozmezí 80–125 %. Pokud jsou například konečné výsledky takové, že ztráta na zajišťovacím nástroji je 120 MJ a zisk z peněžního nástroje je 100 MJ, může být kompenzace měřena poměrem 120:100, což je 120 % nebo poměrem 100:120, což je 83 %. Za předpokladu, že zajištění v tomto případě splňuje podmínky písmene a) tohoto odstavce, účetní jednotka rozhodne, že zajištění bylo vysoce účinné.

AG106. Účinnost zajištění se posuzuje minimálně při zpracování řádné nebo mezitímní účetní závěrky.

AG107. Tento standard nedefinuje jedinou metodu pro posuzování účinnosti zajištění. Metoda, kterou si účetní jednotka zvolí pro posuzování účinnosti zajištění, závisí na zvolené strategii pro řízení rizik. Pokud je například strategií pro řízení rizik účetní jednotky upravovat periodicky částku zajišťovacího nástroje, aby byly zohledněny změny v zajišťované pozici, účetní jednotka potřebuje projevit, že se očekává, že zajištění bude vysoce účinné do doby, kdy bude částka zajišťovacího nástroje opětovně upravena. V některých případech účetní jednotka používá různé metody pro různé typy zajištění. Dokumentace účetní jednotky o zajišťovací strategii zahrnuje postupy posuzování účinnosti. Tyto postupy stanoví, zda se do posuzování zahrnuje veškerý zisk nebo ztráta zajišťovacího nástroje, nebo zda je vyloučena časová hodnota nástroje.

AG107A. […].

AG108. Pokud jsou základní podmínky zajišťovacího nástroje a zajišťovaného aktiva, závazku, závazného příslibu nebo s vysokou pravděpodobností očekávané transakce stejné, změny v reálné hodnotě a peněžních tocích přiřaditelné zajišťovanému riziku se budou pravděpodobně vzájemně úplně započíst, a to jak při zahájení zajišťovacího vztahu, tak i později. Například úrokový swap bude pravděpodobně účinným typem zajištění, pokud budou mít zajišťovací nástroj i zajištěná položka stejnou jmenovitou hodnotu i výši jistiny, stejnou dobu trvání, datum fixace, datum příjmu a úhrady úroků a jistiny i stejný základ pro stanovení úrokových měr. Zajištění vysoce pravděpodobné plánované koupě komodity forwardovou smlouvou bude pravděpodobně vysoce účinné, pokud:

a) forwardová smlouva se týká koupě stejného množství téže komodity ve stejném termínu a na stejném místě jako zajištěná očekávaná koupě;

▼B

b) reálná hodnota forwardové smlouvy na počátku je nulová a

c) buď změna slevy, nebo prémie u forwardové smlouvy nebude zahrnuta do posouzení účinnosti zajištění, ale bude zaúčtována do výnosů nebo do nákladů, nebo bude změna v očekávaných peněžních tocích plynoucích z vysoce pravděpodobně očekávané transakce vycházet z forwardové ceny komodity.

AG109. Zajišťovací nástroj někdy započte jen část zajišťovaného rizika. Například zajištění nebude plně účinné, pokud jsou zajišťovací nástroj a zajištěná položka v různých měnách a tyto měny přitom nekolísají společně. Ani zajištění úrokových rizik pomocí derivátu nebude plně účinné, pokud ke změně reálné hodnoty derivátu dojde částečně také kvůli úvěrovému riziku protistrany.

AG110. Aby byly splněny podmínky pro zajišťovací účetnictví, musí se zajištění týkat specifického rizika, které je možné identifikovat (nemůže jít pouze o všeobecné podnikatelské riziko), a musí v konečném důsledku ovlivňovat zisk nebo ztrátu účetní jednotky. Riziko zastarávání hmotného majetku nebo riziko vyvlastnění majetku státem nesplňuje podmínky pro zajišťovací účetnictví; účinnost nemůže být měřena, protože tato rizika nejsou spolehlivě měřitelná.

▼M15

AG110A. Odstavec 74(a) umožňuje účetní jednotce oddělit vnitřní hodnotu a časovou hodnotu opční smlouvy a určit jako zajišťovací nástroj pouze změny vnitřní hodnoty opční smlouvy. Takové určení může vyústit v zajišťovací vztah, který je plně účinný pro vzájemné vyrovnání změn peněžních toků vztahujících se k zajištěnému jednostrannému riziku očekávané transakce, pokud základní podmínky očekávané transakce a zajišťovacího nástroje jsou shodné.

AG110B. Pokud účetní jednotka určí koupenou opci jako celek jako zajišťovací nástroj jednostranného rizika vznikajícího z očekávané transakce, zajišťovací vztah nebude plně účinný. To vyplývá z toho, že prémie zaplacená za opci zahrnuje časovou hodnotu a, jak je uvedeno v odstavci AG99BA, určené jednostranné riziko nezahrnuje časovou hodnotu opce. V této situaci tedy nenastane žádné vyrovnání změn mezi peněžními toky vztahujícími se k časové hodnotě uhrazené opční prémie a k určenému zajištěnému riziku.

▼B

AG111. V případě úrokového rizika může být účinnost zajištění posouzena přípravou splátkového kalendáře finančních aktiv a finančních závazků, který zobrazuje čisté úrokové riziko pro každé období za předpokladu, že čisté riziko je spojeno s určitým aktivem nebo závazkem (nebo určitou skupinou aktiv nebo závazků nebo jejich určitou částí), z nichž riziko vyplývá, a účinnost zajištění se posuzuje vůči tomuto aktivu nebo závazku.

▼B

AG112. Při posuzování účinnosti zajištění musí účetní jednotka počítat s časovou hodnotou peněz. Pevná úroková míra u zajištěné položky nemusí přesně odpovídat pevné úrokové míře u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího reálnou hodnotu. Ani proměnlivá úroková míra u aktiva nebo závazku nemusí být stejná jako proměnlivá úroková míra u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího peněžní toky. Reálná hodnota swapu vychází z jeho vypořádání. Pevnou i proměnlivou úrokovou míru swapu je možné změnit, aniž by to mělo na jeho vypořádání vliv, pokud se obě míry změní stejně.

AG113. Pokud účetní jednotka nesplňuje kritéria účinnosti zajištění, přeruší zajišťovací účetnictví ke dni, kdy bylo naposledy prokázáno splnění podmínek účinnosti zajištění. Pokud však účetní jednotka identifikuje událost nebo změnu v okolnostech, které způsobily, že zajišťovací vztah přestal odpovídat kritériím účinnosti, a prokáže, že zajištění bylo před touto událostí nebo změnou okolností účinné, přeruší zajišťovací účetnictví k datu události nebo změny v okolnostech.

▼M40

AG113A. Aby se zamezilo pochybnostem, dopady nahrazení původní protistrany protistranou, která provádí clearing, a s tím spojených změn, jak je popsáno v odst. 91 písm. a) bodu ii) a odst. 101 písm. a) bodu ii), se odrazí v ocenění zajišťovacího nástroje, a tudíž i při posuzování účinnosti zajištění a měření účinnosti zajištění.

▼B

Zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku

▼M53

AG114. Účetní jednotka splní požadavky tohoto standardu pro zajištění reálné hodnoty portfolia finančních aktiv a finančních závazků vůči úrokovému riziku, pokud vyhoví postupům uvedeným v písmenech a) až i) a v odstavcích AG115–AG132 níže:

a) součástí procesu řízení rizika je určení portfolia položek, jejichž úrokové riziko si účetní jednotka přeje zajistit. Portfolio může zahrnovat pouze aktiva, pouze závazky nebo jak aktiva, tak i závazky. Účetní jednotka může určit dvě nebo více portfolií, v kterémžto případě použije níže uvedené vodítko pro každé portfolio zvlášť;

▼B

b) účetní jednotka rozloží portfolio do období fixace úrokové míry na základě očekávaných, nikoli smluvních termínů fixace. Rozložení do období fixace může být provedeno různými způsoby včetně rozvržení peněžních toků do období, v nichž se očekává jejich výskyt, nebo rozvržení jmenovitých jistinných částek do všech období předcházejících očekávané fixaci;

▼B

c) účetní jednotka se na základě tohoto rozboru rozhodne, jak velká bude částka, kterou si přeje zajistit. Funkci zajištěné položky plní (na základě rozhodnutí účetní jednotky) částky aktiv nebo závazků (ne však čisté částky) z určeného portfolia rovnající se částce, kterou si účetní jednotka přeje zajistit. […];

d) účetní jednotka stanoví úrokové riziko, které zajišťuje. Zajišťovaným rizikem může být část úrokového rizika každé položky v zajišťované pozici, např. standardní úroková sazba (např. LIBOR);

e) pro každé období fixace úrokové míry účetní jednotka určí jeden nebo více zajišťovacích nástrojů;

f) účetní jednotka posuzuje na základě pravidel definovaných v písmenech c) až e) tohoto odstavce na počátku zajištění a v následných obdobích, zda se očekává, že zajištění bude během období, pro které je zřízeno, vysoce účinné;

g) účetní jednotka na základě očekávaných termínů fixace úrokové míry stanovených podle písmene b) pravidelně měří změnu reálné hodnoty zajištěné položky (vymezené podle písmene c)) připadající na zajišťované riziko (vymezené podle písmene d)). Za předpokladu, že zajištění je skutečně stanoveno tak, aby bylo vysoce účinné v okamžiku posuzování pomocí účetní jednotkou dokumentované metody posuzování účinnosti, zaúčtuje účetní jednotka změnu reálné hodnoty zajištěné položky do výnosů nebo do nákladů a do jednoho nebo dvou řádků ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄ podle popisu v odstavci 89A. Změna reálné hodnoty nemusí být alokována jednotlivým aktivům nebo závazkům;

h) účetní jednotka měří změnu reálné hodnoty zajišťovacího nástroje/nástrojů (vymezeného/vymezených v písmenu e)) a zaúčtuje ji do výnosů nebo do nákladů. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje/nástrojů je zaúčtována jako aktivum nebo závazek ►**M5** ve výkazu o finanční situaci ◄;

i) jakákoli neefektivnost ([1]) bude zaúčtována do výnosů nebo do nákladů jako rozdíl mezi změnou reálné hodnoty zmíněnou v písmenu g) a změnou reálné hodnoty zmíněnou v písmenu h).

AG115. Tento přístup je podrobněji popsán níže. Tento přístup by měl být aplikován pouze při zajišťování reálné hodnoty úrokového rizika spojeného s portfoliem finančních aktiv nebo finančních závazků.

AG116. Portfolio určené v odst. AG114 písm. a) může obsahovat aktiva a závazky. Může to být i portfolio obsahující jen aktiva nebo jen závazky. Portfolio se používá k určení částky aktiv nebo závazků, kterou si účetní jednotka přeje zajistit. Portfolio však není samo o sobě zajištěnou položkou.

([1]) V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

▼B

AG117. V souladu s odst. AG114 písm. b) účetní jednotka určí očekávaný termín fixace položky buď jako očekávanou splatnost, nebo termín fixace tržní sazby, podle toho, která událost nastane dříve. Očekávané termíny fixace jsou odhadovány při zahájení zajišťovacího vztahu a během doby jeho trvání na základě historické zkušenosti a jiných dostupných informací včetně informací a očekávání týkajících se úrovně předčasných splátek, úrokových měr a jejich vzájemných interakcí. Účetní jednotky, které nemají zkušenost se ztrátou pro ně specifickou, nebo mají nedostatečnou zkušenost, využívají pro srovnatelné finanční nástroje zkušenosti rovnocenné skupiny. Tyto odhady jsou podle zkušenosti pravidelně revidovány a aktualizovány. V případě položky s pevnou úrokovou mírou, kterou lze předčasně splatit, je očekávaným termínem fixace datum, ke kterému se očekává předčasné splacení položky, pokud tato není přeceněna na tržní sazby k dřívějšímu datu. Rozložení do časových období založené na očekávaných termínech fixace může mít u skupiny podobných položek podobu přidělení určitého procenta skupiny, nikoli jednotlivých položek, každému časovému období. Účetní jednotka může pro účely takového rozdělení použít i jiné metodiky. Může například pro rozdělení umořovaných půjček do časových období použít multiplikátor úrovně předčasných splátek na základě očekávaných termínů fixace. Metodika takového rozdělení musí být nicméně v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizika.

▼M53

AG118. Příkladem označení zajištěné položky, které popisuje odst. AG114 písm. c), je situace, kdy účetní jednotka v určitém období fixace odhaduje, že vlastní aktiva s pevnou úrokovou mírou v hodnotě 100 MJ a závazky s pevnou úrokovou mírou v hodnotě 80 MJ. Rozhodne se, že zajistí celou čistou pozici v hodnotě 20 MJ a že za zajištěnou položku označí aktiva v hodnotě 20 MJ (část aktiv). Toto určení je vyjádřeno jako „částka v určité měně“ (např. částka v dolarech, eurech, librách nebo randech), nikoli jako jednotlivá aktiva. Z toho vyplývá, že všechna aktiva (nebo závazky), z kterých se zajištěná částka vymezuje, tzn. celá hodnota aktiv ve výši 100 MJ z výše zmíněného příkladu, musí být položkami, jejichž reálná hodnota se mění v reakci na změny zajišťované úrokové míry […].

▼B

AG119. Účetní jednotka musí rovněž splňovat ostatní požadavky týkající se vymezení zajišťovacího vztahu a jeho dokumentování, uvedené v odst. 88 písm. a). U zajištění portfolia proti úrokovému riziku tyto požadavky stanovují pravidla, která účetní jednotka musí uplatňovat na všechny proměnné používané k určení zajišťované částky a způsobu měření účinnosti zajištění, včetně následujících skutečností:

a) která aktiva a závazky mají být zahrnuty do zajištění portfolia a na jakém základě se rozhoduje o jejich vyřazení z portfolia;

▼B

b) jak účetní jednotka odhaduje termíny fixace včetně toho, jaké předpoklady týkající se úrokové míry představují základnu pro odhady úrovní předčasného splácení a jaké představují základnu pro změnu těchto odhadů. Stejná metoda se používá jak pro počáteční odhady uskutečněné v období, kdy je aktivum nebo závazek zahrnut do zajišťovaného portfolia, tak i pro veškeré pozdější revize těchto odhadů;

c) počtu a trvání období fixace;

d) jak často bude účetní jednotka ověřovat účinnost […];

e) metodiky použité účetní jednotkou k určení částky aktiva nebo závazku, které jsou zajištěnou položkou […];

f) […] při testování účinnosti zajištění, zda bude účetní jednotka ověřovat účinnost u každého období fixace zvlášť, u všech období dohromady nebo kombinací obojího.

Pravidla stanovená pro vymezení a dokumentaci zajišťovacího vztahu mají být v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizik. Změny v těchto pravidlech by neměly být prováděny libovolně. Měly by být podložené změnami tržních podmínek a jiných faktorů a založené na postupech a cílech účetní jednotky v oblasti řízení rizika a s těmito postupy a cíli konzistentní.

AG120. Zajišťovací nástroj zmíněný v odst. AG114 písm. e) může být jednotlivým derivátem nebo portfoliem derivátů, z nichž všechny jsou vystaveny úrokovému riziku vymezenému podle odst. AG114 písm. d) (např. portfolio úrokových swapů, z nichž všechny jsou vystaveny riziku ze sazby LIBOR). Toto portfolio může obsahovat vzájemně se kompenzující rizikové pozice. Nemůže však obsahovat vystavenou opci nebo čistou vystavenou opci, protože tento standard ([1]) nepovoluje, aby se takové opce staly zajišťovacím nástrojem (kromě případu, kdy je vystavená opce určena ke kompenzaci držené opce). Pokud zajišťovací nástroj zajišťuje částku podle odst. AG114 písm. c) na více než jedno období fixace, je částka rozdělena do všech zajišťovaných období. Celý zajišťovací nástroj musí však být rozdělen do těchto období fixace, protože tento standard ([2]) nepovoluje, aby zajišťovací vztah trval pouze část období, po které zajišťovací nástroj existuje.

AG121. Když účetní jednotka kvantifikuje změnu reálné hodnoty položky s možností předčasného splacení v souladu s odst. AG114 písm. g), změna v úrokových mírách ovlivňuje reálnou hodnotu této položky dvěma způsoby: ovlivňuje reálnou hodnotu smluvních peněžních toků a reálnou hodnotu opce předčasného splacení, která je součástí položky s možností předčasného splacení. Odstavec 81 tohoto standardu povoluje účetní jednotce vymezit jako zajištěnou položku část finančního aktiva nebo finančního závazku sdílející stejné riziko za předpokladu, že účinnost lze kvantifikovat […].

([1]) Viz odstavce 77 a AG94.
([2]) Viz odstavec 5.

▼B

AG122. Standard blíže nespecifikuje techniky používané k určení částky zmíněné v odst. AG114 písm. g), především k určení změny reálné hodnoty zajištěné položky, která je přiřaditelná zajišťovanému riziku. […] Není správné předpokládat, že se změny reálné hodnoty zajištěné položky rovnají změnám hodnoty zajišťovacího nástroje.

AG123. Odstavec 89A požaduje, aby v případě, že je položka zajišťovaná po určité období fixace aktivem, byla změna její hodnoty vykázána na zvláštním řádku v rámci aktiv. Naopak, pokud je položka zajišťovaná po určité období fixace závazkem, změna její hodnoty se vykáže na zvláštním řádku v rámci pasiv. Jedná se o zvláštní řádky, na které odkazuje odst. AG114 písm. g). Konkrétní alokace na jednotlivá aktiva (nebo závazky) se nevyžaduje.

AG124. Odst. AG114 písm. i) konstatuje, že zajištění nebude účinné v míře, v níž se změna reálné hodnoty zajištěné položky přiřaditelná zajišťovanému riziku liší od změny reálné hodnoty zajišťovacího derivátu. Takový rozdíl může vzniknout z různých důvodů, například:

a) […];

b) u položek v zajištěném portfoliu dojde ke snížení hodnoty nebo jsou odúčtovány;

c) splatnost zajišťovacího nástroje a zajištěné položky se liší a

d) jiné příčiny […].

Taková neúčinnost [1] 0 zajištění by měla být identifikována a zaúčtována do výnosů nebo do nákladů.

AG125. Účinnost zajištění se obecně zvýší:

a) jestliže účetní jednotka naplánuje položky s rozdílnými charakteristikami předčasného splácení způsobem, který zohledňuje rozdíly v průběhu předčasného splácení;

b) je-li počet položek v portfoliu vyšší. Je-li v portfoliu obsažen pouze malý počet položek, je pravděpodobná relativně vysoká neefektivnost, jestliže je jedna z položek zaplacena dříve nebo později, než se očekává. Naopak, pokud portfolio obsahuje hodně položek, je možné předpovědět průběh předčasného splácení přesněji;

c) jestliže období fixace jsou kratší (např. jednoměsíční oproti tříměsíčnímu období fixace). Kratší období fixace snižují vliv toho, že data fixace a termíny splatnosti (v rámci období fixace) nenastávají pro zajištěnou položku na straně jedné a pro zajišťovací nástroj na straně druhé ve stejné dny;

d) čím větší je frekvence, se kterou je částka zajišťovacího nástroje upravována, aby odrážela změny zajištěné položky (např. kvůli změnám v očekávání předčasných splátek).

AG126. Účetní jednotka pravidelně ověřuje účinnost zajištění. […]

[1] V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako v celých IFRS.

▼B

AG127. Při měření účinnosti zajištění účetní jednotka rozliší revize odhadovaných termínů fixace stávajících aktiv (nebo závazků) od vzniku nových aktiv (nebo závazků), přičemž pouze prvně zmíněná aktiva (nebo závazky) způsobují neúčinnost zajištění. Poté, co byla podle výše zmíněného postupu zjištěna neúčinnost zajištění, účetní jednotka stanoví v každém období fixace nový odhad celkových aktiv (nebo závazků), včetně nových aktiv (nebo závazků), které vznikly v době po posledním ověřování účinnosti, a vymezí novou částku jako zajištěnou položku a nový procentuální podíl jako zajišťované procento. […]

AG128. Položky, které byly původně rozvrženy do období fixace, mohou být odúčtovány kvůli dřívějšímu než očekávanému předčasnému splacení nebo kvůli odpisům způsobeným snížením hodnoty nebo prodejem. Pokud k tomu dojde, objem změny reálné hodnoty obsažené na zvláštním řádku uvedeném v odst. AG114 písm. g), spojený s odúčtovanou položkou, se musí vyjmout z ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄ a zahrnout do zisku nebo ztráty, která vznikne při odúčtování položky. Za tímto účelem je zapotřebí znát období fixace, do kterého byla odúčtovaná položka zařazena, protože to určuje období fixace, ze kterého se vyjme, a tedy částku k odstranění ze zvláštního řádku uvedeného v odst. AG114 písm. g). Pokud lze po odúčtování položky určit, v kterém období byla zahrnuta, je tato položka z tohoto období vyloučena. Pokud ne, je tato položka vyloučena z nejbližšího období, pokud k odúčtování došlo z důvodu vyšších než očekávaných předčasných splátek, nebo je systematicky a racionálně rozdělena do všech období, ve kterých se vyskytla, pokud byla prodána nebo došlo ke snížení její hodnoty.

AG129. Navíc jakákoli částka vztahující se k určitému období, která nebyla po jeho uplynutí odúčtována, se zaúčtuje do výnosů nebo do nákladů (viz odstavec 89A). […]

AG130. […]

AG131. Jestliže je zajištěná částka připadající na období fixace snížena bez odúčtování souvisejících aktiv (nebo závazků), částka vykázaná na zvláštním řádku ►**M5** výkazu o finanční situaci ◄ (o němž se zmiňuje odst. AG114 písm. g)), která souvisí se snížením, se bude odpisovat v souladu s odstavcem 92.

AG132. Účetní jednotka může chtít aplikovat přístup uvedený v odstavcích AG114–AG131 u zajištění portfolia, které bylo dříve účtováno jako zajištění peněžních toků podle IAS 39. V takovém případě zruší předchozí zajištění peněžních toků v souladu s odst. 101 písm. d) a aplikuje požadavky uvedené v tomto odstavci. Zajištění bude nově vymezeno jako zajištění reálné hodnoty a účetní jednotka bude v následujících účetních obdobích postupovat v souladu s odstavci AG114–AG131.

▼**M53**

Přechodná ustanovení (odstavce 103–108C)

▼**B**

AG133. Účetní jednotka mohla na začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo na začátku dřívějšího období, pokud se jedná o přehodnocení srovnatelných údajů) zatřídit očekávanou transakci mezi spřízněnými stranami mezi zajištěné položky u zajištěné operace, která by splňovala podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s tímto standardem (podle úpravy v poslední větě odstavce 80). Taková účetní jednotka může při takovém zatřídění použít zajišťovací účetnictví pro konsolidovanou účetní závěrku od začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později (nebo od počátku srovnatelného období). Taková účetní jednotky může také použít odstavce AG99A a AG99B od začátku účetního období počínajícího 1. ledna 2005 nebo později. V souladu s odstavcem 108B však nemusí uplatnit odstavec AG99B na srovnatelné údaje předchozích období.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 40

Investice do nemovitostí

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se používá při vykazování, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí.

3. Mimo jiné se tento standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě účastí na investicích do nemovitostí držených na základě pronájmu vykazovaného jako finanční leasing a oceňováním v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých nájemci na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v IAS 17 *Leasingy*, a to ani:

a) klasifikací leasingů na finanční leasing a operativní leasing;

b) vykázáním leasingových (výnosů) příjmů z investic do nemovitostí (viz rovněž IAS 18 *Výnosy*);

c) oceňováním účastí na nemovitostech držených na základě smlouvy o pronájmu vykazovaných jako operativní leasing v účetních výkazech nájemce;

d) oceňováním čisté investice do finančního leasingu v účetních výkazech pronajímatele;

e) vykázáním (transakcí) prodeje a zpětného leasingu a

f) zveřejňováním informací o finančním a operativním leasingu.

▼M45

4. Předmětem tohoto standardu nejsou:

a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41 *Zemědělství* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*) a

▼B

b) těžební práva a nerostné zásoby, jako je například ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

5. Následující termíny se užívají v dále specifikovaném významu:

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno ►M5 ve výkazu o finanční situaci ◄.

Pořizovací náklad je částka uhrazená v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech nebo reálná hodnota jiného protiplnění předaného za účelem nabytí aktiva v době jeho akvizice nebo zhotovení, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřaditelná k danému aktivu v okamžiku jeho prvotního vykázání v souladu s konkrétními požadavky jiných IFRS, například IFRS2 *Úhrady vázané na akcie*.

▼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

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy – nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího než pro:

a) používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely, nebo

b) prodej v rámci běžné činnosti.

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

▼M42

Klasifikace majetku jako investiční nemovitý majetek nebo vlastníkem užívaná nemovitost

▼B

6. Účast na nemovitosti držená nájemcem na základě operativního pronájmu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy (a jen tehdy), pokud by jinak nemovitost vyhovovala definici investice do nemovitosti a nájemce pro dané aktivum používá model oceňování reálnou hodnotou popsaný v odstavcích 33–55. Tato alternativa klasifikace je možná pouze na základě individuálního posuzování nemovitostí způsobem případ od případu. Jakmile je však tento způsob klasifikace vybrán pro jednu takovou účast v nemovitosti, drženou na základě operativního leasingu, pak všechny nemovitosti klasifikované jako investice do nemovitostí budou vykazovány použitím modelu oceňování reálnou hodnotou. Je-li vybrán tento způsob klasifikace, pak každá takto klasifikovaná účast je zveřejněna podle odstavců 74–78.

▼M45

7. Investice do nemovitosti je držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo (za účelem) kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. To odlišuje investici do nemovitosti od nemovitostí užívaných vlastníkem. Výroba nebo dodávky zboží či služeb (případně používání nemovitosti pro administrativní účely) generují peněžní toky, které jsou přiřaditelné nejen nemovitostem, ale rovněž ostatním aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Na vlastníkem užívané nemovitosti se vztahuje IAS 16.

▼B

8. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:

a) pozemek držený spíš za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení než za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti;

b) pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (pokud účetní jednotka neurčila, zda bude pozemky užívat jako vlastníkem užívanou nemovitost, nebo zda je použije za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, považuje se pozemek za držený za účelem kapitálového zhodnocení);

c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená účetní jednotkou na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních leasingů;

d) budova, která je neobsazená, ale držena za účelem pronajmutí na základě jednoho nebo více operativních leasingů;

▼M8

e) nemovitost, která je projektována nebo stavěna pro budoucí využití jako investiční nemovitý majetek.

▼M52

9. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investičním nemovitým majetkem, a proto nespadají do rozsahu působnosti tohoto standardu:

▼B

a) nemovitost určená k prodeji v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IAS 2 *Zásoby*), například nemovitost pořízená výlučně se záměrem následného prodeje v blízké budoucnosti nebo rekonstrukce a následného prodeje;

▼M52

b) [zrušuje se]

▼B

c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IAS 16) včetně nemovitostí držených jako budoucím vlastníkem užívané nemovitosti, nemovitostí držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitostí užívaných zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívané nemovitosti, které čekají na vyřazení;

▼M8

_____

▼B

e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu.

10. Některé nemovitosti v sobě zahrnují část, která je držena za účelem dosažení nájemného nebo kapitálového zhodnocení, a další část, která je držena pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely. Pokud mohou být tyto části prodány odděleně (nebo odděleně pronajaty na základě finančního leasingu), pak je účetní jednotka vykazuje odděleně. Pokud části nemohou být prodány odděleně, je nemovitost investicí do nemovitosti pouze v případě, že pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely, je držena jen nevýznamná část nemovitosti.

11. V některých případech účetní jednotka poskytuje nájemníkům k nemovitosti ve své držbě doplňkové služby. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem budiž situace, kdy majitel administrativní budovy poskytuje bezpečnostní a údržbářské služby nájemcům, kteří budovu obývají.

12. V jiných případech jsou poskytnuté služby významné. Účetní jednotka například vlastní a řídí hotel, přičemž služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za vlastníkem užívanou nemovitost, nikoli za investici do nemovitosti.

13. Rozhodnutí o tom, kdy jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nesplňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vlastník hotelu někdy například převádí určitou odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě hotelu. Podmínky takových smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlastníka jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně může dojít k situaci, kdy si vlastník pouze externě zajistí každodenní funkce, avšak zůstává vystaven značným změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.

14. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitosti a s využitím odstavců 7 až 13. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odst. 75 písm. c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.

▼M42

14A. Úsudek je také potřebný k posouzení, zda nabytí investice do nemovitosti je pořízením aktiva nebo skupiny aktiv nebo podnikovou kombinací náležející do působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace*. K posouzení, zda jde o podnikovou kombinaci, je třeba odkázat na IFRS 3. Úvahy v odstavcích 7–14 tohoto standardu se týkají toho, zda nemovitost je nemovitostí užívanou vlastníkem, nebo investicí do nemovitosti, a nikoli určení, zda pořízení nemovitostí je, či není podnikovou kombinací ve smyslu IFRS 3. K určení, zda konkrétní transakce splňuje definici podnikové kombinace ve smyslu IFRS 3 a zahrnuje investici do nemovitosti, jak ji definuje tento standard, je třeba použít každý z obou standardů samostatně.

▼B

15. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou dceřinou společností. Taková nemovitost nesplňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu skupiny jde o vlastníkem užívanou nemovitost. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 5, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto pronajímatel vykazuje takovou nemovitost ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitosti.

ROZPOZNÁNÍ

16. Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud:

a) je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti, a

b) lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investicí do nemovitosti.

17. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady rozpoznání všechny své náklady na investici do nemovitosti v čase, kdy byly vynaloženy. Tyto náklady zahrnují náklady vynaložené prvotně na nabytí investice do nemovitosti a náklady vynaložené následně na rozšíření, nahrazení části nebo vybavení nemovitosti.

18. Podle zásady pro rozpoznání uvedené v odstavci 16 účetní jednotka nevykazuje v účetní hodnotě investice do nemovitosti náklady běžné údržby takové nemovitosti. Tyto náklady se v okamžiku jejich vzniku vykazují spíše jako součást hospodářského výsledku. Náklady běžné údržby jsou primárně náklady na práci a spotřební materiál a mohou zahrnovat náklady na drobné součástky. Účel těchto výdajů je často popsán jako „opravy a údržba“ nemovitosti.

19. Části investic do nemovitostí mohou být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být náhradami původních stěn. Účetní jednotka vykazuje v účetní hodnotě investice do nemovitosti, na základě zásady pro rozpoznání, náklady na vyměněnou část stávající investice do nemovitosti v čase, kdy byl náklad vynaložen, a to za předpokladu, že jsou splněna kritéria uznání. Účetní hodnota těch částí, které jsou nahrazeny, je odúčtována v souladu s ustanoveními o odúčtování obsaženými v tomto standardu.

POČÁTEČNÍ OCENĚNÍ

20. Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti.

21. Pořizovací náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímo přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za odborné právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní vedlejší pořizovací náklady.

▼M8

———————

▼B

23. Náklady na investici do nemovitosti se nezvyšují o:

a) zřizovací náklady (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do stavu, který umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ);

b) provozní ztrátu vzniklou dříve, než investice do nemovitosti dosáhne plánované úrovně obsazení; případně

c) abnormální množství odpadového materiálu, náklady na práci nebo jiné zdroje vzniklé při výstavbě nebo rekonstrukci nemovitosti.

24. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.

25. Počáteční náklad účasti na nemovitosti, držené na základě leasingu a klasifikované jako investice do nemovitosti, je pro finanční leasing stanoven odstavcem 20 standardu IAS 17, tzn., aktivum se vykáže buď v částce reálné hodnoty nemovitosti, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, podle toho, která z těchto částek je nižší. V souladu se stejným odstavcem se ekvivalentní částka vykáže jako závazek.

26. Jakákoli přirážka k leasingu se za tímto účelem považuje za součást minimálních leasingových plateb, a je proto zahrnuta do nákladů na aktivum, ale je vyloučena ze závazků. Je-li účast na nemovitosti držená na základě leasingu klasifikována jako investice do nemovitosti, pak položkou vykazovanou v reálné hodnotě je tato účast a ne samotná nemovitost. ►M33 Postup stanovení reálné hodnoty účasti na nemovitém majetku je pro model oceňování reálnou hodnotou stanoven v odstavcích 33–52 a v IFRS 13. Tento postup se zároveň použije pro stanovení reálné hodnoty, pokud je tato hodnota používána jako pořizovací náklad pro účely prvotního vykázání. ◄

27. Jedna nebo více investic do nemovitostí mohou být získány směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva, případně za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se týká směny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale uplatní se také při všech směnách popsaných v předcházející větě. Pořizovací náklad na takovou investici do nemovitosti je reálná hodnota, ledaže by a) směnná transakce postrádala obchodní podstatu, nebo b) reálná hodnota získaného aktiva ani vydaného aktiva nebyla spolehlivě zjistitelná. Získané aktivum je tímto způsobem oceněno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat předané aktivum. Pokud získané aktivum není oceněno v reálné hodnotě, je jeho pořizovacím nákladem účetní hodnota vydaného aktiva.

28. Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem transakce. Směnná transakce má obchodní podstatu pokud:

a) se parametry (riziko, načasování, částka) peněžních toků z aktiva získaného liší od parametrů peněžních toků z aktiva převedeného, nebo

b) se hodnota pro účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, mění následkem směny, a

c) rozdíl uvedený v písmenu a) nebo b) je vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv významný.

▼B

Pro účely posouzení, zda má směnná transakce obchodní podstatu, by měla hodnota pro účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, zohledňovat peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný, aniž by účetní jednotka musela provést detailní propočty.

▼M33

29. Reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud (a) kolísání rozpětí přiměřených stanovení reálné hodnoty tohoto aktiva je nevýznamné nebo (b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo postoupeného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota postoupeného aktiva, ledaže by reálná hodnota přijatého aktiva byla evidentnější.

▼B

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní pravidla

30. S výjimkou popsanou v odstavci 32A a 34 si účetní jednotka vybere jako své účetní pravidlo buď model oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 33-55, nebo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 56 a bude aplikovat toto pravidlo na všechny své investice do nemovitostí.

▼M8

31. IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* stanoví, že dobrovolná změna v účetních pravidlech může být učiněna, pouze pokud umožní, aby účetní závěrka obsahovala spolehlivé a více relevantní informace o dopadech transakcí, jiných událostí nebo okolností na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by přechod z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedl k relevantnějšímu vykazování.

▼M33

32. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky stanovily reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro potřeby zveřejnění (pokud používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investičního nemovitého majetku byla stanovena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investičního nemovitého majetku v dané lokalitě.

▼B

32A. Účetní jednotka může:

a) zvolit pro veškeré investice do nemovitostí, které kryjí závazky, z nichž je získáván výtěžek spojený přímo s reálnou hodnotou nebo s výtěžky z vymezených aktiv, do nichž patří i uvedená investice do nemovitosti buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady, a

b) zvolit buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady pro veškeré ostatní investice do nemovitostí, bez ohledu na volbu provedenou podle písmene a).

32B. Některé pojišťovny či jiné účetní jednotky provozují na základě smluv o propojení společně s účetními jednotkami ovládanými investory, či jinými účetními jednotkami, interní majetkové fondy, které tvoří zdánlivě samostatné jednotky. Odstavec 32A nedovoluje účetní jednotce oceňovat majetek držený fondem částečně pořizovacími náklady a částečně v reálné hodnotě.

▼B

32C. Pokud účetní jednotka zvolí pro dvě kategorie popsané v odstavci 32A odlišné modely, pak se prodej investice do nemovitostí mezi těmito dvěma skupinami aktiv oceňovanými odlišnými metodami vykazuje v reálné hodnotě a kumulativní změna v reálné hodnotě se vykáže ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Na základě toho se reálná hodnota investice do nemovitosti k datu prodeje ze skupiny aktiv oceňované v reálných hodnotách do skupiny oceňované pořizovacími náklady považuje za domnělou pořizovací cenu.

Model oceňování reálnou hodnotou

33. Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, oceňuje po počátečním vykázání veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou, až na případy popsané v odstavci 53.

34. Je-li účast na nemovitosti, držená nájemcem na základě operativního leasingu, klasifikována jako investice do nemovitosti podle odstavce 6, není odstavec 30 použitelný; použije se model oceňování reálnou hodnotou.

35. Přínosy nebo újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se zahrnují do hospodářského výsledku období, ve kterém k nim došlo.

▼M33

_____

40. Při stanovení reálné hodnoty investičního nemovitého majetku v souladu s IFRS 13, účetní jednotka zajistí, aby reálná hodnota odrážela mimo jiné i nájemné z aktuálních leasingů a další předpoklady, které by účastníci trhu použili při stanovení cen investičního nemovitého majetku za obvyklých tržních podmínek.

▼B

41. Odstavec 25 stanovuje základnu pro prvotní uznání nákladů účasti na pronajaté nemovitosti. Odstavec 33 požaduje aby, je-li to nutné, účast na pronajaté nemovitosti byla přeceněna na reálnou hodnotu. V leasingu sjednaném za tržní sazby by reálná hodnota účasti na pronajaté nemovitosti k datu akvizice, očištěná od očekávaných leasingových plateb (včetně těch, které se týkají uznaných závazků), měla být nulová. Tato reálná hodnota se nemění bez ohledu na to, zda jsou (pro účetní účely) pronajaté aktivum a závazek vykázány v reálné hodnotě nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb v souladu s odstavcem 20 standardu IAS 17. Tímto způsobem by změna způsobu ocenění pronajatého aktiva z pořizovacích nákladů (podle odstavce 25) na reálnou hodnotu (podle odstavce 33) neměla způsobit vznik počátečních zisků nebo ztrát, není-li ocenění reálnou hodnotou prováděno v odlišných časech. K tomu může dojít, pokud se zvolí aplikace modelu oceňování reálnou hodnotou po počátečním zaúčtování.

▼M33

_____

48. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozpětí přiměřených stanovení reálné hodnoty bude tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho stanovení reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálnou hodnotu daného nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě (viz odstavec 53).

▼M33

_____

▼M8

50. Při určování účetní hodnoty investičního nemovitého majetku podle modelu oceňování reálnou hodnotou se účetní jednotka vyvaruje duplicitního vykazování aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:

▼B

a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedílnou součástí budovy a jsou obecně zahrnuty do reálné hodnoty investice do nemovitosti a nevykazují se odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;

b) pokud je pronajata zařízená kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investice do nemovitosti, nevykazuje účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;

c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je účetní jednotka vykazuje jako samostatný závazek či aktivum;

▼M8

d) reálná hodnota investičního nemovitého majetku drženého na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněného nájemného, jehož splatnost se očekává). Jestliže tedy ocenění nemovitosti nezahrnuje hodnotu všech očekávaných plateb, bude nezbytné přičíst zpět veškeré vykázané leasingové závazky, aby bylo pro účetní účely dosaženo účetní hodnoty investičního nemovitého majetku za použití modelu oceňování reálnou hodnotou.

▼M33

_____

▼B

52. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejích plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující se k závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Účetní jednotka použije IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* pro určení, zda uznat závazek a jak jej případně ocenit.

▼M33

Nemožnost spolehlivého stanovení reálné hodnoty

53. **Předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě trvale stanovovat reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitý majetek stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jeho užívání), zřejmé, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě trvale stanovovat. K tomu dochází právě tehdy, když trh srovnatelných vlastností je neaktivní (např. existuje málo transakcí z nedávné doby, cenové nabídky nejsou aktuální nebo pozorované transakční ceny naznačují, že prodávající byl k prodeji donucen okolnostmi) a alternativní spolehlivá stanovení reálné hodnoty (založená například na projekcích peněžních toků) nejsou možná. Pokud účetní jednotka**

▼M33

zjistí, že reálnou hodnotu nedokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit, ale očekává, že reálnou hodnotu tohoto nemovitého majetku bude možné spolehlivě stanovit, jakmile bude výstavba dokončena, ocení tento nedokončený investiční nemovitý majetek pořizovacími náklady, dokud nebude možné jeho reálnou hodnotu spolehlivě stanovit nebo dokud nebude jeho výstavba dokončena (podle toho, která z těchto alternativ nastane dříve). Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku (kromě nedokončeného investičního nemovitého majetku), nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě, účetní jednotka tento investiční majetek ocení s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16. Bude se předpokládat, že zbytková hodnota tohoto investičního nemovitého majetku bude nulová. Účetní jednotka bude aplikovat IAS 16 až do vyřazení investičního nemovitého majetku.

▼M8

53A Jakmile je účetní jednotka schopna spolehlivě ocenit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě, jehož hodnota byla původně oceněna pořizovacími náklady, ocení tento majetek reálnou hodnotou. Jakmile je dokončena výstavba daného majetku, předpokládá se, že lze jeho reálnou hodnotu spolehlivě ocenit. Pokud to není možné, zaúčtuje se nemovitý majetek v souladu s odstavcem 53 za použití modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16.

53B Předpoklad, že lze reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě spolehlivě ocenit, je možné vyvrátit pouze při prvotním vykázání. ►M33 Účetní jednotka, která ocenila položku nedokončeného investičního nemovitého majetku reálnou hodnotou, nemusí dojít k závěru, že reálnou hodnotu dokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit. ◄

54 V popsaných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v odstavci 53 ocenit nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek za použití modelu oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 16, oceňuje účetní jednotka všechen svůj ostatní investiční nemovitý majetek včetně investičního nemovitého majetku ve výstavbě reálnou hodnotou. Přestože účetní jednotka může v těchto případech pro jednu nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek použít model oceňování pořizovacími náklady, musí u každé z ostatních nemovitostí nadále používat model oceňování reálnou hodnotou.

▼B

55. Pokud účetní jednotka oceňovala dříve investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího vyřazení (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se operace na trhu stanou méně časté nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.

Model oceňování pořizovacími náklady

56. Po prvotním uznání oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky IAS 16 pro tento model, s výjimkou těch aktiv, která splňují kritéria klasifikace aktiv držených za účelem prodeje (nebo jsou součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti*. Investice do nemovitostí splňující kritéria klasifikace aktiv držených za účelem prodeje (nebo jsou součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako držená za účelem prodeje) se oceňují v souladu s IFRS 5.

▼B

PŘEVODY

▼M60

57. Účetní jednotka převede nemovitost z investičního nemovitého majetku a na investiční nemovitý majetek právě tehdy, pokud došlo ke změně v užívání. Ke změně v užívání dojde, pokud nemovitost začne či přestane splňovat definici investičního nemovitého majetku a pokud je prokázána změna v užívání. Sama skutečnost, kdy vedení změnilo záměry ohledně užívání nemovitosti, není důkazem o změně v užívání. K příkladům důkazů o změně v užívání patří:

a) zahájení užívání nemovitosti vlastníkem či zahájení rekonstrukce směřující k takovému užívání pro přeúčtování nemovitosti z investičního nemovitého majetku na nemovitost užívanou vlastníkem;

b) zahájení rekonstrukce směřující k prodeji pro přeúčtování z investičního nemovitého majetku na zásoby;

c) ukončení užívání nemovitosti vlastníkem pro přeúčtování z vlastníkem užívané nemovitosti na investiční nemovitý majetek a

d) zahájení operativního leasingu jiné straně pro přeúčtování ze zásob na investiční nemovitý majetek.

e) [zrušuje se]

58. Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení investičního nemovitého majetku bez rekonstrukce, pokračuje ve vykazování dané nemovitosti jako investičního nemovitého majetku, a to až do okamžiku jejího odúčtování (vyřazení z výkazu o finanční pozici), a nereklasifikuje ji do zásob. Stejně tak, pokud účetní jednotka zahájí rekonstrukci stávajícího investičního nemovitého majetku s cílem je i nadále využívat jako investiční nemovitý majetek, nemovitost zůstává investičním nemovitým majetkem a není v průběhu rekonstrukce reklasifikována jako nemovitost užívaná vlastníkem.

▼B

59. Odstavce 60 až 65 se zabývají záležitostmi uznávání a oceňování, které se aplikují, pokud účetní jednotka používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.

60. V případě převodu investice do nemovitosti, vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, se pro následné vykazování podle IAS 16 nebo IAS 2 považuje za domnělou pořizovací cenu nemovitosti reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.

61. Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, účetní jednotka musí uplatňovat IAS 16 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a s její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16.

62. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, účetní jednotka odepisuje nemovitost a vykazuje veškeré ztráty ze snížení hodnoty, které se vyskytly. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16. Jinými slovy:

▼M5

a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno v hospodářském výsledku. Avšak v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, je snížení vykázáno v ostatním úplném výsledku a snižuje fond z přecenění ve vlastním kapitálu;

▼B

b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:

i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí snížení hodnoty dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Částka vykázaná ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla stanovena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty;

►M5 ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je vykazována v ostatním úplném výsledku a zvyšuje fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu. V případě následného ◄ vyřazení dané investice do nemovitosti je přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden do nerozděleného zisku. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se neúčtuje výsledkově.

63. V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou vykáží ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

64. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.

65. Jestliže účetní jednotka dokončí stavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii a která bude vedena v reálné hodnotě, vykáží se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

VYŘAZENÍ

66. Investice do nemovitosti se musí odúčtovat (vyřadit z ►M5 výkazu o finanční situaci ◄) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňata z užívání a z jejího vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

▼M52

67. K vyřazení investičního nemovitého majetku může dojít v důsledku prodeje nebo jeho použití pro finanční leasing. Datem vyřazení investičního nemovitého majetku je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad investičním nemovitým majetkem v souladu s požadavky na určení, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15. IAS 17 se použije při vyřazení z důvodu použití nemovitosti pro finanční leasing a při prodeji a zpětném leasingu.

▼B

68. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadami pro rozpoznání uvedenými v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investice do nemovitosti, přestává vykazovat účetní hodnotu vyměněné části. U investice do nemovitosti, zaúčtované s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, nesmí být vyměněnou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud není možné určit účetní hodnotu vyměněné části, může účetní jednotka použít výši nákladů na výměnu jako informaci o tom, jaký byl pořizovací náklad vyměněné části v čase pořízení nebo výstavby. Reálná hodnota investice do nemovitosti může na základě modelu oceňování reálnou hodnotou již zohledňovat skutečnost, že část, která má být vyměněna, ztratila svou hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik má být reálná hodnota z titulu vyměňované části snížena. Pokud to není prakticky proveditelné, je alternativou ke snižování reálné hodnoty vyměněné části zahrnutí nákladů na výměnu do účetní hodnoty aktiva a poté přehodnocení reálné hodnoty tak, jak by bylo požadováno u přístaveb, které nejsou výměnami.

69. Přínosy nebo újmy, vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti, se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a hodnotou vedenou v účetnictví a vykážou se ve ►M5 vykážou o úplném výsledku ◄ (pokud IAS 17 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v čase odstavení nebo vyřazení.

▼M52

70. Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vyplývající z odúčtování investičního nemovitého majetku, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

▼B

71. Na závazky, které zůstávají účetní jednotce po vyřazení investice do nemovitosti, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.

72. Odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo předanou investici do nemovitostí se vykazuje ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.

73. Snížení hodnoty nebo ztráty investice do nemovitosti, s ní související nároky na odškodnění od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradního aktiva za stávající aktivum jsou samostatné ekonomické události a jsou vykazovány následujícím způsobem:

a) snížení hodnoty investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s IAS 36;

b) odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti se vykazuje v souladu s odstavci 66–71 tohoto standardu;

c) odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo vydanou investici do nemovitosti se vykazuje ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou, a

d) pořizovací náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrada za stávající aktivum se určují v souladu s odstavci 20–29 tohoto standardu.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ

Modely oceňování reálnou hodnotou a pořizovacími náklady

74. Spolu s ustanoveními standardu IAS 17 se dále aplikují níže uvedená zveřejnění. V souladu s IAS 17 poskytuje vlastník investice do nemovitosti všechna zveřejnění uložená pronajímateli o leasingu, do kterého vstoupil. Účetní jednotka, která drží investici do nemovitosti na základě finančního nebo operativního leasingu, poskytuje všechna zveřejnění uložená nájemcům u finančních leasingů a zveřejnění uložená pronajímatelům u každého operativního leasingu, do kterého vstoupila.

75. Účetní jednotka zveřejní:

a) zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo model oceňování pořizovacími náklady;

b) pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, zda a za jakých okolností jsou účasti na nemovitostech držené na základě operativního leasingu klasifikovány a vykázány jako investice do nemovitosti;

c) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), kritéria používaná pro odlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti;

▼M33

_____

▼B

e) do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a v obdobné lokalitě, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud nebylo žádné takové ocenění provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;

f) částky vykázané ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ pro:

i) nájemné z investice do nemovitostí,

ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, která generovala nájemné v průběhu období, a

iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, která negenerovala nájemné v průběhu období,

iv) kumulativní změnu reálné hodnoty vykázanou ve ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄ v případě prodeje investice do nemovitostí ze skupiny aktiv používajících oceňování pořizovacími náklady do skupiny aktiv, ve které se používá model oceňování reálnou hodnotou (viz odstavec 32C);

g) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti, případně omezení úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení;

h) smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně jejím opravám, údržbě či rozšiřování.

▼B

Model oceňování reálnou hodnotou

76. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 33–55, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 75 sesouhlasení účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, které obsahuje:

a) přírůstky; zvlášť zveřejní ty přírůstky, které pocházejí z akvizic, a ty, které pocházejí z následných výdajů vykázaných v účetní hodnotě aktiva;

b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;

c) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení;

d) čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;

e) čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané účetní jednotky;

f) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí a

g) ostatní změny.

77. Pokud je ocenění investice do nemovitosti významně upraveno pro účely účetní závěrky, například proto, aby se předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, zveřejní účetní jednotka sesouhlasení původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní uzávěrce, přičemž zvlášť vykáže celkovou sumu veškerých vykázaných leasingových závazků, které byly zpětně přidány a veškeré další výrazné úpravy.

▼M33

78. **Ve výjimečných případech uvedených v odstavci 53, kdy účetní jednotka oceňuje investiční nemovitý majetek s použitím modelu oceňování podle IAS 16, se v sesouhlasení vyžadovaném odstavcem 76 zveřejní hodnoty vztahující se k tomuto investičnímu nemovitému majetku odděleně od hodnot vztahujících se k ostatnímu investičnímu nemovitému majetku. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:**

▼B

a) popis investice do nemovitosti;

▼M33

b) **vysvětlení, proč reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit,**

▼B

c) pokud je to možné, rozmezí odhadu, uvnitř kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží, a

d) při vyřazení investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:

i) skutečnost, že účetní jednotka vyřadila investici do nemovitosti, která nebyla vedena v reálné hodnotě,

ii) účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje a

iii) částku vykázaného zisku nebo ztráty.

▼B

Model oceňování pořizovacími náklady

▼M33

79. **Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 75 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 56, ještě další údaje:**

▼B

a) použitou metodu odpisování;

b) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby;

c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;

d) sesouhlasení účetní hodnoty investice do nemovitosti k začátku a konci vykazovaného období s tím, že se uvedou:

i) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem následných výdajů vykázaných jako aktivum,

ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací,

iii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení,

iv) odpisy,

v) částku vykázané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty rozpuštěno, v průběhu období podle IAS 36,

vi) čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané účetní jednotky,

vii) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí a

viii) ostatní pohyby;

▼M33

e) **reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 53, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, musí zveřejnit:**

▼B

i) popis investice do nemovitosti,

▼M33

ii) **vysvětlení, proč reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit, a**

▼B

iii) pokud je to možné, rozmezí odhadů, ve kterém reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Model oceňování reálnou hodnotou

▼M33

80. **Účetní jednotka, která dříve aplikovala IAS 40 (z roku 2000) a poprvé se rozhodne klasifikovat a účtovat některé nebo všechny vhodné účasti na nemovitém majetku drženém na základě operativního leasingu jako investiční nemovitý majetek, vykáže dopad takového rozhodnutí jako úpravu počátečního stavu nerozděleného zisku v období, ve kterém bylo toto rozhodnutí poprvé učiněno. Navíc:**

▼M33

a) **pokud účetní jednotka již v dřívějších obdobích otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu těchto účastí na nemovitém majetku (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedené v IFRS 13), pak se účetní jednotce doporučuje, ale není od ní vyžadováno, aby:**

▼B

i) upravila počáteční zůstatek nerozděleného zisku za nejstarší prezentované období, v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila, a

ii) přehodnotila a znovu vykázala srovnávací údaje za tato období;

b) pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v písmenu a), pak nemusí přehodnotit a znovu vykázat porovnatelné údaje, ale musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.

81. Tento standard vyžaduje přístup, který se liší od přístupu vyžadovaného standardem IAS 8. IAS 8 požaduje přehodnocení a opětovné vykázání srovnávacích informací jen tehdy, pokud takové přehodnocení a opětovné vykázání není neproveditelné.

82. Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotkou zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených v přírůstku z přecenění investic do nemovitostí.

Model oceňování pořizovacími náklady

83. Standard IAS 8 se použije na veškeré změny v účetních pravidlech, které jsou učiněny v okamžiku, kdy účetní jednotka poprvé použije tento standard a pro oceňování si vybere model oceňování pořizovacími náklady. Účinek změny v účetních pravidlech zahrnuje i novou klasifikaci každé částky vedené v přírůstku z přecenění investic do nemovitostí.

84. Požadavky odstavců 27–29, týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané výměnou aktiv, se použijí prospektivně pouze na budoucí operace.

▼M42

Podnikové kombinace

84A. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl vložen nový odstavec 14A a nový nadpis před odstavcem 6. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro nabývání investic do nemovitosti od počátku prvního období, v němž přijala uvedené změny. V důsledku toho nelze upravit zachycení nabývání investice do nemovitosti v předchozích obdobích. Účetní jednotka však může rozhodnout, že změnu použije na individuální akvizice investic do nemovitosti, které pořídila před začátkem prvního ročního období, jež započalo k datu účinnosti nebo po datu účinnosti, pouze pokud má k dispozici informace potřebné k uplatňování změny na uvedené dřívější transakce.

▼M60

Přeúčtování investičního nemovitého majetku

84C. Dokument *Přeúčtování investičního nemovitého majetku* (Změny IAS 40) vydaný v prosinci 2016 změnil odstavce 57–58. Účetní jednotka použije tyto změny na změny v užívání, k nimž dojde na začátku nebo v průběhu ročního období, v němž účetní jednotka tyto změny použije poprvé (den prvotního použití). V den prvotního použití účetní jednotka opětovně posoudí klasifikaci nemovitosti držené k tomuto dni, a případně tuto nemovitost za použití odstavců 7–14 reklasifikuje, aby zohlednila podmínky existující k danému dni.

▼M60

84D. Bez ohledu na požadavky odstavce 84C je povoleno, aby účetní jednotka použila změny odstavců 57–58 retrospektivně v souladu s IAS 8, a to výlučně tehdy, je-li to možné bez použití zpětného pohledu.

84E. Pokud účetní jednotka v souladu s odstavcem 84C reklasifikuje nemovitost v den prvotního použití, je povinna:

a) zaúčtovat tuto reklasifikaci za použití požadavků odstavců 59–64. Při použití odstavců 59–64 je účetní jednotka povinna:

i) vykládat odkazy na den změny v užívání jako odkazy na den prvotního použití a

ii) vykázat veškeré částky, které by byly v souladu s odstavci 59–64 zachyceny do výkazu o úplném výsledku, jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku ke dni prvotního použití,

b) zveřejnit částky reklasifikované v souladu s odstavcem 84C z investičního nemovitého majetku a na investiční nemovitý majetek. Účetní jednotka zveřejní tyto reklasifikované částky v rámci sesouhlasení účetní hodnoty investičního nemovitého majetku na začátku a konci období v souladu s požadavky odstavců 76 a 79.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

85. 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

85A. IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 62. 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

85B. Odstavce 8, 9, 48, 53, 54 a 57 byly změněny, odstavec 22 byl zrušen a nové odstavce 53A a 53B byly vloženy prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. ►M33 Účetní jednotce je povoleno aplikovat změny na nedokončený investiční nemovitý majetek od jakéhokoli data před 1. lednem 2009 za předpokladu, že reálné hodnoty nedokončeného investičního nemovitého majetku byly stanoveny k těmto datům. ◄ Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije změny odstavců 5 a 81E IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

▼**M33**

85C. IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 5, změnil odstavce 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 a 85B, a zrušil odstavce 36–39, 42–47, 49, 51 a odst. 75 písm. d) Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼**M42**

85D. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byly vloženy nové nadpisy před odstavec 6 a za odstavec 84 a byly vloženy nové odstavce 14A a 84A. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních účetních obdobích začínajících 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼**M52**

85E. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odst. 3 písm. b), odstavce 9, 67 a 70. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼**M60**

85G. Dokument *Přeúčtování investičního nemovitého majetku* (Změny IAS 40) vydaný v prosinci 2016 změnil odstavce 57–58 a vložil nové odstavce 84C–84E. Účetní jednotka použije tyto změny 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.

▼**B**

ZRUŠENÍ OD STANDARDU IAS 40 (VE ZNĚNÍ Z ROKU 2000)

86. Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investice do nemovitostí* (vydaný v roce 2000).

▼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.

2. Předmětem tohoto standardu nejsou:

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*).

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

_____

▼B

22. Účetní jednotka nezahrnuje žádné peněžní toky související s financováním aktiv, zdaněním nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstěném 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.

▼M16

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 1

První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

CÍL

1 Cílem tohoto standardu je zajistit, aby *první účetní závěrka* účetní jednotky *podle IFRS* a její mezitímní účetní výkazy za příslušnou část období, k němuž se taková účetní závěrka vztahuje, obsahovaly vysoce kvalitní informace, které:

(a) jsou pro uživatele transparentní a srovnatelné v rámci všech prezentovaných období;

(b) poskytují vhodné východisko pro účetnictví podle *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)*; a

(c) lze získat s náklady, které nepřevyšují prospěch.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Účetní jednotka použije tento standard:

(a) ve své první účetní závěrce podle IFRS; a

(b) případně v každém mezitímním účetním výkazu, který předkládá podle IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období, za které se sestavuje její první účetní závěrka podle IFRS.

3 První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS je první roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka použije IFRS na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS, které je v této účetní závěrce uvedeno. Účetní závěrka podle IFRS je první účetní závěrkou účetní jednotky podle IFRS, pokud účetní jednotka například:

(a) předložila svoji poslední předchozí účetní závěrku:

(i) podle národních požadavků, které nejsou ve všech ohledech v souladu s IFRS;

(ii) v souladu s IFRS ve všech ohledech, avšak účetní závěrka neobsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;

(iii) obsahující výslovné prohlášení o shodě s některými IFRS, avšak nikoliv se všemi;

(iv) podle národních požadavků, které nejsou v souladu s IFRS, přičemž na zaúčtování položek, které nejsou národními požadavky upraveny, použila některé IFRS; nebo

(v) podle národních požadavků, přičemž došlo k sesouhlasení některých částek s částkami stanovenými podle IFRS;

(b) sestavila účetní závěrku podle IFRS pouze pro interní potřebu, aniž by tato závěrka byla zpřístupněna vlastníkům účetní jednotky nebo jiným externím uživatelům;

▼M16

(c) sestavila podle IFRS soubor výkazů pro účely konsolidace, avšak nesestavila kompletní sadu účetních výkazů, jak je vymezena v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (v revidovaném znění z roku 2007); nebo

(d) účetní závěrku za předchozí období nezveřejnila.

4 Tento standard se použije, když účetní jednotka poprvé použije IFRS. Nepoužije se, pokud účetní jednotka například:

(a) přestane předkládat účetní závěrku podle národních požadavků, kterou dříve předkládala spolu s další sadou výkazů účetní závěrky, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;

(b) předložila v předchozím roce účetní závěrku podle národních požadavků a tato účetní závěrka obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS; nebo

(c) předložila v předchozím roce účetní závěrku, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, i když auditoři vyjádřili ve své zprávě auditora k této účetní závěrce výhradu.

▼M36

4A Bez ohledu na požadavky odstavců 2 a 3 platí, že účetní jednotka, která použila standardy IFRS v předcházejícím účetní období, ale jejíž nejnovější předchozí roční účetní závěrka neobsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu s IFRS, musí buď použít tento IFRS nebo použít standardy IFRS retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v odhadech a chyby*, jako kdyby tato účetní jednotka používat standardy IFRS nikdy nepřestala.

4B Pokud se účetní jednotka rozhodne nepoužít tento IFRS v souladu s odstavcem 4A, použije účetní jednotka přesto vedle požadavků na zveřejňování z IAS 8 požadavky na zveřejňování z odstavců 23A–23B IFRS 1.

▼M16

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

(a) ustanovení týkajících se změn v účetních pravidlech v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*; a

(b) konkrétních přechodných ustanovení v jiných IFRS.

VYKAZOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS

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

Účetní pravidla

7 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije stejná účetní pravidla pro všechna období zveřejňovaná v první účetní závěrce podle IFRS. Tato účetní pravidla musí být v souladu se všemi IFRS účinnými ke konci jejího prvního období vykázaného podle IFRS s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13-19 a dodatcích B-E.

8 Účetní jednotka nepoužije odlišné verze IFRS, které byly účinné k dřívějším datům. Účetní jednotka může použít nový IFRS, jenž není ještě povinný, pokud je jeho dřívější použití povoleno.

▼M16

Příklad: Konsistentní používání nejnovější verze IFRS

Výchozí informace

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

Použití požadavků

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

(a) sestavování a prezentaci počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS k 1. lednu 20X4; a

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

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

9 Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí pro změny v účetních pravidlech provedené účetní jednotkou již používající IFRS, nepoužijí se v případě přechodu na IFRS u *prvouživatele* s výjimkou případů uvedených v dodatcích B-E.

10 S výjimkou případů popsaných v odstavcích 13–19 a dodatcích B-E účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS:

(a) vykáže všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání IFRS vyžadují;

(b) nevykáže položky jako aktiva nebo závazky, pokud IFRS takové vykázání nepovolují;

(c) reklasifikuje položky, které vykázala podle předchozích GAAP jako určitý druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jde o jiný druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu; a

(d) použije IFRS k oceňování všech vykázaných aktiv a závazků.

11 Účetní pravidla, která účetní jednotka použije ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS, se mohou lišit od pravidel použitých ke stejnému datu podle předchozích GAAP. Následkem toho dochází k úpravám, které vznikají z událostí a transakcí předcházejících datu přechodu na IFRS. Proto účetní jednotka vykáže tyto úpravy k datu přechodu na IFRS přímo v nerozděleném zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu).

▼M16

12 Tento standard vymezuje dvě skupiny výjimek ze zásady, že počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:

(a) Dodatek B zakazuje retrospektivní použití některých ustanovení jiných IFRS.

(b) Dodatky C-E obsahují výjimky z některých požadavků jiných IFRS.

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

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

Odhady

14 Odhady provedené účetní jednotkou podle IFRS k datu přechodu na IFRS musí být v souladu s odhady provedenými ke stejnému datu podle předchozích GAAP (po úpravách zohledňujících veškeré rozdíly v účetních pravidlech), pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné.

15 Účetní jednotka může po datu přechodu na IFRS získat informace o odhadech, které provedla podle předchozích GAAP. Podle odstavce 14 zachází účetní jednotka s takovými informacemi jako s událostmi po skončení účetního období neupravujícími účetní výkazy podle IAS 10 *Události po skončení účetního období*. Předpokládejme například, že účetní jednotka přechází na IFRS k 1. ledna 20X4 a nová informace získaná 15. července 20X4 vyžaduje přehodnocení odhadu uskutečněného v rámci předchozích GAAP k 31. prosinci 20X3. Účetní jednotka nezohlední tuto novou informaci ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS (ledaže je třeba upravit odhady z důvodu rozdílů v účetních pravidlech nebo existuje objektivní důkaz, že odhady byly chybné). Místo toho promítne účetní jednotka tuto novou informaci ve výsledku hospodaření (nebo případně v ostatním úplném výsledku) za rok končící 31. prosince 20X4.

16 Účetní jednotka může být nucena provést k datu přechodu na IFRS odhady podle IFRS, které nebyly k danému datu podle předchozích GAAP vyžadovány. K dosažení souladu s IAS 10 musejí takové odhady podle IFRS zohledňovat podmínky, které existovaly k datu přechodu na IFRS. Obzvláště odhady tržních cen, úrokových sazeb nebo měnových kursů cizích měn uskutečněné k datu přechodu na IFRS musí odrážet tržní podmínky k tomuto datu.

17 Odstavce 14–16 se použijí pro počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Použijí se rovněž pro srovnávací období prezentované v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS, přičemž odkazy na datum přechodu na IFRS se v takovém případě nahradí odkazy na konec daného srovnávacího období.

▼M16

Výjimky z ostatních IFRS

18 Účetní jednotka může použít jednu či více výjimek uvedených v dodatcích C-E. Účetní jednotka však nemůže tyto výjimky použít analogicky pro jiné položky.

▼M33

_____

▼M16

PREZENTACE A ZVEŘEJŇOVÁNÍ

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

Srovnávací informace

▼M36

21 První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS musí obsahovat nejméně tři výkazy o finanční pozici, dva výkazy zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku, dva samostatné výkazy zisků a ztrát (byly-li prezentovány), dva výkazy o peněžních tocích a dva výkazy o změnách vlastního kapitálu, a dále komentář obsahující srovnávací informace pro všechny prezentované výkazy.

▼M16

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

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

(a) jasně označí, že informace prezentované podle předchozích GAAP nejsou sestaveny podle IFRS; a

(b) zveřejní podstatu hlavních úprav, které by je uvedly do souladu s IFRS. Účetní jednotka nemusí takové úpravy vyčíslit.

Vysvětlení přechodu na IFRS

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

▼M36

23A Účetní jednotka, která použila standardy IFRS v předchozím období, jak je popsáno v odstavci 4A, zveřejní:

(a) důvod, proč standardy IFRS používat přestala, a

(b) důvod, proč standardy IFRS znovu používat začala.

23B Pokud se účetní jednotka v souladu s odstavcem 4A rozhodne nepoužívat IFRS 1, vysvětlí důvody, proč se rozhodla používat standardy IFRS, jako kdyby používat standardy IFRS nikdy nepřestala.

▼M16

Sesouhlasení

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

(a) sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle předchozích GAAP a vlastního kapitálu podle IFRS k oběma následujícím datům:

(i) k datu přechodu na IFRS; a

(ii) ke konci posledního období prezentovaného v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky podle předchozích GAAP;

(b) sesouhlasení celkového úplného hospodářského výsledku podle IFRS za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky. Základním východiskem pro sesouhlasení je celkový úplný hospodářský výsledek podle předchozích GAAP pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka takový údaj nevykázala – zisk nebo ztráta podle předchozích GAAP;

(c) pokud účetní jednotka vykázala nebo zrušila ztráty ze snížení hodnoty aktiv poprvé při sestavování svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS, informace, jejichž zveřejnění by požadoval IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, kdyby účetní jednotka takové ztráty ze snížení hodnoty aktiv vykázala nebo zrušila v období počínajícím datem přechodu na IFRS.

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

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

▼M29

27 IAS 8 se nevztahuje na změny účetních pravidel, které účetní jednotka provede při přijetí IFRS, nebo na změny těchto pravidel, dokud nezveřejní svou první účetní závěrku podle IFRS. Požadavky IAS 8 na změny v účetních pravidlech se proto nevztahují na první účetní závěrku účetní jednotky podle IFRS.

27A Pokud účetní jednotka v průběhu období, za které sestavuje první účetní závěrku podle IFRS, změní svá účetní pravidla nebo využití výjimek obsažených v tomto IFRS, vysvětlí změny mezi svou první mezitímní účetní závěrkou podle IFRS a svou první účetní závěrkou podle IFRS v souladu s odstavcem 23 a aktualizuje sesouhlasení vyžadovaná podle odst. 24 písm. a) a b).

▼M16

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

▼**M16**

Klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků

▼**M53**

29 V souladu s odstavcem D19 A může účetní jednotka určit dříve zaúčtované finanční aktivum za finanční aktivum oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka pak musí zveřejnit reálnou hodnotu takto určených finančních aktiv k datu určení, a dále jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

29A V souladu s odstavcem D19 může účetní jednotka určit dříve zaúčtovaný finanční závazek jako finanční závazek oceněný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka pak musí zveřejnit reálnou hodnotu takto určených finančních závazků k datu určení a dále jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

▼**M16**

Užití reálné hodnoty jako domnělé pořizovací ceny

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

(a) úhrn těchto reálných hodnot; a

(b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

Použití domnělé pořizovací ceny pro investice do dceřiných podniků, ►**M32** *společných podniků* ◄ *a přidružených podniků*

31 Podobně, pokud účetní jednotka používá domnělou pořizovací cenu ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS pro investici do dceřiného podniku, ►**M32** společného podniku ◄ nebo přidruženého podniku ve své individuální účetní závěrce (viz odstavec D15), účetní jednotka ve své první individuální účetní závěrce podle IFRS musí zveřejnit:

(a) úhrnnou domnělou pořizovací cenu těchto investic, pro něž touto rozumíme jejich účetní hodnotu podle předchozích GAAP;

(b) úhrnnou domnělou pořizovací cenu pro investice, u nichž domnělou pořizovací cenou rozumíme reálnou hodnotu; a

(c) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

▼**M24**

Užití domnělé pořizovací ceny pro ropná a plynárenská aktiva

31A Pokud účetní jednotka využije pro ropná a plynárenská aktiva výjimku uvedenou v odst. D8A písm. b), zveřejní tuto skutečnost a základní zásady, podle nichž byly přiřazeny účetní hodnoty stanovené podle předchozích účetních standardů.

▼**M29**

Použití domnělé pořizovací ceny u činností, na něž se vztahuje regulace sazeb

31B Pokud účetní jednotka používá výjimku obsaženou v odstavci D8B u činností, na něž se vztahuje regulace sazeb, musí zveřejnit tuto skutečnost a základ pro stanovení účetní hodnoty podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP).

▼M33

Používání domnělé pořizovací ceny po silné hyperinflaci

31C Pokud se účetní jednotka rozhodne ocenit aktiva a závazky reálnou hodnotou a tuto reálnou hodnotu použít jako domnělou pořizovací cenu ve svém počátečním výkaze o finanční pozici podle IFRS z důvodu silné hyperinflace (viz odstavce D26–D30), musí být v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS zveřejněno vysvětlení toho, jak a proč účetní jednotka měla, a následně přestala mít, funkční měnu s oběma následujícími znaky:

(a) spolehlivý obecný cenový index není dostupný všem účetním jednotkám, jež mají transakce a zůstatky v dané měně;

(b) neexistuje možnost směnit dotyčnou měnu za relativně stabilní měnu zahraniční.

▼M16

Mezitímní účetní výkazy

▼M29

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

(a) Pokud účetní jednotka předložila mezitímní účetní výkaz za srovnatelné mezitímní období bezprostředně předcházejícího účetního období, musí mezitímní účetní výkaz obsahovat:

(i) sesouhlasení vlastního kapitálu podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) ke konci srovnatelného mezitímního období a vlastního kapitálu podle IFRS k tomuto datu, a dále

(ii) sesouhlasení celkového úplného výsledku hospodaření podle IFRS za srovnatelné mezitímní období (za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného roku k datu). Základním východiskem pro sesouhlasení je celkový úplný výsledek hospodaření podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) pro stejné účetní období nebo – pokud účetní jednotka celkový úplný výsledek hospodaření nevykázala – zisk nebo ztráta podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP).

(b) Kromě sesouhlasení vyžadovaných pod písmenem a) musí první mezitímní účetní závěrka účetní jednotky podle IAS 34 za část období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, zahrnovat sesouhlasení uvedená v odst. 24 písm. a) a b) (doplněná o podrobnosti požadované v odstavcích 25 a 26) nebo křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument, který tato sesouhlasení obsahuje.

(c) Pokud účetní jednotka změní svá účetní pravidla nebo využití výjimek obsažených v tomto IFRS, vysvětlí změny v každé takové mezitímní účetní závěrce v souladu s odstavcem 23 a aktualizuje sesouhlasení vyžadovaná podle písmena a) a b).

▼**M16**

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

DATUM ÚČINNOSTI

34 Účetní jednotka použije tento standard pro svou první účetní závěrku sestavenou podle IFRS za období počínající 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

35 Účetní jednotka použije změny v odstavcích D1(n) a D23 pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Pokud účetní jednotka použije IAS 23 *Výpůjční náklady* (ve znění revize z roku 2007) pro dřívější období, potom použije i uvedené změny pro dané dřívější období.

36 IFRS 3 *Podnikové kombinace* (ve znění z roku 2008) změnilo odstavce 19, C1 a C4(f) a (g). Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění revize z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.

37 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* (ve znění z roku 2008) změnil odstavce 13 a B7. V případě, že účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.

38 Dokument *Pořizovací cena investice do dceřiného podniku, spoluovládané účetní jednotky nebo přidruženého podniku* (Změny IFRS 1 a IAS 27), vydaný v květnu 2008, přidal do standardu odstavce 31, D1 (g), D14 a D15. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro účetní období počínající 1. července 2009 či později. Dřívější použití je povoleno. V případě, že účetní jednotka použije tyto odstavce pro dřívější období, potom musí tuto skutečnost zveřejnit.

39 Odstavec B7 byl změněn *Zdokonaleními Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vydanými v květnu 2008. Účetní jednotka použije uvedené změny pro účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. V případě, že účetní jednotka použije IAS 27 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, potom použije i tyto změny pro dané dřívější období.

▼**M24**

39A Dokument *Další výjimky pro prvouživatele* (změny IFRS 1), vydaný v červenci 2009, vložil nové odstavce 31A, D8A, D9A a D21A a změnil odst. D1 písm. c), d) a l). Účetní jednotka použije tyto odstavce pro roční období počínající dnem 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto odstavce pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M25

39C Dokumentem *Omezené vynětí prvouživatelů ze zveřejnění srovnávacích údajů podle IFRS 7* (novelou IFRS 1), vydaným v lednu 2010, byl vložen nový odstavec E3. Účetní jednotka použije tuto novelu pro roční účetní období začínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto novelu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M29

39E *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila odstavce 27A, 31B a D8B a změnila odstavce 27, 32, odst. D1 písm. c) a odstavec D8. 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. Účetní jednotky, které přijaly IFRS v obdobích před datem účinnosti IFRS 1 nebo používaly IFRS 1 v předchozím účetním období, mohou použít změnu odstavce D8 retrospektivně v prvním ročním účetním období poté, co změna nabyla účinku. Účetní jednotka, která používá odstavec D8 retrospektivně, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M58

39F [Zrušen]

▼M33

39H Dokumentem *Silná hyperinflace a odstranění pevných dat u prvouživatelů* (novela IFRS 1), vydaným v prosinci 2010, byly změněny odstavce B2, D1 a D20 a vloženy nové odstavce 31C a D26–D30. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období počínající 1. červencem 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno.

▼M32

39I IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a vkládají odstavec D31. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

39J IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, zrušil odstavec 19, změnil definici reálné hodnoty v dodatku A a změnil odstavce D15 a D20. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M31

39K Dokument *Prezentace položek ostatního úplného výsledku* (novela IAS 1), vydaný v červnu 2011, znovelizoval odstavec 21. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IAS 1 ve znění novely z června 2011.

▼M58

39L IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* (ve znění z června 2011) upravil odstavec D1 a zrušil odstavce D10 a D11 Účetní jednotka použije tyto změny při použití standardu IAS 19 (ve znění z června 2011).

▼M33

39M Výkladem IFRIC 20 *Náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu* byl vložen odstavec D32 a změněn odstavec D1. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 20, použije uvedenou novelu.

▼M35

39N Dokumentem *Státní úvěry* (změny IFRS 1), vydaným v březnu 2012, bylo v odstavci B1 vloženo nové písmeno f) a vloženy nové odstavce B10–B12. Účetní jednotka použije tato nová ustanovení pro účetní období počínající 1. ledna 2013 či později. Dřívější použití je povoleno.

▼M35

39O Odstavce B10 a B11 se vztahují k IFRS 9. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije dosud IFRS 9, považují se odkazy na IFRS 9 v odstavcích B10 a B11 za odkazy na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

▼M36

39P Dokumentem Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011, který byl vydán v květnu 2012, byly vloženy nové odstavce 4A–4B a 23A–23B. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

39Q Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec D23. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

39R Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2009–2011*, který byl vydán v květnu 2012, byl změněn odstavec 21. 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. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M37

39S 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, byl změněn odstavec D31. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, pokud použije IFRS 11 (ve znění novely z června 2012).

▼M58

39T Dokumentem *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27) vydaným v říjnu 2012 byly změněny odstavce D16, D17 a dodatek C. Účetní jednotka je povinna použít tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 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*.

▼M46

39W *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11), vydané v květnu 2014, mění odstavec C5. Účetní jednotka použije tuto změnu v ročních obdobích počínajících 1. ledna 2016 nebo později. Pokud účetní jednotka použije související změny IFRS 11 plynoucí z *Účtování o akvizici účastí na společných činnostech* (Změny IFRS 11) v dřívějším období, použije se změna odstavce C5 v tomto dřívějším období.

▼M52

39X Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl zrušen odstavec D24 a jeho související nadpis a doplněny nové odstavce D34–D35 a jejich související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53
▼C1

39Y IFRS 9 *Finanční nástroje* vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 a D20, zrušil odstavce 39B, 39G a 39U a doplnil odstavce 29 A, B8–B8G, B9, D19 A–D19C, D33, E1 a E2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M50

39Z Dokumentem *Ekvivalenční metoda v individuální účetní závěrce* (Změny IAS 27), vydaným v srpnu 2014, byl změněn odstavec D14 a vložen nový odstavec D15 A. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2016 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M58

39AA [Zrušen]

39AD Dokumentem *Roční zdokonalení standardů IFRS pro cyklus 2014–2016* vydaným v prosinci 2016 byly změněny odstavce 39L a 39T a zrušeny odstavce 39D, 39F, 39AA a E3–E7. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2018 nebo později.

▼M16

ZRUŠENÍ IFRS 1 (VYDANÉHO 2003)

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

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

datum přechodu na IFRS	Počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS ve své **první účetní závěrce podle IFRS**.
domnělá pořizovací cena	Částka použitá jako náhrada za pořizovací náklady nebo zůstatkové hodnoty k určitému datu. Následné odpisování vychází z předpokladu, že účetní jednotka ke stanovenému datu aktivum nebo závazek prvotně uznala a že se příslušné pořizovací náklady rovnaly domnělé pořizovací ceně.

▼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).

▼M16

první účetní závěrka podle IFRS	První roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přijme **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)** na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu s IFRS.
první vykázané období podle IFRS	Poslední vykazované období obsažené v **první účetní závěrce** účetní jednotky **podle IFRS**.
Prvouživatel	Účetní jednotka, která předkládá **první účetní závěrku podle IFRS**.

▼M16

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	Standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Zahrnují: a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; b) Mezinárodní účetní standardy; a c) Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) nebo dřívějšího Stálého interpretačního výboru (SIC).
počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS	Výkaz o finanční pozici účetní jednotky k **datu přechodu na IFRS**.
předchozí GAAP	Koncept účetnictví, který **prvouživatel** používal bezprostředně před přijetím IFRS.

Dodatek B

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

▼M53

B1 Účetní jednotka použije následující výjimky, které se týkají:

a) odúčtování finančních aktiv a finančních závazků (odstavce B2 a B3);

b) zajišťovacího účetnictví (odstavce B4–B6);

c) nekontrolních podílů (odstavec B7);

d) klasifikace a oceňování finančních aktiv (odstavce B8–B8C);

e) znehodnocení finančních aktiv (odstavce B8D–B8G);

f) vložených derivátů (odstavec B9) a

g) státních úvěrů (odstavce B10–B12).

Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků

B2 Vyjma možnosti obsažené v odstavci B3 použije společnost přecházející k IFRS poprvé požadavky na odúčtování podle IFRS 9 prospektivně na transakce uskutečněné k datu přechodu k IFRS nebo později. Například pokud společnost přecházející k IFRS poprvé odúčtovala nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle předchozích, všeobecně přijímaných účetních zásad v důsledku transakce uskutečněné před datem přechodu k IFRS, nevykáže taková aktiva a závazky podle IFRS (ledaže splní kritéria k vykázání v důsledku pozdější transakce nebo události).

B3 Bez ohledu na ustanovení odstavce B2 může účetní jednotka uplatnit požadavky na odúčtování obsažené v IFRS 9 retrospektivně od data, které si účetní jednotka sama zvolí, avšak s tím, že informace potřebné k použití IFRS 9 pro finanční aktiva a finanční závazky odúčtované v důsledku minulých transakcí byly získány v okamžiku prvotního zaúčtování těchto transakcí.

▼M53

Zajišťovací účetnictví

B4 Podle požadavků IFRS 9 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* účetní jednotka k datu přechodu k IFRS):

a) ocení všechny deriváty reálnou hodnotou a

b) vyloučí všechny odložené ztráty a zisky z derivátů, které byly vykázány podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad, jako by byly aktivy nebo závazky.

B5 Účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nezobrazí zajišťovací vztah, který nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví v souladu s IFRS 9 (například jde o řadu zajišťovacích vztahů, kdy je zajišťovacím nástrojem samostatná vystavená opce nebo čistá vystavená opce nebo kdy je zajištěnou položkou čistá pozice v zajištění peněžních toků, která kryje jiné než měnové riziko). Pokud však účetní jednotka označila čistou pozici za zajištěnou položku podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad, pak může jednotlivou položku zahrnutou do této čisté pozice, případně čistou pozici, pokud splňuje požadavky uvedené v odstavci 6.6.1 IFRS 9, označit za zajištěnou položku podle IFRS, pokud tak učiní nejpozději k datu přechodu k IFRS.

B6 Pokud před datem přechodu k IFRS účetní jednotka označila transakci za zajišťovací, ale toto zajištění nesplňuje podmínky zajišťovacího účetnictví podle IFRS 9, použije účetní jednotka pro ukončení zajišťovacího účetnictví odstavce 6.5.6 a 6.5.7 standardu IFRS 9. Transakce uzavřené před datem přechodu k IFRS nesmějí být retrospektivně označeny za zajišťovací.

▼M16

Nekontrolní podíly

▼M32

B7 Prvouživatel musí splnit následující požadavky IFRS 10 prospektivně od data přechodu na IFRS:

(a) odstavec B94 požadující, aby celkový úplný výsledek celkem byl přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek,

(b) odstavce 23 a B93 požadující zaúčtování změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevyústí ve pozbytí ovládání, a

(c) odstavce B97–B99 požadující zaúčtování pozbytí ovládání dceřiného podniku. a související požadavky odstavce 8A standardu IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

Pokud se však prvouživatel rozhodne použít IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikové kombinace, potom musí rovněž použít IFRS 10 v souladu s odstavcem C1 tohoto IFRS.

▼M53

Klasifikace a oceňování finančních nástrojů

B8 Účetní jednotka posoudí, zda finanční aktivum splňuje podmínky uvedené v odstavci 4.1.2 nebo podmínky uvedené v odstavci 4.1.2 A standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.

▼M53

B8 A Pokud je posouzení změny v prvku časové hodnoty peněz v souladu s odstavci B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS, prakticky neproveditelné, účetní jednotka posoudí charakteristiku smluvních peněžních toků daného finančního aktiva na základě skutečností a okolností, které existovaly k datu přechodu k IFRS, aniž by zohlednila požadavky týkající se úpravy prvku časové hodnoty peněz uvedené v odstavcích B4.1.9B–B4.1.9D standardu IFRS 9. (V takovém případě účetní jednotka musí rovněž uplatnit odstavec 42R standardu IFRS 7, ale odkazy na „odstavec 7.2.4 standardu IFRS 9“ musí být chápány jako odkazy na tento odstavec a odkazy na prvotní zaúčtování finančního aktiva musí být chápány ve významu „k datu přechodu k IFRS“.)

B8B Pokud je stanovení, zda je reálná hodnota předčasně splaceného prvku nevýznamná v souladu s odst. B4.1.12 písm. c) standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS, prakticky neproveditelné, stanoví účetní jednotka charakteristiky smluvních peněžních toků tohoto finančního aktiva na základě skutečností a okolností, které existovaly k datu přechodu k IFRS, aniž by zohlednila výjimku pro předčasně splacené prvky v odstavci B4.1.12 standardu IFRS 9. (V takovém případě účetní jednotka musí rovněž použít odstavec 42S standardu IFRS 7, ale odkazy na „odstavec 7.2.5 standardu IFRS 9“ musí být chápány jako odkazy na tento odstavec a odkazy na „prvotní zaúčtování finančního aktiva“ musí být chápány ve významu „k datu přechodu k IFRS“.)

B8C Pokud je pro účetní jednotku prakticky neproveditelné (dle definice v IAS 8) retrospektivní použití metody efektivní úrokové míry dle IFRS 9, bude reálnou hodnotou finančního aktiva nebo finančního závazku k datu přechodu k IFRS nová hrubá účetní hodnota tohoto finančního aktiva nebo nová naběhlá hodnota tohoto finančního závazku k datu přechodu k IFRS.

Znehodnocení finančních aktiv

B8D Účetní jednotka uplatní požadavky týkající se znehodnocení v oddíle 5.5 standardu IFRS 9 retrospektivně v souladu s odstavci 7.2.15 a 7.2.18–7.2.20 tohoto IFRS.

B8E K datu přechodu k IFRS použije účetní jednotka přiměřené a doložitelné informace, které jsou dostupné bez vynaložení nepřiměřených nákladů nebo úsilí, aby stanovila úvěrové riziko ke dni, kdy byly finanční nástroje prvotně zaúčtovány (nebo u úvěrových příslibů a smluv o finanční záruce ke dni, kdy se účetní jednotka stala stranou neodvolatelného příslibu v souladu s odstavcem 5.5.6 IFRS 9) a porovná je s úvěrovým rizikem k datu přechodu k IFRS (viz rovněž odstavce B7.2.2–B7.2.3 standardu IFRS 9).

▼M53

B8F 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 B5.5.27–B5.5.29 standardu IFRS 9 a

b) vyvratitelný předpoklad uvedený v odstavci 5.5.11 standardu IFRS 9 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.

B8G Pokud by k datu přechodu k IFRS stanovení, zda od prvotního zaúčtování finančního nástroje došlo k významnému zvýšení úvěrového rizika, 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 k datu vykázání nástrojem s nízkým úvěrovým rizikem; v takovém případě se použije ustanovení odst. B8E písm. a).

Vložené deriváty

B9 Společnost přecházející na IFRS poprvé posoudí, zda vložený derivát musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat jej jako derivát na základě podmínek, které existovaly buď v době, kdy se poprvé stala stranou smluvního vztahu, nebo v den, kdy se podle odstavce B4.3.11 standardu IFRS 9 požaduje přehodnocení, podle toho, co nastalo později.

▼M35

Státní úvěry

B10 Prvouživatel klasifikuje veškeré přijaté státní úvěry jako finanční závazek nebo jako kapitálový nástroj podle IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Prvouživatel použije požadavky v IFRS 9 *Finanční nástroje* a IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory* na státní úvěry existující ke dni přechodu na IFRS prospektivně a nevykáže odpovídající prospěch ze státního úvěru s nižší než tržní úrokovou sazbou jako státní dotaci, ledaže to povoluje odstavec B11. V důsledku toho platí, že pokud prvouživatel podle předchozích GAAP nevykázal ani neocenil státní úvěr s nižší než tržní úrokovou sazbou na základě konzistentním s požadavky IFRS, použije účetní hodnotu úvěru dle předchozích GAAP ke dni přechodu na IFRS jako účetní hodnotu úvěru v počátečním výkaze o finanční pozici podle IFRS. Účetní jednotka použije k ocenění takových úvěrů IFRS 9 až po dni přechodu na IFRS.

B11 Bez ohledu na ustanovení odstavce B10 platí, že účetní jednotka může použít požadavky v IFRS 9 a IAS 20 retrospektivně na jakýkoli státní úvěr pocházející z doby přede dnem přechodu na IFRS za podmínky, že k tomu potřebné informace obdržela v době prvotního zaúčtování uvedeného úvěru.

B12 Požadavky a pokyny v odstavcích B10 a B11 nevylučují možnost využití výjimky dané účetní jednotce v odstavcích D19–D19D ohledně klasifikace finančních nástrojů vykázaných dříve v reálné hodnotě se změnami reálné hodnoty účtovanými do výsledku hospodaření.

▼M16

Dodatek C

Výjimky pro podnikové kombinace

▼M38

Tento dodatek je nedílnou součástí standardů IFRS. Účetní jednotka uplatní tyto požadavky na podnikové kombinace, které vykázala před datem přechodu na IFRS. Tento dodatek by měl být uplatňován pouze na podnikové kombinace v rozsahu působnosti IFRS 3 Podnikové kombinace.

▼M32

C1 Prvouživatel se může rozhodnout nepoužít IFRS 3 retrospektivně na dřívější podnikové kombinace (podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS). Pokud však prvouživatel přistoupí k přepracování určité podnikové kombinace, aby zajistil soulad s IFRS 3, musí přepracovat všechny pozdější podnikové kombinace a od stejného data také použít IFRS 10. Například: rozhodne-li se prvouživatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 20X6, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 20X6 a datem přechodu na IFRS, a použije od 30. června 20X6 také IFRS 10.

▼M16

C2 Účetní jednotka nemusí použít IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů* retrospektivně pro úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající v podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Pokud účetní jednotka nepoužije IAS 21 retrospektivně pro tyto úpravy reálných hodnot a goodwill, zachází s nimi jako se svými aktivy a závazky, a nikoli jako s aktivy a závazky nabývaného podniku. Goodwill a úpravy reálných hodnot jsou proto buď vyjádřeny již ve funkční měně účetní jednotky, nebo jde o nepeněžní položky v cizí měně, které jsou vykazovány použitím měnového kursu použitého podle předchozích GAAP.

C3 Účetní jednotka může použít IAS 21 retrospektivně pro úpravy reálných hodnot a goodwill vznikající buď:

(a) ve všech podnikových kombinacích, které nastaly před datem přechodu na IFRS; nebo

(b) ve všech podnikových kombinacích, jež se účetní jednotka rozhodne přepracovat, aby dosáhla souladu s IFRS 3, jak umožňuje odstavec C1 výše.

C4 Pokud prvouživatel nepoužije IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikovou kombinaci, plynou z toho pro takovou podnikovou kombinaci tyto důsledky:

(a) prvouživatel zachová stejnou klasifikaci (tj. jako akvizici formálním nabyvatelem, obrácenou akvizici formálně nabývaným podnikem nebo spojení podílů) jako v účetní závěrce podle předchozích GAAP;

(b) prvouživatel k datu přechodu na IFRS vykáže všechna svá aktiva a závazky, která nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci, vyjma:

(i) některých finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných podle předchozích GAAP (viz odstavec B2); a

▼**M16**

(ii) aktiv včetně goodwillu a závazků, které nebyly vykázány v konsolidovaném výkazu o finanční pozici nabyvatele podle GAAP a rovněž by nesplňovaly kritéria IFRS pro vykázání v individuálním výkazu o finanční pozici nabývaného podniku (viz (f)–(i) níže);

Prvouživatel vykáže vyplývající změnu jako úpravu nerozděleného zisku (nebo případně jiné kategorie vlastního kapitálu), ledaže tato změna vyplývá z vykázání nehmotného aktiva, které bylo dříve zahrnuto v goodwillu (viz (g) (i) níže).

(c) prvouživatel vyloučí ze svého počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS každou položku vykázanou podle předchozích GAAP, která nesplňuje podle IFRS kritéria pro vykázání jako aktivum nebo závazek. Prvouživatel zaúčtuje vyplývající změnu následovně:

(i) prvouživatel možná klasifikoval dřívější podnikovou kombinaci jako akvizici a vykázal jako nehmotné aktivum položku, která nesplňuje kritéria pro vykázání jako aktivum podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Prvouživatel reklasifikuje takovou položku (a případnou odloženou daň nebo nekontrolní podíly) na součást goodwillu (pokud nebyl podle předchozích GAAP goodwill přímo odečten od vlastního kapitálu, viz (g) (i) a (i) níže);

(ii) prvouživatel vykáže všechny ostatní vyplývající změny v nerozděleném zisku ([1]);

(d) IFRS požadují pro některá aktiva a závazky následné ocenění na bázi, která nevychází z historické pořizovací ceny, např. reálnou hodnotou. Prvouživatel musí ocenit příslušná aktiva a závazky na této bázi ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS, i když je nabyl nebo převzal v dřívější podnikové kombinaci. Každá z toho vyplývající změna v účetní hodnotě se vykáže jako úprava nerozděleného zisku (nebo případně jiné složky vlastního kapitálu), a nikoli jako úprava goodwillu;

(e) účetní hodnota aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikové kombinace, jež byla stanovena podle předchozích GAAP bezprostředně po této podnikové kombinaci, je podle IFRS jejich domnělou pořizovací cenou k danému datu. Pokud IFRS požadují ocenit taková aktiva a závazky pořizovacím nákladem k pozdějšímu datu, stává se domnělá pořizovací cena východiskem pro odepisování od data podnikové kombinace;

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

▼**M16**

(f) pokud nebyly aktivum nabyté nebo závazek převzatý v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP vykázány, nemají v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nulovou domnělou pořizovací cenu. Nabyvatel místo toho toto aktivum nebo tento závazek vykáže a ocení ve svém konsolidovaném výkazu o finanční pozici tak, jak by IFRS vyžadovaly ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku. Pro ilustraci: pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval finanční leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jak by to vyžadoval IAS 17 *Leasingy* u nabývaného podniku v jeho výkazu o finanční pozici podle IFRS. Stejně, pokud nabyvatel nevykázal v souladu s předchozími GAAP podmíněný závazek, který stále existuje k datu přechodu na IFRS, nabyvatel musí tento podmíněný závazek k datu přechodu vykázat, pokud však IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* nezakazuje toto vykázání v účetních výkazech nabývaného podniku. Naproti tomu, jestliže byly aktivum nebo závazek zahrnuty podle předchozích GAAP do goodwillu, ale podle IFRS 3 by se vykázaly samostatně, zůstává dané aktivum nebo daný závazek v goodwillu, ledaže by IFRS požadovaly jeho vykázání v účetní závěrce nabývaného podniku;

(g) účetní hodnotou goodwillu v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS je jeho účetní hodnota stanovená podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících dvou úpravách:

(i) Vyžaduje-li to bod (c)(i) výše, zvýší prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, když reklasifikuje položku, která byla podle předchozích GAAP vykázána jako nehmotné aktivum. Podobně vyžaduje-li bod (f) výše od prvouživatele nehmotného aktiva, které bylo podle předchozích GAAP zahrnuto do vykázaného goodwillu, sníží prvouživatel příslušným způsobem účetní hodnotu goodwillu (a případně upraví odloženou daň a nekontrolní podíly);

(ii) bez ohledu na to, zda existuje určitá známka snížení hodnoty goodwillu, použije prvouživatel IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* při testování goodwillu pro snížení hodnoty k datu přechodu na IFRS a při vykázání z toho vyplývající ztráty ze snížení hodnoty v nerozděleném zisku (nebo, vyžaduje-li to IAS 36, fondu z přecenění). Test snížení hodnoty musí vycházet z podmínek existujících k datu přechodu na IFRS;

(h) u účetní hodnoty goodwillu se k datu přechodu na IFRS již neprovádějí žádné další úpravy. Prvouživatel například nepřepracovává účetní hodnotu goodwillu:

(i) aby vyloučil probíhající výzkum a vývoj nabytý v podnikové kombinaci (ledaže by související nehmotné aktivum splňovalo kritéria IAS 38 pro vykázání ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku);

▼M16

(ii) aby upravil předchozí odpisy goodwillu;

(iii) aby zrušil úpravy goodwillu, které by IFRS 3 nedovoloval, ale které byly provedeny podle předchozích GAAP z důvodu úprav aktiv a závazků mezi datem podnikové kombinace a datem přechodu na IFRS;

(i) pokud prvouživatel vykázal podle předchozích GAAP goodwill jako snížení vlastního kapitálu:

(i) nevykáže takový goodwill ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS. Dále pokud dojde ke zcizení dceřiného podniku nebo ke snížení hodnoty investice do dceřiného podniku, nereklasifikuje tento goodwill do výsledku hospodaření;

(ii) vykáže úpravy, které vyplývají z následného vyřešení podmíněných položek ovlivňujících kupní protihodnotu v nerozděleném zisku;

(j) podle předchozích GAAP prvouživatel možná nekonsolidoval dceřiný podnik, který nabyl v dřívější podnikové kombinaci (například proto, že jej mateřský podnik podle předchozích GAAP za dceřiný podnik nepovažoval nebo nesestavoval konsolidovanou účetní závěrku). Prvouživatel upraví účetní hodnoty aktiv a závazků dceřiného podniku na částky, které by vyžadovaly IFRS ve výkazu o finanční pozici dceřiného podniku. Domnělá pořizovací cena goodwillu se k datu přechodu na IFRS rovná rozdílu mezi:

(i) podílem mateřského podniku na takto upravených účetních hodnotách; a

(ii) pořizovací cenou investice do dceřiného podniku prezentovanou v individuální účetní závěrce mateřského podniku;

(k) vyčíslení nekontrolních podílů a odložené daně vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků. Proto výše uvedené úpravy vykázaných aktiv ovlivňují nekontrolní podíly a odloženou daň.

▼M46

C5 Výjimka pro dřívější podnikové kombinace se rovněž vztahuje na dřívější pořízení investic do přidružených podniků, podílů ve společných podnicích a účastí na společných činnostech, které představují podnik ve smyslu IFRS 3. Dále se pro všechny takové akvizice rovnocenně použije datum vybrané dle odstavce C1.

▼M16

Dodatek D

Výjimky z ostatních IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

▼M53

D1 Účetní jednotka může použít jednu či více následujících výjimek:

▼M33

(a) transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie (odstavce D2 a D3);

▼M16

(b) pojistných smluv (odstavec D4);

▼M29

(c) domnělou pořizovací cenu (odstavce D5–D8 B);

▼M24

(d) leasingů (odstavce D9 a D9A);

▼M31

—————

▼M16

(f) kumulativních rozdílů z přepočtu cizích měn (odstavce D12 a D13);

(g) investic do dceřiných podniků, ►M32 společných podniků ◄ a přidružených podniků (odstavce D14 a D15);

(h) aktiv a závazků dceřiných, přidružených a společných podniků (odstavce D16 a D17);

(i) složených finančních nástrojů (odstavec D18);

▼M53

(j) určení dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavce D19–D19C);

▼M16

(k) ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při počátečním vykázání (odstavec D20);

▼M24

(l) závazků souvisejících s ukončením provozu zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení (odstavce D21 a D21A);

▼M33

(m) finančních aktiv nebo nehmotných aktiv vykazovaných v souladu s IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb* (odstavec D22);

(n) výpůjčních nákladů (odstavec D23);

(o) převodů aktiv od zákazníků (odstavec D24);

▼M32

(p) vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji (odstavec D25);

(q) silná hyperinflace (odstavce D26–D30);

▼M53

(r) společná ujednání (odstavec D31);

(s) náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu (odstavec D32) a

(t) určení smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky (odstavec D33).

Účetní jednotka nesmí použít tyto výjimky analogicky na další položky.

▼M16

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

D2 Prvouživatel může, ale nemusí použít IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Prvouživatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro kapitálové nástroje, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002, pokud k tomuto poskytnutí došlo před (a) datem přechodu na IFRS, nebo (b) 1. lednem 2005, přičemž se použije ten okamžik, který nastal později. Pokud se však prvouživatel rozhodne pro takové kapitálové nástroje použít IFRS 2, může to udělat, pouze pokud účetní jednotka zveřejnila reálnou hodnotu příslušných kapitálových nástrojů stanovenou k datu ocenění podle IFRS 2. U všech poskytnutých kapitálových nástrojů, pro které se IFRS 2 nepoužije (např. kapitálové nástroje poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však musí prvouživatel zveřejnit informace požadované odstavci 44 a 45 IFRS 2. Pokud prvouživatel pozmění podmínky poskytnutí kapitálových nástrojů, pro které se nepoužije IFRS 2, nemusí účetní jednotka použít odstavce 26–29 IFRS 2, pokud taková změna nastala před datem přechodu na IFRS.

D3 Prvouživatel může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky vznikající z transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Prvouživatel také může, ale nemusí použít IFRS 2 pro závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. U závazků, pro které se použije IFRS 2, nemusí prvouživatel přepracovat srovnávací informace potud, pokud se tyto informace vztahují k období nebo k datu, které předchází 7. listopadu 2002.

Pojistné smlouvy

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

Reálná hodnota nebo přecenění jako domnělá pořizovací cena

D5 Účetní jednotka se může rozhodnout ocenit k datu přechodu na IFRS určitou položku pozemků, budov a zařízení v její reálné hodnotě a použít tuto reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu k tomuto datu.

D6 Prvouživatel může použít přecenění určité položky pozemků, budov a zařízení podle předchozích GAAP uskutečněné k datu přechodu na IFRS nebo před tímto datem jako domnělou pořizovací cenu k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu jeho uskutečnění do velké míry srovnatelné s:

(a) reálnou hodnotou; nebo

(b) pořizovacím nákladem nebo zůstatkovou hodnotou podle IFRS, které byly upraveny tak, aby odrážely například změny všeobecného nebo určitého cenového indexu.

D7 Možnost volby uvedená v odstavcích D5 a D6 platí rovněž pro:

(a) investiční nemovitý majetek, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*; a

▼M16

(b) nehmotná aktiva, která splňují:

(i) kritéria vykázání v IAS 38 *Nehmotná aktiva* (včetně spolehlivého ocenění původních pořizovacích nákladů), a

(ii) kritéria IAS 38 pro přecenění (včetně existence aktivního trhu).

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

▼M29

D8 Prvouživatel možná stanovil domnělou pořizovací cenu podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) pro některá nebo všechna aktiva a závazky tím, že je ocenil reálnou hodnotou ke konkrétnímu datu na základě určité události, jakou je privatizace nebo prvotní veřejná nabídka akcií.

(a) Došlo-li k ocenění *ke* dni přechodu na IFRS *nebo před* tímto dnem, může účetní jednotka použít tato ocenění reálnou hodnotou vyvolaná takovými událostmi jako domnělou pořizovací cenu podle IFRS k datu takového ocenění.

(b) Došlo-li k ocenění *po* dni přechodu na IFRS, datum ocenění však spadá do období, za které se sestavuje první účetní závěrka podle IFRS, ocenění reálnou hodnotou vyvolaná takovými událostmi lze použít jako domnělou pořizovací cenu, když událost nastane. Účetní jednotka vykáže vyplývající úpravy přímo v nerozděleném zisku (nebo případně jiné kategorii vlastního kapitálu) ke dni ocenění. Ke dni přechodu na IFRS účetní jednotka buď stanoví domnělou pořizovací cenu s použitím kritérií uvedených v odstavcích D5–D7, nebo ocení aktiva a závazky v souladu s ostatními požadavky obsaženými v tomto IFRS.

▼M24

Domnělá pořizovací cena

D8A Podle některých vnitrostátních účetních požadavků se náklady na průzkum a přípravu u ropných a plynárenských aktiv ve fázi přípravy nebo těžby účtují na nákladových střediscích, která zahrnují veškerý majetek ve velké zeměpisné oblasti. Prvouživatel, který používá toto účtování podle předchozích účetních standardů, se může rozhodnout ocenit ropná a plynárenská aktiva k datu přechodu na IFRS podle těchto základních zásad:

a) aktiva průzkumu a vyhodnocení částkou stanovenou podle předchozích účetních standardů účetní jednotky a

b) aktiva ve fázi přípravy nebo těžby částkou stanovenou pro nákladové středisko podle předchozích účetních standardů účetní jednotky. Účetní jednotka přiřadí tuto částku podkladovým aktivům nákladového střediska poměrně při použití objemů nebo hodnot rezerv k uvedenému datu.

▼M24

Účetní jednotka otestuje aktiva z průzkumu a vyhodnocení a aktiva ve fázi přípravy a těžby na snížení hodnoty k datu přechodu na IFRS v souladu s IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů* resp. IAS 36 a v případě potřeby sníží částku stanovenou podle písmena a) nebo b). Pro účely tohoto odstavce zahrnují ropná a plynárenská aktiva pouze aktiva používaná při průzkumu, vyhodnocování, přípravě nebo těžbě ropy a plynu.

▼M29

D8B Některé účetní jednotky drží položky budov, strojů a zařízení nebo nehmotných aktiv, které jsou nebo byly dříve používány v činnostech, na něž se vztahuje regulace sazeb. Účetní hodnota těchto položek může zahrnovat částky, které byly stanoveny podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP), podle IFRS se však neaktivují. V tomto případě se prvouživatel může rozhodnout, že účetní hodnotu této položky podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) použije ke dni přechodu na IFRS jako domnělou pořizovací cenu. Pokud účetní jednotka použije tuto výjimku na určitou položku, nemusí ji uplatnit u všech položek. Ke dni přechodu na IFRS účetní jednotka provede u každé položky, u níž je použita tato výjimka, testování na snížení hodnoty podle IAS 36. Pro účely tohoto odstavce podléhají činnosti regulaci sazeb, je-li v jejich rámci zákazníkům poskytováno zboží nebo služby za ceny (tj. sazby) stanovené schváleným orgánem, který je zmocněn stanovit sazby, jež jsou pro zákazníky závazné a které mají nahradit zvláštní náklady, které účetní jednotce vzniknou při poskytování regulovaného zboží a služeb, a docílit stanoveného výnosu. Stanoveným výnosem může být určitá minimální částka nebo rozpětí a nemusí se jednat o pevně stanovený nebo zaručený výnos.

▼M16

Leasingy

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

▼M24

D9A Pokud prvouživatel provedl stejné určení, zda ujednání obsahuje leasing, v souladu s předchozími účetními standardy podle požadavků IFRIC 4, avšak k jinému datu, než je požadováno podle IFRIC 4, nemusí při přijetí IFRS toto určení přehodnotit. Aby účetní jednotka provedla stejné určení, zda ujednání obsahuje leasing, v souladu s předchozími účetními standardy, musí toto určení vést k stejnému výsledku, jako je výsledek vyplývající z použití IAS 17 *Leasingy* a IFRIC 4.

▼M31

_____

▼M16

Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn

D12 IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka:

(a) vykazovala některé rozdíly z přepočtů cizích měn v ostatním úplném výsledku a tyto akumulovala jako samostatnou složku vlastního kapitálu; a

(b) při zcizení zahraniční jednotky reklasifikovala kumulativní rozdíl z přepočtu cizích měn za danou zahraniční jednotku (včetně případných zisků nebo ztrát ze souvisejícího zajištění) z vlastního kapitálu do výsledku hospodaření jakou součást zisku nebo ztráty ze zcizení.

D13 Prvouživatel však nemusí dodržet tyto požadavky v případě kumulativních rozdílů z přepočtu cizích měn existujících k datu přechodu na IFRS. Pokud prvouživatel využije této výjimky:

(a) považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn za všechny zahraniční jednotky za nulové; a

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

Investice do dceřiných podniků, ►M32 společných podniků ◄ a přidružených podniků

▼M53

D14 V okamžiku, kdy účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, IAS 27 požaduje vykázání investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buď:

(a) oceněných pořizovacími náklady; nebo

(b) v souladu s IFRS 9.

D15 Pokud se společnost přecházející na IFRS poprvé rozhodne oceňovat tyto investice pořizovacími náklady v souladu s IAS 27, potom tyto investice ve svém individuálním výkazu o finanční pozici ocení jednou z níže uvedených částek:

(a) pořizovacími náklady určenými v souladu se standardem IAS 27; nebo

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

(i) reálnou hodnotu k datu přechodu individuální účetní závěrky k IFRS; nebo

(ii) účetní hodnotu podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad k danému datu.

Společnost přecházející na IFRS poprvé si může pro ocenění investic do každého dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku vybrat z výše uvedených variant i) nebo ii) za situace, kdy pro oceňování investic použije princip domnělé pořizovací ceny.

▼M50

D15A Pokud prvouživatel účtuje o takové investici pomocí ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28:

(a) prvouživatel použije na akvizici investice výjimku pro dřívější podnikové kombinace (dodatek C).

(b) pokud se účetní jednotka stane prvouživatelem ve své individuální účetní závěrce dříve než ve své konsolidované účetní závěrce a

(i) později než její mateřský podnik, použije účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce odstavec D16.

(ii) později než její dceřiný podnik, použije účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce odstavec D17.

▼M16

Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků

▼M38

D16 Pokud se dceřiná společnost stane prvouživatelem později než její mateřská společnost, ocení dceřiná společnost ve své účetní závěrce svá aktiva a závazky:

(a) účetní hodnotou, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti na základě data přechodu mateřské společnosti na IFRS, pokud nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiné společnosti mateřskou společností (tuto možnost nemůže využít dceřiná společnost investiční jednotky, jak je definována v IFRS 10, kterou je nutno oceňovat reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty), nebo

▼M16

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

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

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

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

►M38 D17 Pokud se však účetní jednotka stane prvouživatelem později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik, musí tato účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce ocenit aktiva a závazky dceřiné společnosti (nebo přidruženého nebo společného podniku) ve stejné účetní hodnotě, jako je uvedena v účetní závěrce dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku, avšak po zohlednění konsolidačních úprav, úprav spojených s ekvivalenční metodou a důsledků podnikové kombinace, v níž účetní jednotka nabyla dceřiný podnik. Bez ohledu na tento požadavek mateřský podnik, který není investiční jednotkou, neuplatní výjimku z konsolidace, kterou užívají dceřiné podniky jakékoli investiční jednotky. ◄ Obdobně platí, že

▼M16

stane-li se mateřský podnik prvouživatelem ve své individuální účetní závěrce dříve nebo později než v konsolidované účetní závěrce, ocení v obou účetních závěrkách svá aktiva a své závazky ve stejné výši s výjimkou konsolidačních úprav.

Složené finanční nástroje

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

▼M53

Určení dříve vykázaných finančních nástrojů

D19 IFRS 9 dovoluje určit finanční závazek (za předpokladu, že jsou splněna určitá kritéria) za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Navzdory tomuto požadavku může účetní jednotka určit k datu přechodu k IFRS jakýkoli finanční závazek za oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, pokud tento závazek splňuje podmínky stanovené v odstavci 4.2.2 standardu IFRS 9 k tomuto datu.

D19 A Účetní jednotka může určit finanční aktivum za oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 4.1.5 standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.

D19B Účetní jednotka může určit investici do kapitálového nástroje za oceňovanou reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s odstavcem 5.7.5 standardu IFRS 9 na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.

D19C Pro finanční závazek, který je určen za finanční závazek oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, účetní jednotka stanoví, zda by vykazování uvedené v odstavci 5.7.7 standardu IFRS 9 vytvořilo účetní neshodu v zisku nebo ztrátě na základě skutečností a okolností, které existují k datu přechodu k IFRS.

▼M16

Ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při počátečním vykázání

▼M53

D20 Bez ohledu na požadavky odstavců 7 a 9 může účetní jednotka použít požadavky obsažené v odst. B5.1.2 A písm. b) standardu IFRS 9 prospektivně na transakce uzavřené k datu přechodu k IFRS nebo později.

▼M16

Změny závazků zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení

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

(a) ocení závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;

(b) potud, pokud závazek spadá do působnosti IFRIC 1, odhadne částku, která by byla zahrnuta v pořizovacím nákladu souvisejícího aktiva v okamžiku vzniku závazku s tím, že diskontuje závazek k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické diskontní míry (historických diskontních měr) upravené (upravených) o riziko, která (které) by byla (byly) aplikována (aplikovány) na takový závazek v průběhu mezilehlého období; a

(c) vypočte k datu přechodu na IFRS oprávky k této částce na základě současného odhadu doby použitelnosti aktiva a pravidel odpisování přijatých účetní jednotkou podle IFRS.

▼M24

D21A Účetní jednotka, která využije výjimky uvedené v odst. D8A písm. b) (pro ropná a plynárenská aktiva ve fázi přípravy nebo těžby zaúčtovaná na nákladových střediscích, která zahrnují veškerý majetek ve velké zeměpisné oblasti podle předchozích účetních standardů), namísto použití odstavce D21 nebo IFRIC 1:

a) ocení závazky z ukončení provozu, uvedení do původního stavu a obdobné závazky k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37 a

b) vykáže přímo v nerozděleném zisku případný rozdíl mezi touto částkou a účetní hodnotou těchto závazků k datu přechodu na IFRS stanovenou podle předchozích účetních standardů.

▼M16

Finanční aktiva nebo nehmotná aktiva vykazovaná v souladu s IFRIC 12

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

Výpůjční náklady

▼M36

D23 Prvouživatel se může rozhodnout používat požadavky IAS 23 od data přechodu nebo od dřívějšího data, jak je povoleno v odstavci 28 IAS 23. Od data, k němuž účetní jednotka uplatňující tuto výjimku začíná používat IAS 23, účetní jednotka:

(a) nepřepracuje složku výpůjčních nákladů, která byla kapitalizována podle předchozích GAAP a která byla zahrnuta do účetní hodnoty aktiv k danému datu, a

▼M36

(b) bude účtovat o výpůjčních nákladech vzniklých k uvedenému datu nebo po něm v souladu s IAS 23, včetně výpůjčních nákladů vzniklých k uvedenému datu nebo po něm vzhledem ke způsobilým aktivům nacházejícím se již ve výstavbě.

▼M18

Převody aktiv od zákazníků

D24 Účetní jednotka, která aplikuje mezinárodní standardy poprvé, může použít přechodná ustanovení uvedená v odstavci 22 interpretace IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků*. Ve zmíněném odstavci se odkaz na datum účinnosti vykládá jako 1. červenec 2009 nebo, pokud je pozdější, den přechodu na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Kromě toho si účetní jednotka, která aplikuje mezinárodní standardy poprvé, může stanovit kterýkoliv den před dnem přechodu na mezinárodní standardy a použít interpretaci IFRIC 18 na všechny převody aktiv od zákazníků, k nimž došlo k danému dni nebo po něm.

▼M28

Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

D25 Prvouživatel může aplikovat přechodná ustanovení uvedená v IFRIC 19 *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji*.

▼M33

Silná hyperinflace

D26 Pokud má účetní jednotka funkční měnu, jež byla nebo je měnou hyperinflační ekonomiky, určí, zda tato měna byla dotčena silnou hyperinflací před datem přechodu na IFRS. To platí pro účetní jednotky, jež přijímají IFRS poprvé, jakož i pro účetní jednotky, které již IFRS používají.

D27 Měna hyperinflační ekonomiky je dotčena silnou hyperinflací, pokud má tyto znaky:

(a) spolehlivý obecný cenový index není dostupný všem účetním jednotkám, jež mají transakce a zůstatky v dané měně;

(b) neexistuje možnost směnit dotyčnou měnu za relativně stabilní měnu zahraniční.

D28 Funkční měna účetní jednotky přestane být dotčena silnou hyperinflací dnem normalizace funkční měny. Uvedeným dnem je den, kdy už funkční měna nemá jeden nebo oba znaky z odstavce D27, nebo den, kdy účetní jednotka změní svou funkční měnu tak, že její funkční měnou se stane měna, která není dotčena silnou hyperinflací.

D29 Pokud je den přechodu účetní jednotky na IFRS dnem normalizace funkční měny nebo dnem pozdějším, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení všechny aktiva i závazky držené před dnem normalizace funkční měny reálnou hodnotou v den přechodu na IFRS. Účetní jednotka může použít uvedenou reálnou hodnotu jako předpokládané pořizovací náklady uvedených aktiv a závazků v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS.

D30 Pokud den normalizace funkční měny spadá do dvanáctiměsíčního srovnávacího období, může činit toto srovnávací období měně než 12 měsíců za předpokladu, že je za uvedené kratší období poskytnuta úplná sada účetní závěrky (dle požadavků odstavce 10 standardu IAS 1).

▼M37

Společná ujednání

D31 Prvouživatel může použít přechodná ustanovení v IFRS 11 s těmito výjimkami:

a) Při použití přechodných ustanovení v IFRS 11 použije prvouživatel tato ustanovení k datu přechodu na IFRS.

b) Při přechodu od poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu provede prvouživatel test snížení hodnoty investice v souladu s IAS 36 k datu přechodu na IFRS bez ohledu na to, zda existuje nějaký náznak, že mohlo dojít ke snížení hodnoty investice. Případné výsledné snížení hodnoty se vykáže jako oprava nerozdělených zisků k datu přechodu na IFRS

▼M33

Náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu

D32 Prvouživatel může použít přechodná ustavení stanovená v odstavcích A1 až A4 výkladu IFRIC 20 *Náklady na odklízení skrývky v produkční fázi povrchového dolu*. Pro uvedený odstavec platí jako datum účinnosti buď 1. ledna 2013, nebo začátek prvního vykazovaného období podle IFRS, a to pozdější z těchto dat.

▼M53

Určení smluv o koupi nebo prodeji nefinanční položky

D33 IFRS 9 umožňuje, aby byly některé smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky při uzavření smlouvy určeny za nástroj oceňovaný reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty (viz odstavec 2.5 standardu IFRS 9). Bez ohledu na tento požadavek může účetní jednotka určit k datu přechodu k IFRS smlouvy, které k tomuto datu již existují, za smlouvy oceněné reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, ale pouze tehdy, pokud splňují požadavky odstavce 2.5 standardu IFRS 9 k tomuto datu, a účetní jednotka takto určí všechny podobné smlouvy.

▼M52

Výnosy

D34 Jednotka přecházející na IFRS poprvé může použít přechodná ustanovení podle odstavce C5 standardu IFRS 15. V těchto odstavcích musí být odkazy na „datum prvotní aplikace“ vykládány jako počátek prvního vykazovaného období podle IFRS. Pokud se jednotka přecházející na IFRS poprvé rozhodne použít tato přechodná ustanovení, musí použít rovněž odstavec C6 standardu IFRS 15.

D35 Jednotka přecházející na IFRS poprvé není povinna přepracovávat smlouvy, které byly uzavřeny před zahájením nejbližšího vykazovaného období. Dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla všechno zboží nebo služby identifikované v souladu s předchozími všeobecně přijímanými účetními zásadami (GAAP).

▼M16

Dodatek E

Krátkodobé výjimky ze standardů IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

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

▼M53

Výjimka z požadavku IFRS 9 týkající se přepracování srovnávacích informací

E1 Pokud první vykazované období účetní jednotky podle IFRS začíná před 1. lednem 2019 a účetní jednotka použije doplněnou verzi standardu IFRS 9 (vydanou v roce 2014), srovnávací informace v první účetní závěrce účetní jednotky podle IFRS nemusí být v souladu se standardem IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* nebo s doplněnou verzí standardu IFRS 9 vydanou v roce 2014), a to v rozsahu, v němž se zveřejnění vyžadované podle IFRS 7 vztahuje k položkám spadajícím do rozsahu působnosti IFRS 9. U takových účetních jednotek znamenají odkazy na „datum přechodu k IFRS“ pouze v případě IFRS 7 a IFRS 9 (2014) začátek prvního vykazovaného období podle IFRS.

E2 Účetní jednotka, která se v prvním roce přechodu rozhodne prezentovat srovnávací informace, které nejsou ve shodě s IFRS 7, IFRS 9 nebo IFRS 4:

a) na srovnávací informace o položkách spadajících do rozsahu působnosti IFRS 9 uplatní požadavky svých předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad místo požadavků IFRS 9;

b) zveřejní tuto skutečnost spolu se základnou použitou k přípravě těchto informací;

c) zachází s veškerými úpravami mezi výkazem o finanční pozici k datu vykazování srovnávacího období (tj. výkazem o finanční pozici, který zahrnuje srovnávací informace podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad) a výkazem o finanční pozici k počátku prvního vykazovaného období podle IFRS (tj. první období, které zahrnuje informace, které jsou v souladu s IFRS 7 a s doplněnou verzí IFRS 9 (vydanou v roce 2014), jako s úpravami vzniklými ze změny v účetních pravidlech, a zveřejní informace požadované odst. 28 písm. a) až e) a písm. f) bod i) standardu IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Ustanovení odst. 28 písm. f) bodu i) se použije pouze na částky prezentované ve výkazu o finanční pozici k datu vykázání srovnávacího období.

d) použije odst. 17 písm. c) IAS 1, aby poskytla další zveřejnění v případech, kdy soulad se specifickými požadavky IFRS je nedostatečný k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky.

▼**M58**

E3	[Zrušen]
E4	[Zrušen]
E4A	[Zrušen]
E5	[Zrušen]
E6	[Zrušen]
E7	[Zrušen]

▼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

▼M59

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

▼M59

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.

▼M59

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.

▼**M59**

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.

▼M59

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)).

▼M59

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.

▼M59

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.

▼M59

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.

▼M59

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.

▼M59

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.

▼M59

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.

▼M12

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 3

Podnikové kombinace

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je zvýšení relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti informací, které o *podnikové kombinaci* a jejích důsledcích vykazující účetní jednotka uvádí ve své účetní závěrce. Za tímto účelem tento standard stanovuje principy a požadavky, které upravují, jak má *nabyvatel*:

a) ve své účetní závěrce vykázat a ocenit nabytá *identifikovatelná* aktiva, převzaté závazky a případný *nekontrolní podíl* v *nabývaném podniku*;

b) vykázat a ocenit *goodwill* nabytý v podnikové kombinaci nebo přínos z výhodné koupě; a

c) určit, jaké informace zveřejnit, aby uživatelům účetní závěrky umožnil posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace.

▼M42

OBLAST PŮSOBNOSTI

2. Tento standard se vztahuje na transakci nebo jinou událost, která splňuje definici podnikové kombinace. Tento standard se nevztahuje na:

a) vykazování vzniku společného ujednání v účetní závěrce samotného společného ujednání;

▼M12

b) pořízení aktiva nebo skupiny aktiv, které netvoří *podnik*. V takových případech nabyvatel identifikuje a vykáže jednotlivá nabytá identifikovatelná aktiva (včetně těch aktiv, která splňují definici a kritéria vykázání pro *nehmotná aktiva* v IAS 38 *Nehmotná aktiva*) a převzaté závazky. Pořizovací náklad skupiny aktiv se alokuje na jednotlivá identifikovatelná aktiva a závazky na základě jejich relativních *reálných hodnot* k datu pořízení. Při těchto transakcích či událostech nevzniká goodwill;

c) kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou (odstavce B1 až B4 obsahují související aplikační návodné postupy).

▼M38

2A. Požadavky tohoto standardu se nepoužijí na akvizici investice do dceřiného podniku, která musí být oceněna v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, prostřednictvím investiční jednotky, jak je definována v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*.

▼M12

IDENTIFIKOVÁNÍ PODNIKOVÉ KOMBINACE

3. **Účetní jednotka rozhodne, zda určitá transakce či jiná událost je podnikovou kombinací, použitím definice obsažené v tomto standardu, která vyžaduje, aby nabytá aktiva a převzaté závazky tvořily podnik. Pokud nabytá aktiva podnik netvoří, účetní jednotka o transakci či jiné události účtuje jako o pořízení aktiv. Odstavce B5 až B12 obsahují návodné postupy pro identifikaci podnikové kombinace a definici podniku.**

▼M12

METODA KOUPĚ

4. **Účetní jednotka zaúčtuje každou podnikovou kombinaci metodou koupě.**

5. Při použití metody koupě je třeba:

a) určit nabyvatele;

b) určit *datum akvizice*;

c) vykázat a ocenit nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku; a

d) vykázat a ocenit goodwill nebo přínos z výhodné koupě.

Určení nabyvatele

6. **Při každé podnikové kombinaci musí být jedna z kombinujících účetních jednotek označena jako nabyvatel.**

▼M32

►M38 7. Pokyny v IFRS 10 se použijí k určení nabyvatele ◄ – účetní jednotky, která nabývá *ovládání jiné účetní jednotky*, tj. nabývaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit postupy podle IFRS 10, vezmou se v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.

▼M12

Určení data akvizice

8. Nabyvatel určí datum akvizice jako datum, ke kterému získá kontrolu nad nabývaným podnikem.

9. Datem, ke kterému nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, je obvykle datum, ke kterému nabyvatel právoplatně převede protihodnotu, nabude aktiva a převezme závazky nabývaného podniku – datum vypořádání. Nabyvatel však může získat kontrolu dříve nebo později, než je datum vypořádání. Datum akvizice například předchází datu vypořádání, když písemná dohoda stanovuje, že nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem dříve než k datu vypořádání. Nabyvatel musí při určení data akvizice zvážit veškeré relevantní skutečnosti a okolnosti.

Vykázání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případného nekontrolního podílu v nabývaném podniku

Princip vykázání

10. Nabyvatel k datu akvizice vykáže nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případné nekontrolní podíly v nabývaném podniku odděleně od goodwillu. Vykázání nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků podléhá ustanovením odstavců 11 a 12.

▼M12

Podmínky pro vykázání

11. Aby mohla být nabytá aktiva a převzaté závazky vykázány v rámci metody akvizice, musejí k datu akvizice splnit definice aktiva a závazku v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. Například pokud nabyvatel očekává vynaložení nákladů v souvislosti s realizací svých plánů ukončit některé činnosti nabývaného podniku nebo ukončit některé zaměstnanecké poměry nebo přemístit zaměstnance, ale není k nim zavázán, nejedná se k datu akvizice o závazek. Tyto náklady tudíž nabyvatel v rámci metody akvizice nevykazuje. Místo toho se vykážou v souladu s jinými IFRS v pokombinační účetní závěrce.

12. Aby bylo navíc vykázání v rámci metody akvizice možné, musejí být nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky součástí toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (nebo jeho bývalí *vlastníci*) vyměnili v rámci podnikové kombinace, a nikoliv výsledkem samostatných transakcí. Nabyvatel použije návodné postupy uvedené v odstavcích 51 až 53 k určení toho, která nabytá aktiva nebo převzaté závazky jsou součástí výměny u nabytého podniku, a která jsou případně důsledky samostatných transakcí, které mají být zachyceny v souladu s jejich povahou a dle příslušných IFRS.

13. Použití principu vykázání a podmínek pro vykázání nabyvatelem může vést k tomu, že dojde k vykázání některých aktiv a závazků, které nebyly dříve vykazovány nabývaným podnikem jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce. Nabyvatel například vykáže nabytá identifikovatelná nehmotná aktiva jako např. ochrannou známku, patent nebo vztahy se zákazníky, která nebyla nabývaným podnikem vykazována jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce, protože je sám interně vytvořil a účtoval související částky do nákladů.

14. Odstavce B38 až B40 obsahují návodné postupy vykazování operativního leasingu a nehmotných aktiv. Odstavce 22 až 28 specifikují druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky z principu vykázání a z podmínek pro vykázání.

Klasifikace nebo určení nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci

15. Nabyvatel k datu akvizice klasifikuje nebo určí nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky tak, aby následně bylo možné aplikovat jiné IFRS. Nabyvatel tuto klasifikaci nebo určení provede na základě smluvních podmínek, ekonomických podmínek, jeho provozních nebo účetních pravidel a dalších relevantních podmínek tak, jak existují k datu akvizice.

▼M53

16. V určitých situacích IFRS stanovují různé způsoby účtování v závislosti na tom, jak účetní jednotka klasifikuje nebo označí určité aktivum nebo závazek. Příklady takovýchto klasifikací nebo určení, které nabyvatel musí učinit na základě relevantních podmínek existujících k datu akvizice, zahrnují mimo jiné:

▼M53

a) klasifikaci určitých finančních aktiv a závazků jako oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty nebo naběhlou hodnotou, nebo jako finanční aktivum oceňované reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*;

b) určení derivátu za zajišťovací nástroj v souladu s IFRS 9 a

c) posouzení, zda by vložený derivát měl být oddělen od hostitelské smlouvy v souladu s IFRS 9 (což je záležitost „klasifikace“ ve smyslu tohoto IFRS).

▼M12

17. Tento IFRS obsahuje dvě výjimky z principu obsaženého v odstavci 15:

a) klasifikace leasingové smlouvy buď jako operativního leasingu, nebo finančního leasingu v souladu s IAS 17 *Leasingy*; a

b) klasifikace smlouvy jako pojistné smlouvy v souladu s IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

Nabyvatel klasifikuje tyto smlouvy na základě smluvních podmínek a dalších faktorů platících k datu uzavření smlouvy (nebo, pokud byly smluvní podmínky změněny způsobem, který změnil jejich klasifikaci, k datu takové změny, což může být i datum akvizice).

Princip ocenění

18. Nabyvatel ocení nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v reálných hodnotách určených k datu akvizice.

▼M29

19. U každé podnikové kombinace nabyvatel ocení k datu akvizice složky nekontrolního podílu v nabývaném podniku, kterými jsou aktuální vlastnické podíly a které v případě likvidace držitele opravňují k poměrnému podílu na čistých aktivech účetní jednotky, a to buď:

(a) reálné hodnotě, nebo

(b) poměrnému podílu aktuálních vlastnických podílů ve vykázaných částkách identifikovatelných čistých aktiv nabývaného podniku.

Všechny ostatní složky nekontrolního podílu se ke dni akvizice oceňují reálnou hodnotou, nevyžadují-li IFRS jinou základnu pro ocenění.

▼M33

20. Odstavce 24–31 specifikují vybrané druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky z principu ocenění.

▼**M12**

Výjimky z principů vykázání nebo ocenění

21. Tento IFRS stanovuje omezené výjimky z vlastních principů vykázání a ocenění. Odstavce 22 až 31 stanoví jak konkrétní položky, na které se výjimky vztahují, tak i povahu daných výjimek. Nabyvatel zaúčtuje dotčené položky v souladu s požadavky uvedenými v odstavcích 22 až 31, což povede k tomu, že některé položky budou:

a) vykázány na základě podmínek dodatečných k těm, které jsou obsaženy v odstavcích 11 a 12, nebo na základě podmínek obsažených v jiných IFRS takže se výsledné vykázání bude lišit od použití principů vykázání a podmínek vykázání;

b) oceněny v jiné částce než v jejich reálné hodnotě k datu akvizice.

Výjimka z principu vykázání

Podmíněné závazky

22. IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* definuje podmíněný závazek jako:

a) pravděpodobný závazek, který vzniká jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku; nebo

b) současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože:

i) není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo

ii) výše závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

23. Požadavky IAS 37 se nevztahují na stanovení toho, jaké podmíněné závazky mají být vykázány k datu akvizice. Nabyvatel namísto toho k datu akvizice vykáže podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci, pokud se jedná o současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož reálnou hodnotu lze spolehlivě stanovit. Na rozdíl od IAS 37 tedy nabyvatel k datu akvizice vykáže podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci dokonce i když není pravděpodobné, že k jeho vyrovnání bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch. Odstavec 56 obsahuje návodný postup následného účetního řešení podmíněných závazků.

Výjimky z principů vykázání i z principů ocenění

Daně ze zisku

24. Nabyvatel vykáže a ocení odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku, které vzniknou v důsledku nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci, v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

▼M12

25. Nabyvatel zaúčtuje potenciální daňové důsledky přechodných rozdílů a nevyužitých daňových ztrát nebo odpočtů nabývaného podniku, které existovaly k datu akvizice nebo vznikly v důsledku akvizice, v souladu s IAS 12.

Zaměstnanecké požitky

26. Nabyvatel vykáže a ocení závazek (nebo případné aktivum), který souvisí s ujednáními o zaměstnaneckých požitcích v nabývaném podniku, v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

Aktiva z odškodnění

27. Prodávající se v podnikové kombinaci může smluvně zavázat nahradit nabyvateli škodu, která by mu mohla vzniknout v důsledku podmíněné události nebo nejistoty souvisejících s určitým aktivem nebo závazkem nebo jejich částí. Prodávající může například nabyvateli nahradit ztrátu vyplývající ze závazku, který vznikne v důsledku určité podmíněné události, nad určitý limit; jinými slovy, prodávající garantuje, že nabyvatelův závazek nepřesáhne určitou částku. V důsledku toho nabyvatel získává aktivum z odškodnění. Nabyvatel vykáže aktivum z odškodnění oceněné na stejné bázi jako odškodňovanou položku a ve stejném okamžiku, ke kterému vykáže odškodňovanou položku, s výhradou nutné opravné položky na nedobytné částky. Pokud tedy odškodnění souvisí s aktivem nebo závazkem, které jsou vykázány k datu akvizice a oceněny reálnou hodnotou k tomuto datu, nabyvatel k datu akvizice vykáže aktivum z odškodnění v jeho reálné hodnotě stanovené k datu akvizice. Je-li aktivum z odškodnění oceněno v reálné hodnotě, jsou dopady nejistoty ohledně budoucích peněžních toků způsobené možnou nedobytností již zohledněny v ocenění reálnou hodnotou a tudíž se samostatná opravná položka nevykazuje (odstavec B41 obsahuje příslušné návodné postupy).

28. V některých případech může odškodnění souviset s aktivem nebo závazkem, který je výjimkou z principů vykázání nebo ocenění. Odškodnění se například může vztahovat k podmíněnému závazku, který není k datu akvizice vykázán, protože k tomuto datu není možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. V jiném případě se odškodnění může vztahovat k aktivu nebo závazku vyplývajícímu ze zaměstnaneckého požitku, který je oceněn na jiné bázi, než je reálná hodnota k datu akvizice. V těchto případech bude aktivum z odškodnění vykázáno a oceněno na základě předpokladů konzistentních s těmi, které byly použity k ocenění odškodňované položky, s výhradou odhadu dobytnosti aktiva z odškodnění provedeného vedením a případných smluvních omezení náhrady škody. Odstavec 57 obsahuje návodný postup následného účetního řešení aktiva z odškodnění.

Výjimky z principu ocenění

Znovunabytá práva

▼M33

29. Nabyvatel ocení hodnotu znovunabytých práv vykázaných jako nehmotné aktivum na základě zbývající smluvní doby vyplývající z příslušné smlouvy, bez ohledu na to, zda by účastníci trhu při stanovení reálné hodnoty zvažovali potenciální prodloužení smlouvy. Odstavce B35 a B36 obsahují příslušné návodné postupy.

▼M29

Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie

30. Ke dni akvizice nabyvatel ocení závazek nebo kapitálový nástroj související s transakcemi nabývaného podniku spočívajícími v úhradách vázaných na akcie nebo nahrazením transakcí nabývaného podniku spočívajících v úhradách vázaných na akcie transakcemi nabyvatele spočívajícími v úhradách vázaných na akcie v souladu s metodou stanovenou v IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. (Tento IFRS nazývá výsledek této metody jako „tržně oceněnou“ transakci spočívající v úhradách vázaných na akcie.)

▼M12

Aktiva držená k prodeji

31. Nabyvatel k datu akvizice ocení nabyté dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které je v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti* klasifikováno jako držené k prodeji, reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej v souladu s odstavci 15 až 18 IFRS 5.

Vykázání a ocenění goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě

32. Nabyvatel k datu akvizice vykáže goodwill oceněný jako přebytek a) nad b), kde:

a) je souhrn:

i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s tímto IFRS, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice (viz odstavec 37);

ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s tímto IFRS; a

iii) v případě postupné podnikové kombinace (viz odstavce 41 a 42) doposud nabyvatelem držené *podíly na vlastním kapitálu* nabývaného podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice;

b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s tímto IFRS.

33. V podnikové kombinaci, ve které si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vyměňují pouze podíly na vlastním kapitálu, může být reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice spolehlivěji ocenitelná než reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. V takovém případě nabyvatel určí goodwill pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předaných podílů na vlastním kapitálu k datu akvizice. ►M33 Pro určení částky goodwillu v podnikové kombinaci, ve které nedošlo k předání žádné protihodnoty, nabyvatel použije reálnou hodnotu svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předané protihodnoty k datu akvizice (odst. 32 písm. a) bod i)). ◄ Odstavce B46 až B49 obsahují příslušné návodné postupy.

▼**M12**

Výhodné koupě

34. Nabyvatel může příležitostně realizovat výhodnou koupi, což je taková podniková kombinace, ve které částka definovaná v odstavci 32b) převyšuje souhrn částek definovaných v odstavci 32a). Pokud tento přebytek zůstane i poté, co jsou splněny požadavky odstavce 36, nabyvatel vykáže vyplývající přínos k datu akvizice v hospodářském výsledku. Přínos se přiřadí nabyvateli.

35. Výhodná koupě může například nastat v podnikové kombinaci, ve které je prodávající donucen podnik prodat. Přínos z výhodné koupě (či změna jeho výše) může být ovšem vykázán i v důsledku použití výjimek z principů vykázání nebo ocenění u určitých položek, o kterých se pojednává v odstavcích 22 až 31.

36. Dříve, než je vykázán přínos z výhodné koupě, nabyvatel znovu posoudí, zda správně identifikoval veškerá nabytá aktiva a veškeré převzaté závazky, a vykáže případná dodatečná aktiva nebo závazky, které při tomto posouzení identifikuje. Poté nabyvatel znovu posoudí postupy použité při oceňování částek, jejichž vykázání je tímto IFRS vyžadováno k datu akvizice, u všech následujících položek:

a) identifikovatelná nabytá aktiva a identifikovatelné převzaté závazky;

b) případný nekontrolní podíl na nabývaném podniku;

c) v případě postupné podnikové kombinace podíl na vlastním kapitálu nabývaného podniku držený dříve nabyvatelem; a

d) předaná protihodnota.

Cílem tohoto opětovného posouzení je ujištění se, že ocenění vhodně odráží zvážení všech informací dostupných k datu akvizice.

Předaná protihodnota

37. Protihodnota předaná v podnikové kombinaci je oceněna reálnou hodnotou vypočítanou jako součet reálných hodnot aktiv předaných nabyvatelem a stanovených k datu akvizice, částek závazků vzniklých nabyvateli vůči bývalým vlastníkům nabývaného podniku a podílů na vlastním kapitálu vydaných nabyvatelem. (Případné přísliby úhrad vázaných na akcie nabyvatele směněné za přísliby nárokované zaměstnanci nabývaného podniku, které jsou zahrnuty do protihodnoty předané v podnikové kombinaci, se však namísto reálnou hodnotou ocení dle odstavce 30.) Příklady potenciálních forem protihodnot jsou např. peníze, jiná aktiva, podnik nebo dceřiný podnik nabyvatele, *podmíněná protihodnota*, běžné či preferenční kapitálové nástroje, opce, warranty a členské podíly ve *vzájemných účetních jednotkách*.

▼M12

38. Předaná protihodnota může zahrnovat aktiva nebo závazky nabyvatele, jejichž účetní hodnota se liší od jejich reálných hodnot stanovených k datu akvizice (například nepeněžní aktiva nebo podnik nabyvatele). V takových případech nabyvatel přecení předávaná aktiva nebo závazky na reálné hodnoty stanovené k datu akvizice a vykáže související případný přínos nebo újmu v hospodářském výsledku. Někdy však předaná aktiva nebo závazky zůstanou po podnikové kombinaci v kombinované účetní jednotce (například když aktiva nebo závazky byly předány nabývanému podniku namísto jeho bývalým vlastníkům) a nabyvatel si tak kontrolu nad nimi ponechá. V takové situaci nabyvatel ocení tato aktiva a závazky v jejich účetní hodnotě stanovené bezprostředně před datem akvizice a v hospodářském výsledku nevykáže žádný přínos nebo újmu související s aktivy a závazky, které ovládá jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci.

Podmíněná protihodnota

39. Protihodnota předaná nabyvatelem výměnou za nabývaný podnik zahrnuje jakákoliv aktiva a závazky, které vyplývají z dohody o podmíněné protihodnotě (viz odstavec 37). Nabyvatel vykáže reálnou hodnotu podmíněné protihodnoty stanovenou k datu akvizice jako součást protihodnoty předané za nabývaný podnik.

▼M43

40. Nabyvatel klasifikuje povinnost uhradit podmíněnou protihodnotu, jež odpovídá definici finančního nástroje, jako finanční závazek nebo jako vlastní kapitál na základě definice kapitálového nástroje a finančního závazku v odstavci 11 v IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*. Jsou-li splněny příslušné podmínky, nabyvatel klasifikuje právo na vrácení dříve předané protihodnoty jako aktivum. Odstavec 58 obsahuje návodné postupy k následnému účtování podmíněné protihodnoty.

▼M12

Dodatečné návodné postupy k uplatnění metody akvizice u zvláštních typů podnikové kombinace

Postupná podniková kombinace

41. Někdy nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, ve kterém držel podíly na vlastním kapitálu, bezprostředně před datem akvizice. Například 31. prosince 20X1 účetní jednotka A drží 35 % nekontrolní podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky B. K tomuto datu účetní jednotka A nakoupí další 40 % podíl na účetní jednotce B, čímž nad účetní jednotkou B získá kontrolu. Tento standard nazývá takovou transakci postupnou podnikovou kombinací, která je někdy také označována jako akvizice po krocích.

▼M53

42. V postupné podnikové kombinaci nabyvatel přecení dosavadní držené podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku na reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice, a z toho vyplývající případný zisk nebo ztrátu vykáže do zisku nebo ztráty, případně do ostatního úplného výsledku. V předchozích vykazovaných obdobích mohl nabyvatel vykazovat změny hodnoty těchto podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku do ostatního úplného výsledku. V takovém případě se částky dříve vykázané do ostatního úplného výsledku vykáží stejným způsobem, který by byl vyžadován, pokud by nabyvatel tyto dosavadní držené podíly na vlastním kapitálu přímo vyřadil.

▼M12

Podniková kombinace realizovaná bez předání protihodnoty

43. Nabyvatel někdy získá kontrolu nad nabývaným podnikem, aniž by došlo k předání protihodnoty. Na tyto kombinace se použije metoda koupě. Tyto situace nastávají například za těchto okolností:

a) Nabývaný podnik skoupí dostatečné množství vlastních akcií, takže současný investor (nabyvatel) získá kontrolu.

b) Skončí právo veta minoritních podílů, které doposud zabraňovalo nabyvateli v kontrole nabývaného podniku, ve kterém držel většinu hlasovacích práv.

c) Nabyvatel a nabývaný podnik se dohodnou na kombinaci jejich podniků pouze na základě smlouvy. Nabyvatel nepředává žádnou protihodnotu výměnou za získání kontroly v nabývaném podniku a nedrží žádné podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, a to jak nyní datu akvizice, tak i dříve. Příkladem podnikové kombinace realizované pouze na základě smlouvy je spojení dvou podniků na základě smlouvy o svázanosti nebo vytvoření subjektu s dvojitou kotací.

44. V podnikové kombinaci, která byla realizována výhradně na základě smlouvy, přiřadí nabyvatel příslušnou částku čistých aktiv nabývaného podniku vykázanou v souladu s tímto IFRS vlastníkům nabývaného podniku. Jinými slovy, podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nedrží nabyvatel, jsou nekontrolními podíly, které se vykážou v pokombinační účetní závěrce nabyvatele dokonce i kdyby výsledkem bylo, že nekontrolním podílům budou přiřazeny všechny podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku.

Dokončovací období

45. Pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není vyřešeno do konce účetního období, ve kterém podniková kombinace nastala, nabyvatel ve své účetní závěrce vykáže nedořešené položky v prozatímním ocenění. V průběhu dokončovacího období nabyvatel retrospektivně upraví prozatímní ocenění vykázaná k datu akvizice tak, aby odrážela nové informace získané o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice, a které, byly-li by známy, by měly vliv na ocenění částek stanovených k tomuto datu. V průběhu dokončovacího období nabyvatel také vykáže dodatečná aktiva nebo závazky, pokud získá nové informace o skutečnostech a okolnostech, které, byly-li by známy, by vedly k vykázání těchto aktiv a závazků k tomuto datu. Dokončovací období končí okamžikem, kdy nabyvatel získá informace o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které postrádal, nebo zjistí, že další informace už není možné získat. Dokončovací období však nesmí přesáhnout jeden rok od data akvizice.

46. Dokončovací období je období po datu akvizice, během kterého nabyvatel smí upravit prozatímní ocenění vykázané v rámci podnikové kombinace. Dokončovací období poskytuje nabyvateli přiměřené množství času potřebného pro získání informací, které jsou potřeba k identifikaci a ocenění následujících položek, a to k datu akvizice a v souladu s požadavky tohoto IFRS:

a) nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku;

▼**M12**

b) protihodnota předaná za nabývaný podnik (nebo jiná částka použitá při výpočtu goodwillu);

c) v případě postupné podnikové kombinace podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku dosavadně držené nabyvatelem; a

d) z toho vyplývající goodwill nebo přínos z výhodné koupě.

47. Při rozhodování, zda informace získané po datu akvizice vedou k úpravám prozatímně vykázaného ocenění nebo spíše vyplývají z událostí, které nastaly po datu akvizice, nabyvatel zváží veškeré relevantní faktory. Relevantními faktory jsou např. datum zjištění dodatečných informací a skutečnost, zda je nabyvatel schopen identifikovat důvod změny v prozatímním ocenění. Informace získaná krátce po datu akvizice spíše odráží okolnosti, které existovaly k datu akvizice, než informace získaná o několik měsíců později. ►**M33** Například prodej aktiva třetí straně krátce po datu akvizice za částku, která se výrazně liší od jeho prozatímní reálné hodnoty stanovené k tomuto datu, svědčí pravděpodobně o chybě v prozatímním ocenění, za předpokladu, že nedošlo k události, která by v mezidobí změnila reálnou hodnotu daného aktiva. ◄

48. Nabyvatel vykáže zvýšení (snížení) prozatímního ocenění identifikovatelného aktiva (závazku) proti snížení (zvýšení) goodwillu. Nové informace získané během dokončovacího období mohou nicméně způsobit úpravu ocenění více než jedné položky aktiv nebo závazků. Například nabyvatel mohl převzít závazek uhradit škody, které byly způsobeny nehodou v jednom z provozů nabývaného podniku, které jsou však částečně či v plné výši kryty odpovědnostním pojištěním nabývaného podniku. Pokud nabyvatel v dokončovacím období získá novou informaci o výši reálné hodnoty tohoto závazku k datu akvizice, úprava goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění závazku bude kompenzována (zcela nebo částečně) související úpravou goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění nároku vůči pojišťovně.

49. V průběhu dokončovacího období nabyvatel vykáže úpravy prozatímního ocenění takovým způsobem, jako kdyby zaúčtování podnikové kombinace bylo dokončeno k datu akvizice. Nabyvatel tudíž v důsledku dokončení prvotního zaúčtování upraví podle potřeby srovnávací informace vykazované v účetní závěrce za předchozí účetní období včetně změn v odpisech či jiných dopadů na hospodářský výsledek.

50. Poté, co dokončovací období skončí, nabyvatel upravuje vykázání podnikové kombinace pouze za účelem opravy chyby v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

▼M12

Určení toho, co je součástí podnikové kombinace

51. Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat historické vztahy a dohody, které vznikly předtím, než začala vyjednávání o podnikové kombinaci, nebo tyto dohody mohou vzniknout v průběhu vyjednávání odděleně od podnikové kombinace. V obou situacích nabyvatel identifikuje případné částky, které netvoří součást toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vymění v podnikové kombinaci, tj. částky, které nejsou součástí úhrady za nabývaný podnik. Nabyvatel vykáže v rámci metody koupě pouze protihodnotu předanou za nabývaný podnik a nabytá aktiva a převzaté závazky výměnou za nabývaný podnik. Samostatné transakce se zaúčtují v souladu s relevantními IFRS.

52. Je pravděpodobné, že transakce uzavřená před kombinací nabyvatelem nebo na jeho účet nebo transakce primárně přinášející prospěch nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce namísto nabývanému podniku (či jeho bývalým vlastníkům) je samostatnou transakcí. Následující jsou příklady samostatných transakcí, které nejsou zahrnuty v rámci použití metody koupě:

a) transakce, která v podstatě vypořádává historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem;

b) transakce, která odměňuje zaměstnance nebo bývalé vlastníky nabývaného podniku za budoucí služby; a

c) transakce, která je náhradou určenou nabývanému podniku nebo jeho bývalým vlastníkům za uhrazení nabyvatelových nákladů spojených s akvizicí.

Odstavce B50 až B62 obsahují příslušné návodné postupy.

Náklady spojené s akvizicí

▼M53

53. Náklady spojené s akvizicí jsou náklady, které nabyvatel vynakládá s cílem uskutečnit podnikovou kombinaci. Tyto náklady zahrnují poplatky zprostředkovatelům, poplatky za poradenství, právní služby, účetní služby, znalecká ocenění a poplatky za další expertní a odborné služby, obecné administrativní náklady včetně nákladů na provoz interního akvizičního oddělení a náklady na registraci a emisi majetkových cenných papírů a dluhových cenných papírů. Nabyvatel zaúčtuje náklady spojené s akvizicí jako náklady v období, ve kterém tyto náklady byly vynaloženy a služby byly obdrženy, s jednou výjimkou. Náklady na emisi majetkových cenných papírů nebo dluhových cenných papírů se zaúčtují v souladu s IAS 32 a IFRS 9.

▼M12

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ

54. Nabyvatel obecně oceňuje a účtuje o nabytých aktivech, převzatých a vzniklých závazcích a kapitálových nástrojích vydaných při podnikové kombinaci podle jejich podstaty v souladu s ostatními relevantními IFRS platnými pro tyto položky v závislosti na jejich podstatě. Tento IFRS nicméně obsahuje návodné postupy pro následné oceňování a účtování následujících nabytých aktiv, převzatých a vzniklých závazků a kapitálových nástrojů vydaných při podnikové kombinaci:

a) znovunabytých práv;

b) podmíněných závazků vykázaných k datu akvizice;

c) aktiv z odškodnění; a

▼M12

d) podmíněné protihodnoty.

Odstavec B63 obsahuje příslušné návodné postupy.

Znovunabytá práva

55. Znovunabyté právo vykázané jako nehmotné aktivum se odepisuje po zbývající smluvní dobu dohodnutou ve smlouvě, kterou tato práva byla poskytnuta. Nabyvatel, který následně znovunabytá práva prodá třetí straně, zahrne účetní hodnotu nehmotného aktiva do výpočtu přínosu nebo ztráty z prodeje.

Podmíněné závazky

▼M53

56. Po prvotním zaúčtování a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek vykázaný v podnikové kombinaci:

a) částkou, která by byla vykázána podle IAS 37; nebo

b) prvotně vykázanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulativní částku příjmů podle zásad IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li tato částka vyšší.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IFRS 9.

▼M12

Aktiva z odškodnění

57. Ke konci každého následného účetního období nabyvatel ocení aktivum z odškodnění, které bylo vykázáno k datu akvizice, na stejné bázi jako odškodňovaný závazek nebo aktivum s výhradou případných smluvních omezení jeho částky a v případě aktiva z odškodnění, které následně není oceňováno v reálné hodnotě, také s výhradou odhadu jeho dobytnosti provedeného vedením. Nabyvatel odúčtuje aktivum z odškodnění pouze v případě, je-li inkasováno, prodáno nebo k němu nabyvatel jiným způsobem pozbude právo.

Podmíněná protihodnota

▼M53

58. Některé změny reálné hodnoty podmíněné protihodnoty, které nabyvatel vykáže po datu akvizice, mohou být způsobeny dodatečnými informacemi o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které nabyvatel získal po tomto datu. Takové změny jsou úpravami v rámci rozhodného období v souladu s odstavci 45 až 49. Avšak změny, které vyplývají z událostí po datu akvizice, jako např. dosažení stanoveného zisku, konkrétní ceny akcií nebo mezníku v projektu z oblasti výzkumu a vývoje, nejsou úpravami v rámci rozhodného období. Nabyvatel bude účtovat o změnách reálné hodnoty podmíněné protihodnoty, které nejsou úpravami v rámci rozhodného období, následujícím způsobem:

a) Podmíněná protihodnota klasifikovaná jako vlastní kapitál se nepřeceňuje a její následné vypořádání se zaúčtuje do vlastního kapitálu;

b) Jiná podmíněná protihodnota, která:

i) spadá do rozsahu působnosti standardu IFRS 9, se oceňuje reálnou hodnotou ke každému datu vykázání a změny v reálné hodnotě se vykážou do zisku nebo ztráty v souladu s IFRS 9;

▼M53

ii) nespadá do rozsahu působnosti standardu IFRS 9, se oceňuje reálnou hodnotou ke každému datu vykázání a změny v reálné hodnotě se vykážou do zisku nebo ztráty.

▼M12

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

59. Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace, která nastala buď:

a) v průběhu běžného účetního období; nebo

b) po konci účetního období, ale předtím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.

60. Nabyvatel splní požadavek odstavce 59 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavcích B64 až B66.

61. Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit finanční důsledky úprav vykázaných v běžném účetním období, které souvisí s podnikovými kombinacemi, které nastaly v tomto účetním období nebo v předchozích účetních obdobích.

62. Nabyvatel splní požadavek odstavce 61 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavci B67.

63. Pokud splnění konkrétních požadavků na zveřejnění stanovených tímto a jinými standardy IFRS nestačí k naplnění cílů stanovených v odstavcích 59 a 61, nabyvatel zveřejní dodatečné informace, které jsou k naplnění těchto cílů potřebné.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Datum účinnosti

64. Tento standard se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Tento IFRS nicméně smí být použit nejdříve od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard před 1. červencem 2009, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008).

▼M29

64B. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavce 19, 30 a B56 a vložila odstavce B62A a B62B. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit. Uplatnění by mělo být prospektivní ode dne, kdy účetní jednotka poprvé použila tento IFRS.

64C. *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 vložila odstavce 65A–65E. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. července 2010 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit. Změny se vztahují na zůstatky podmíněných protihodnot vyplývajících z podnikových kombinací s datem akvizice před datem účinnosti tohoto IFRS vydaného v roce 2008.

▼M32

64E. IFRS 10, vydané v květnu 2011, mění odstavce 7, B13, B63 písm. e) a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, pokud použije IFRS 10.

▼M33

64F. IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 20, 29, 33, 47, změnil definici reálné hodnoty v dodatku A a změnil odstavce B22, B40, B43–B46, B49 a B64. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M38

64G. Dokument *Investiční jednotky* (změny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaný v říjnu 2012, změnil odstavec 7 a doplnil odstavec 2A. 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

64I. Dokumentem *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012*, vydaným v prosinci 2013, byly změněny odstavce 40 a 58 a vložen nový odstavec 67A a jeho související nadpis. Účetní jednotka použije uvedenou změnu prospektivně na podnikové kombinace, u nichž je datum akvizice 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Účetní jednotka může použít změnu dříve, pokud byly rovněž použity IFRS 9 a IAS 37 (oba ve znění *Ročních zdokonalení IFRS pro cyklus 2012–2010*). Pokud účetní jednotka použije uvedenou změnu v dřívějším období, tuto skutečnost zveřejní.

▼M42

64J. Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl změněn odst. 2 písm. a). Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně 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.

▼M52

64K. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 56. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

64L. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 16, 42, 53, 56, 58 a B41 a zrušil odstavce 64 A, 64D a 64H. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M12

Přechodná ustanovení

65. Aktiva a závazky z podnikových kombinací, jejichž datum akvizice předchází datum účinnosti tohoto IFRS, se v důsledku přijetí tohoto IFRS neupravují.

▼M29

65A. Zůstatky podmíněných protihodnot vyplývajících z podnikových kombinací, jejichž datum akvizice předchází datu, k němuž účetní jednotka poprvé použila tento IFRS vydaný v roce 2008, se při prvním použití tohoto IFRS neupravují. Při následném účtování těchto zůstatků se použijí odstavce 65B–65E. Odstavce 65B–65E se nevztahují na účtování zůstatků podmíněných protihodnot vyplývajících

▼M29

z podnikových kombinací s datem akvizice ke dni, kdy účetní jednotka poprvé použila tento IFRS vydaný v roce 2008, nebo po tomto dni. V odstavcích 65B–65E odkazují podnikové kombinace výhradně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice předchází datu účinnosti tohoto IFRS vydaného v roce 2008.

65B. Pokud smlouva o podnikové kombinaci připouští úpravu pořizovací ceny podnikové kombinace podmíněnou budoucí událostí, nabyvatel zahrne částku takovéto úpravy do pořizovací ceny podnikové kombinace ke dni akvizice, jestliže je úprava pravděpodobná a jestliže ji lze spolehlivě ocenit.

65C. Smlouva o podnikové kombinaci může připustit úpravy pořizovací ceny podnikové kombinace, které budou podmíněny jednou nebo více budoucími událostmi. Úprava by mohla být například podmíněná stanovenou úrovní zisku, který se má udržet nebo dosáhnout v budoucích obdobích, nebo udržením tržní ceny emitovaných nástrojů. Obvykle je možné odhadnout částku takovéto úpravy v momentě prvotního účtování o kombinaci, aniž by se narušila spolehlivost informace, i když existuje určitá nejistota. Pokud k budoucím událostem nedojde nebo jestliže je potřeba zrevidovat odhad, pořizovací cena podnikové kombinace bude odpovídajícím způsobem upravena.

65D. Když však smlouva o podnikové kombinaci připouští takovouto úpravu, tato úprava není zahrnuta do pořizovací ceny podnikové kombinace při jejím prvotním zachycení tehdy, pokud taková úprava buď není pravděpodobná, nebo nemůže být spolehlivě oceněna. Pokud se takováto úprava stane následně pravděpodobnou a může se spolehlivě ocenit, dodatečná úhrada bude považována za úpravu pořizovací ceny podnikové kombinace.

65E. Za některých okolností se může požadovat, aby nabyvatel následně uhradil prodávajícímu kompenzaci snížení hodnoty předaných aktiv, emitovaných kapitálových nástrojů nebo závazků vzniklých nebo převzatých nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Taková situace například nastane tehdy, když nabyvatel garantuje tržní cenu kapitálových nástrojů nebo dluhu emitovaných v rámci pořizovací ceny podnikové kombinace a je vznesen požadavek, aby vydal dodatečné kapitálové nástroje nebo dluhu s cílem dosáhnout původně stanovené částky. V takovýchto případech se nevykazuje žádné zvýšení pořizovací ceny podnikové kombinace. U kapitálových nástrojů je reálná hodnota dodatečné platby kompenzována stejným snížením hodnoty přiřazené původně emitovaným nástrojům. U dluhových nástrojů se dodatečná platba považuje za snížení prémie nebo zvýšení diskontu původní emise.

▼M12

66. Účetní jednotky jako např. vzájemné účetní jednotky, které doposud IFRS 3 nepoužívaly a realizovaly jednu či více podnikových kombinací, které se účtovaly metodou koupě, použijí přechodná ustanovení uvedená v odstavcích B68 až B69.

Daně ze zisku

67. Na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice předchází datu účinnosti tohoto IFRS, nabyvatel použije ustanovení odstavce 68 IAS 12 ve znění upraveném tímto IFRS, a to prospektivně. Jinými slovy, nabyvatel nezmění zaúčtování dřívějších podnikových kombinací kvůli dříve vykázaným změnám ve vykázané odložené daňové pohledávce. Od data účinnosti tohoto standardu nicméně nabyvatel vykáže změny ve vykázané odložené daňové pohledávce s dopadem do hospodářského výsledku (nebo, pokud tak IAS 12 stanoví, mimo hospodářský výsledek).

▼M43

ODKAZ NA IFRS 9

67A. Pokud účetní jednotka použije tento standard, ale ještě nepoužije IFRS 9, každý odkaz na IFRS 9 se považuje za odkaz na IAS 39.

▼M12

ZRUŠENÍ IFRS 3 (2004)

68. Tento IFRS ruší IFRS 3 *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 2004).

Příloha A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí tohoto standardu.

nabývaný podnik	Podnik nebo podniky, nad nimiž **nabyvatel** získá kontrolu v **podnikové kombinaci**.
nabyvatel	Účetní jednotka, která získá kontrolu nad **nabývaným podnikem**.
datum akvizice	Datum, ke kterému **nabyvatel** získává kontrolu nad **nabývaným podnikem**.
podnik	Integrovaný soubor aktivit a aktiv, který je možné vést a řídit za účelem dosažení návratnosti ve formě dividend, podílů na zisku, nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků plynoucích přímo investorům nebo jiným vlastníkům, členům nebo účastníkům.
podniková kombinace	Transakce nebo jiná událost, ve které **nabyvatel** získává kontrolu nad jedním či několika **podniky**. Transakce, které se někdy nazývají jako „pravé fúze“ nebo „fúze rovných“, se také považují za **podnikové kombinace** ve smyslu tohoto IFRS.
podmíněná protihodnota	Obvykle povinnost **nabyvatele** převést dodatečná aktiva nebo **podíly na vlastním kapitálu** na bývalé vlastníky **nabývaného podniku** za předání **kontroly** nad **nabývaným podnikem** za podmínky, že nastanou určité budoucí události nebo dojde ke splnění určitých stanovených podmínek. Podmíněná protihodnota také může pro **nabyvatele** znamenat právo získat zpět původně předanou protihodnotu, dojde-li ke splnění určitých stanovených podmínek.

▼M32

_____

▼M12

podíly na vlastním kapitálu	Pro účely tohoto standardu *podíly na vlastním kapitálu* znamenají vlastnické podíly v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastnické, členské nebo účastnické podíly ve **vzájemných účetních jednotkách**.

▼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).

▼M12

goodwill	Aktivum představující budoucí ekonomické užitky vyplývající z ostatních aktiv nabytých v **podnikové kombinaci**, které není možno individuálně identifikovat a odděleně vykázat.
identifikovatelný	Aktivum je *identifikovatelné*, jestliže: a) je buď oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu; nebo b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.
nehmotné aktivum	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
vzájemná účetní jednotka	Jiná jednotka než je jednotka vlastněná investorem, která poskytuje podíly na zisku, nižší náklady nebo jiné ekonomické užitky přímo svým **vlastníkům**, členům nebo účastníkům. Vzájemnými účetními jednotkami jsou například vzájemná pojišťovna, záložna nebo družstvo.
nekontrolní podíly	Vlastní kapitál dceřiného podniku, který nelze přímo ani nepřímo přiřadit mateřskému podniku.
vlastníci	Pro účely tohoto standardu termín *vlastníci* zahrnuje držitele **podílů na vlastním kapitálu** v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastníky, členy nebo účastníky **vzájemných účetních jednotek**.

Příloha B

Aplikační příručka

Tato příloha je nedílnou součástí tohoto IFRS.

PODNIKOVÉ KOMBINACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK POD SPOLEČNOU KONTROLOU (POUŽITÍ ODSTAVCE 2(C))

B1 Tento IFRS se nepoužije na podnikové kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky v konečném důsledku kontrolovány stejnou stranou nebo stranami jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci a tato kontrola není dočasná.

▼**M12**

B2 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. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto standardu, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje na základě smluvních vztahů v konečném důsledku společnou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitky, a tato konečná společná moc není dočasná.

B3 Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednají společně na základě smluvních ujednání, přičemž tento jednotlivec nebo skupina jednotlivců nemusí podléhat požadavkům účetního výkaznictví podle IFRS. Proto k tomu, aby se podniková kombinace považovala za kombinaci účetních jednotek pod společnou kontrolou, není nutné, aby kombinující účetní jednotky byly zahrnuty jako součásti stejné konsolidované účetní závěrky.

B4 Rozsah nekontrolních podílů v každé z kombinujících účetních jednotek před podnikovou kombinací a po podnikové kombinaci není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou. Podobně skutečnost, že jedna z kombinujících účetních jednotek je dceřinou společností, která byla vyloučena z konsolidovaných účetních závěrek, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

IDENTIFIKACE PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

B5 Tento standard definuje podnikovou kombinaci jako transakci nebo jinou událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky. Nabyvatel může získat kontrolu nad nabývaným podnikem řadou způsobů, například:

a) převodem peněz, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv (včetně čistých aktiv, která představují podnik);

b) vznikem závazků;

c) vydáním podílů na vlastním kapitálu;

d) poskytnutím více typů protihodnot; nebo

e) bez poskytnutí protihodnoty včetně uzavření pouhé smlouvy (viz odstavec 43).

B6 Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových nebo jiných důvodů. Ty mohou spočívat mimo jiné například v tom, že:

a) jeden či více podniků se stanou dceřinými podniky nabyvatele nebo čistá aktiva jednoho či více podniků právně fúzují do nabyvatele;

b) jedna kombinující účetní jednotka převede svá čistá aktiva nebo její vlastníci převedou své podíly na vlastním kapitálu na jinou kombinující účetní jednotku nebo její vlastníky;

▼**M12**

c) všechny kombinující účetní jednotky převedou svá čistá aktiva nebo vlastníci těchto jednotek převedou své podíly na vlastním kapitálu na nově založenou účetní jednotku (což je někdy označováno jako „roll-up“ nebo „put-together“ transakce); nebo

d) skupina bývalých vlastníků jedné z kombinujících účetních jednotek získá kontrolu nad kombinovanou účetní jednotkou.

DEFINICE PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

B7 Podnik se skládá ze vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které mají schopnost vytvořit výstupy. Ačkoli podniky běžně mají výstupy, za účelem označení integrované skupiny aktivit a aktiv jako podniku se výstupy nevyžadují. Tři zmíněné prvky tvořící podnik jsou definovány takto:

a) **Vstup:** Jakýkoli ekonomický zdroj, který vytváří výstupy či má tuto schopnost pokud je na něj použit jeden nebo více procesů. Příkladem jsou dlouhodobá aktiva (včetně nehmotných aktiv nebo práv používat dlouhodobá aktiva), duševní vlastnictví, schopnost zajistit si přístup k nezbytným materiálům nebo právům a zaměstnanci.

b) **Proces:** Jakýkoli systém, standard, protokol, konvence nebo pravidlo, které, jsou-li použity na vstup nebo vstupy, vytváří nebo mají schopnost vytvořit výstup. Příkladem jsou procesy strategického řízení, provozní procesy a procesy řízení zdrojů. Tyto procesy jsou obvykle zdokumentovány, ale organizovaná pracovní síla s nezbytnými znalostmi a zkušenostmi postupující podle pravidel a konvencí může realizovat nezbytné procesy, které je možné použít na vstupy za účelem vytvoření výstupů. (Vedení účetnictví, fakturace, mzdová agenda a další administrativní systémy obvykle nejsou procesy používané k vytváření výstupů.)

c) **Výstup:** Výsledek vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které poskytují nebo mají schopnost poskytnout návratnost v podobě podílů na zisku, nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků plynoucích přímo investorům nebo jiným vlastníkům, členům nebo účastníkům.

B8 Aby integrovaný soubor aktivit a aktiv mohl být veden a řízen pro definované účely, jsou nezbytně nutné dva prvky – vstupy a procesy, které jsou použity na tyto vstupy, a dohromady jsou nebo budou použity k vytvoření výstupů. Podnik nicméně nemusí zahrnovat veškeré vstupy nebo procesy, které prodávající používal při provozování tohoto podniku, pokud tržní subjekty jsou schopny nabýt podnik a pokračovat v produkci výstupů například díky tomu, že integrují podnik se svými zdroji a procesy.

▼M12

B9 Podstata jednotlivých prvků tvořících podnik se liší podle odvětví a podle struktury provozu (aktivit) účetní jednotky včetně úrovně rozvinutosti účetní jednotky. Zavedené podniky často mají mnoho různých typů vstupů, procesů a výstupů, zatímco nové podniky často mají málo vstupů a procesů a někdy pouze jediný výstup (produkt). Téměř všechny podniky také mají závazky, ale není to pro podnik nezbytně nutné.

B10 Integrovaný soubor aktivit a aktiv ve stadiu rozvoje nemusí mít žádný výstup. Pokud ho nemá, nabyvatel zváží další podmínky, aby určil, zda je soubor podnikem. Tyto podmínky zahrnují mimo jiné to, zda soubor:

a) již započal se svými plánovanými hlavními aktivitami;

b) má zaměstnance, duševní vlastnictví a další vstupy a procesy, které mohou být aplikovány na tyto vstupy;

c) uskutečňuje plán za účelem produkce výstupů; a

d) bude schopen získat přístup k zákazníkům, kteří nakoupí výstupy.

Ne všechny výše uvedené podmínky musí být splněny, aby konkrétní soubor aktivit a aktiv ve stádiu rozvoje mohl být označen za podnik.

B11 Určení toho, zda určitý soubor aktivit a aktiv je podnikem, je založeno na tom, zda integrovaný soubor je možné vést a řídit jako podnik tržním subjektem. Určení toho, zda konkrétní soubor je podnikem, tedy vůbec nezávisí na tom, zda tento soubor prodávající provozoval jako podnik nebo zda ho nabyvatel plánuje provozovat jako podnik.

B12 Při absenci důkazu o opaku se určitý soubor aktivit a aktiv považuje za podnik, pokud je v něm obsažen goodwill. Podnik nicméně goodwill obsahovat nemusí.

URČENÍ NABYVATELE (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 6 A 7)

▼M32

B13 Postupy obsažené v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* se použijí k určení nabyvatele, tj. účetní jednotky, která nabývá ovládání nabývaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit podle návodných postupů obsažených v IFRS 10, vezmou se při tomto určování v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.

▼M12

B14 V podnikové kombinaci, která je realizována primárně na základě převodu peněz nebo jiných aktiv nebo vzniku závazků, je obvykle nabyvatelem účetní jednotka, která převádí peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky.

▼**M12**

B15 V podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nabyvatelem ta účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu. Nicméně v případě některých podnikových kombinací obvykle označovaných jako „obrácené akvizice“ je vydávající účetní jednotkou nabývaný podnik. Odstavce B19 až B27 obsahují postupy k účtování obrácených akvizic. Při určení nabyvatele v podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nutné zvážit veškeré relevantní fakty a okolnosti včetně:

a) *poměru hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce po podnikové kombinaci* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci si jako skupina zachovají nebo získají největší část hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce. Při určení toho, která skupina vlastníků si zachovala nebo získala největší část hlasovacích práv, vezme účetní jednotka v úvahu existenci jakýchkoliv neobvyklých nebo zvláštních hlasovacích dohod a opcí, warrantů nebo konvertibilních cenných papírů.

b) *existence velkého menšinového podílu na hlasovacích právech v kombinované jednotce, pokud žádný jiný vlastník ani organizovaná skupina nemají výrazný podíl na hlasovacích právech* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž jediný vlastník nebo organizovaná skupina vlastníků drží největší menšinový podíl na hlasovacích právech v kombinované účetní jednotce.

c) *složení řídícího orgánu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci jsou schopni zvolit nebo jmenovat nebo odvolat většinu členů řídícího orgánu kombinované účetní jednotky.

d) *složení vyššího managementu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž (bývalé) vedení dominuje ve vedení kombinované účetní jednotky.

e) *podmínky výměny podílů na vlastním kapitálu* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, která platí prémii nad předakviziční reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.

B16 Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž relativní velikost (měřená například sumou aktiv, výnosy nebo ziskem) je výrazně větší než velikost ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.

B17 V podnikové kombinaci zahrnující více než dvě účetní jednotky se při určení nabyvatele vezme v úvahu mimo jiné i to, která z kombinujících účetních jednotek kombinaci iniciovala, stejně jako i relativní velikost kombinujících jednotek.

B18 Nová účetní jednotka založená za účelem realizace podnikové kombinace nemusí nutně být nabyvatelem. Pokud je založena nová účetní jednotka, která emituje kapitálové nástroje, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před podnikovou kombinací, je identifikována jako nabyvatel na základě postupu obsaženého v odstavcích B13 až B17. Naopak nová jednotka, která převádí jako protihodnotu peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky, nabyvatelem být může.

▼M12

OBRÁCENÁ AKVIZICE

B19 Obrácená akvizice nastane, když účetní jednotka emitující cenné papíry (právní nabyvatel) je na základě pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 pro účely účetnictví označena jako nabývaný podnik. Aby transakce mohla být považována za obrácenou akvizici, účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu jsou získávány (právně nabývaný podnik), musí být pro účely účetnictví označena jako nabyvatel. Obrácená akvizice například nastane tehdy, když se soukromě vlastněná účetní jednotka chce stát veřejně obchodovanou účetní jednotkou, aniž by stála o zaregistrování svých akcií. Za tímto účelem soukromě vlastněná účetní jednotka nabídne své podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti výměnou za podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti. V tomto případě je veřejně obchodovaná společnost **právním nabyvatelem**, protože emitovala podíly na vlastním kapitálu, a soukromě vlastněná společnost je **právně nabývaným podnikem**, protože její podíly na vlastním kapitálu byly nabyty. Použití pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 však vede k označení pro účely účetnictví:

a) veřejně obchodované společnosti jako **nabývaného podniku** (účetní nabývaný podnik); a

b) soukromě vlastněné účetní jednotky jako **nabyvatele** (účetní nabyvatel).

Aby mohla být transakce zaúčtována jako obrácená akvizice a aby bylo možné použít všechny principy vykázání a ocenění obsažené v tomto standardu včetně vykázání goodwillu, je nutné, aby účetní nabývaný podnik splňoval definici podniku.

Ocenění předané protihodnoty

B20 Při obrácené akvizici účetní nabyvatel obvykle neemituje žádnou protihodnotu za nabývaný podnik. Místo toho podíly na vlastním kapitálu obvykle emituje pro vlastníky účetního nabyvatele účetní nabývaný podnik. Z tohoto důvodu se k datu akvizice stanovená reálná hodnota protihodnoty předané účetním nabyvatelem za jeho podíl v účetním nabývaném podniku odvodí od počtu podílů na vlastním kapitálu, které by právní dceřiný podnik musel vydat, aby poskytl stejný procentuální podíl na vlastnictví kombinované jednotky majitelům právního mateřského podniku, jako je podíl, který mají tito majitelé v kombinované jednotce v důsledku obrácené akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota podílů vlastního kapitálu se použije coby reálná hodnota protihodnoty předané za nabývaný podnik.

Sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky

B21 Konsolidované účetní závěrky vyhotovené následně po obrácené akvizici se vydají pod jménem právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik), ale popíší se v komentáři jako pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) s jednou úpravou, kterou je zpětná úprava právně předepsaného kapitálu účetního nabyvatele tak, aby odrážel strukturu právně upraveného vlastního kapitálu účetního nabývaného podniku. Tato úprava je vyžadovaná pro zobrazení struktury vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Srovnávací informace uváděné v daných konsolidovaných závěrkách se také zpětně upraví za účelem zachycení právně upraveného kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku).

▼M33

B22 Vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka představuje až na strukturu vlastního kapitálu pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku, konsolidovaná účetní závěrka obsahuje:

▼M12

a) aktiva a závazky právního dceřiného podniku (účetní nabyvatel) oceněné v jejich účetních hodnotách před podnikovou kombinací.

b) aktiva a závazky právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik) oceněné v souladu s tímto standardem.

c) nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (právního nabyvatele) bezprostředně **před** podnikovou kombinací

►M33 d) částku vykázanou jako emitované podíly vlastního kapitálu v této konsolidované účetní závěrce stanovenou tak, že se k emitovanému vlastnímu kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) bezprostředně před podnikovou kombinací přičte reálná hodnota právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). ◄ Avšak struktura vlastního kapitálu (tj. počet a typ emitovaných kapitálových nástrojů) bude odrážet strukturu vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) včetně podílů na vlastním kapitálu emitovaných právním mateřským podnikem za účelem realizace kombinace. Obdobně se upraví struktura vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) za použití výměnného poměru stanoveného v dohodě o akvizici, aby odrážela počet akcií právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) emitovaných v podnikové kombinaci.

e) nekontrolní podíl na předkombinačních účetních hodnotách nerozdělených zisků a jiných položek vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) jak je uvedeno v odstavcích B23 a B24.

Nekontrolní podíl

B23 U obrácených akvizic někteří vlastníci právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) nemusí vyměnit své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Tito vlastníci budou v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici řešeni jako nekontrolní podíl. Je tomu tak proto, že majitelé právního nabývaného podniku, kteří nevyměňují své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního nabyvatele, mají pouze podíl na výsledcích a čistých aktivech právního nabývaného podniku, a nikoli na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, vlastníci právního nabyvatele, dokonce i když je právní nabyvatel považován za účetní nabývaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.

B24 Aktiva a závazky právního nabytého podniku jsou oceněny a vykázány v konsolidované účetní závěrce jejich účetními hodnotami před podnikovou kombinací (viz odstavec B22a)). Nekontrolní podíl v obrácené akvizici tudíž odráží poměrný podíl nekontrolních vlastníků na předkombinačních účetních hodnotách čistých aktiv právního nabývaného podniku, dokonce i když nekontrolní podíly v jiných akvizicích jsou oceněny reálnou hodnotou k datu akvizice.

▼M12

Zisk na akcii

B25 Jak je uvedeno v odstavci B22d), struktura vlastního kapitálu vykázaná v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici odráží strukturu vlastního kapitálu právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) včetně těch podílů na vlastním kapitálu, které za účelem realizace podnikové kombinace emitoval právní nabyvatel.

B26 Za účelem výpočtu váženého průměru počtu vydaných kmenových akcií (jmenovatel ve výpočtu zisku na akcii) během období, v němž dojde k obrácené akvizici:

a) se počet vydaných kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice vypočte jako vážený průměr počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku (účetního nabyvatele) za dané období vynásobený výměnným poměrem stanoveným v dohodě o spojení; a

b) počtem kmenových akcií od data akvizice až do konce tohoto období je skutečný počet vydaných kmenových akcií právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) v oběhu během tohoto období.

B27 Základní zisk na akcii zveřejněný za každé srovnávací období předcházející datu akvizice vykázaný v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici se vypočte vydělením:

a) hospodářského výsledku právního nabývaného podniku přiřaditelného držitelům kmenových akcií v každém z těchto období

b) historickým váženým průměrem počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku vynásobeného výměnným poměrem stanoveným v dohodě o akvizici.

VYKÁZÁNÍ VYBRANÝCH NABYTÝCH AKTIV A PŘEVZATÝCH ZÁVAZKŮ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 10–13)

Operativní leasingy

B28 Nabyvatel nevykáže žádné aktivum nebo závazek související s operativním leasingem, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako nájemce, s výjimkou požadavků obsažených v odstavcích B29 a B30.

B29 Nabyvatel určí, zda podmínky každého operativního leasingu, ve kterých nabývaný podnik vystupuje jako nájemce, jsou výhodné či nevýhodné. Nabyvatel vykáže nehmotné aktivum, pokud jsou podmínky některých z operativních leasingů výhodnější než tržní podmínky, a závazek, pokud jsou jejich podmínky oproti tržním podmínkám nevýhodné. Odstavec B42 obsahuje návodné postupy, jak stanovit k datu akvizice reálnou hodnotu aktiv v operativním leasingu, v němž je nabývaný podnik v postavení pronajímatele.

B30 Identifikovatelné nehmotné aktivum může souviset i s operativním leasingem, za který by tržní subjekty byly ochotni zaplatit cenu i přesto, že se jedná o leasing sjednaný za tržních podmínek. Například nájem stojanek na letišti nebo obchodního prostoru v lukrativní oblasti může zajišťovat přístup k trhu nebo jiným budoucím ekonomickým užitkům, které lze vykázat jako nehmotné identifikovatelné aktivum, například jako vztah se zákazníky. Nabyvatel v takové situaci vykáže příslušné nehmotné identifikovatelné aktivum (aktiva) v souladu s odstavcem B31.

▼M12

Nehmotná aktiva

B31 Nabyvatel vykáže odděleně od goodwillu identifikovatelná nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci. Nehmotné aktivum se považuje za identifikovatelné, když splní podmínku oddělitelnosti nebo smluvně-právní podmínku.

B32 Nehmotné aktivum, které splňuje smluvně-právní podmínku, se považuje za identifikovatelné, i když není převoditelné nebo oddělitelné od nabývaného podniku nebo od dalších práv a povinností. Například:

a) nabývaný podnik si pronajímá továrnu na operativní leasing, jehož podmínky jsou výhodné v porovnání s tržními podmínkami. Podmínky leasingu výslovně zakazují převod leasingu (prodejem či podnájmem). Částka, o kterou jsou leasingové podmínky výhodnější než tržní podmínky u běžných transakcí se stejnými nebo obdobnými položkami, je nehmotným aktivem, které splňuje smluvně-právní podmínku pro jeho vykázání odděleně od goodwillu, i když nabyvatel nemůže leasingovou smlouvu prodat nebo jinak postoupit.

b) nabyvatel vlastní a provozuje jadernou elektrárnu. Licence k provozu této elektrárny je nehmotným aktivem, které splňuje smluvně-právní podmínku pro své vykázání odděleně od goodwillu, i když ji nabyvatel nemůže prodat nebo převést odděleně od nabyté elektrárny. Nabyvatel smí pro účely účetního výkaznictví vykázat reálnou hodnotu licence k provozu a reálnou hodnotu elektrárny jako jediné aktivum, za podmínky, že doba použitelnosti obou aktiv je podobná.

c) nabývaný podnik vlastní technologický patent. Tento patent poskytl v rámci licence třetím stranám k použití mimo domácí trh, za což získává určité procento budoucích zahraničních výnosů. Jak patent, tak s ním spojené licenční smlouvy splňují smluvně-právní kriterium pro jejich vykázání odděleně od goodwillu, i když není proveditelné prodat či převést patent odděleně od licenční smlouvy s ním spojené.

B33 Podmínka oddělitelnosti znamená, že nabyté nehmotné aktivum je oddělitelné nebo rozdělitelné od nabývaného podniku a lze ho prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Nehmotné aktivum, které by nabyvatel byl schopen prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směnit za něco hodnotného, splňuje podmínku oddělitelnosti, i když nabyvatel nemá v úmyslu ho prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směnit. Nabyté nehmotné aktivum splňuje podmínku oddělitelnosti, pokud existují důkazy o směnných transakcích takového typu aktiva nebo aktiva podobného typu, a to i v případě, vyskytují-li se takové transakce zřídka a bez ohledu na to, zda se jich nabyvatel účastní. Například seznamy zákazníků a předplatitelů se často poskytují v rámci licence, a tudíž splňují podmínku oddělitelnosti. I když se nabyvatel domnívá, že jeho seznam zákazníků má rysy, které se liší od jiných seznamů zákazníků, skutečnost, že seznamy zákazníků se často poskytují v rámci licence, obecně znamená, že nabytý seznam zákazníků splňuje podmínku oddělitelnosti. Seznam zákazníků nabytý v podnikové kombinaci nicméně nesplní podmínku oddělitelnosti, pokud podmínky utajení nebo jiné dohody zakazují účetní jednotce prodej, pronájem nebo jiný způsob výměny informací o svých zákaznících.

▼**M12**

B34 Nehmotné aktivum, které není samo o sobě oddělitelné od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, splní podmínku oddělitelnosti, pokud je oddělitelné společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Například:

a) tržní subjekty směňují závazky z vkladů a související nehmotná aktiva ze vztahů se vkladateli v pozorovatelných směnných transakcích. Nabyvatel tudíž vykáže nehmotné aktivum ze vztahů se vkladateli odděleně od goodwillu.

b) nabývaný podnik vlastní ochrannou známku a zdokumentované, avšak nepatentované technologické znalosti, které využívá k výrobě produktů chráněných ochrannou známkou. Aby bylo možné převést ochrannou známku, majitel musí také převést vše ostatní, co nový majitel bude nezbytně potřebovat k výrobě produktů nebo poskytování služeb nerozlišitelných od těch, které vyráběl nebo poskytoval bývalý majitel. Protože nepatentované technologické znalosti musí být odděleny od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, pokud dojde k prodeji ochranné známky, splňují podmínku oddělitelnosti.

Znovunabytá práva

B35 V podnikové kombinaci může nabyvatel znovu nabýt práva užívat jedno či více nabyvatelových vykázaných či nevykázaných aktiv, která původně poskytl nabývanému podniku. Příklady takových práv jsou např. právo používat nabyvatelovo obchodní jméno v souladu s dohodou o franšíze nebo právo užívat nabyvatelovu technologii na základě licenční dohody. Znovunabyté právo je identifikovatelným aktivem, které nabyvatel vykáže odděleně od goodwillu. Odstavec 29 obsahuje postupy, jak ocenit znovunabyté právo a odstavec 55 upravuje následné účetní řešení znovunabytého práva.

B36 Pokud jsou podmínky smlouvy o poskytnutí znovunabytého práva výhodné či nevýhodné v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu z vypořádání. Odstavec B52 obsahuje postup, jak takový přínos nebo ztrátu z vypořádání stanovit.

Pracovní kolektiv a další neidentifikovatelné položky

B37 Nabyvatel zahrne do goodwillu hodnotu nabytých nehmotných aktiv, která k datu akvizice nejsou identifikovatelná. Například nabyvatel přisuzuje hodnotu existujícímu pracovnímu kolektivu, čímž se má na mysli skupina zaměstnanců, která nabyvateli umožňuje pokračovat v provozování nabytého podniku od data akvizice. Pracovním kolektivem se nemyslí duševní kapitál kvalifikovaných zaměstnanců – tj. (často specializovaná) znalost a zkušenost, kterou zaměstnanci nabývaného podniku s sebou přináší do práce. Protože pracovní kolektiv není identifikovatelným aktivem, které se vykazuje odděleně od goodwillu, jeho případná hodnota je zahrnuta do goodwillu.

▼**M12**

B38 Nabyvatel také do goodwillu zahrne případnou hodnotu připadající na položky, které nesplnily podmínky pro vykázání jako aktivum k datu akvizice. Nabyvatel například může přisuzovat hodnotu potenciálním smlouvám, o kterých nabývaný podnik vyjednává s potenciálními zákazníky k datu akvizice. Protože tyto potenciální smlouvy nejsou samy o sobě aktivem k datu akvizice, nabyvatel je nevykáže odděleně od goodwillu. Nabyvatel ani následně nevyjme hodnotu těchto smluv z goodwillu z důvodu událostí, která nastaly po datu akvizice. Nabyvatel nicméně posoudí fakta a okolnosti týkající se této události, které nastanou krátce po akvizici, aby určil, zda samostatně uznatelné nehmotné aktivum existovalo již k datu akvizice.

B39 Po prvotním vykázání nabyvatel účtuje o nehmotných aktivech nabytých v podnikové kombinaci v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Jak je nicméně stanoveno v odstavci 3 IAS 38, účetní řešení některých nabytých nehmotných aktiv po jejich prvotním vykázání je předepsáno jinými IFRS.

►**M33** B40 Podmínky identifikovatelnosti určují, zda se nehmotné aktivum vykáže odděleně od goodwillu. Tyto podmínky nicméně nestanovují žádné návodné postupy, jak stanovit reálnou hodnotu nehmotných aktiv, ani nijak neomezují předpoklady používané při stanovení reálné hodnoty nehmotných aktiv. Nabyvatel by při stanovení reálné hodnoty například bral v úvahu předpoklady, které by použili účastníci trhu při stanovení ceny nehmotného aktiva, jako například očekávání budoucích prodloužení smlouvy. ◄ Není nutné, aby prodloužení smlouvy samo o sobě splňovalo kritérium identifikovatelnosti. (Nicméně viz odstavec 29, který obsahuje výjimku ze stanovení reálné hodnoty znovunabytých aktiv vykázaných v podnikové kombinaci.) Odstavce 36 a 37 IAS 38 obsahují návodné postupy, které stanovují, zda má být nehmotné aktivum sloučeno do jedné účetní položky s jiným nehmotným aktivem.

STANOVENÍ REÁLNÉ HODNOTY VYBRANÝCH IDENTIFIKOVATELNÝCH AKTIV A NEKONTROLNÍCH PODÍLŮ V NABÝVANÉM PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 18 A 19)

Aktiva s nejistými peněžními toky (opravné položky)

▼**M53**

B41 Nabyvatel k datu akvizice nevykáže samostatnou opravnou položku k aktivům nabytým v podnikové kombinaci, která jsou oceněna reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice, protože dopad nejistoty související s budoucími peněžními toky je zahrnut do ocenění reálnou hodnotou. Tento IFRS například požaduje, aby nabyvatel při zaúčtování podnikové kombinace ocenil nabyté pohledávky včetně půjček jejich reálnou hodnotou k datu akvizice, a proto nabyvatel nevykáže samostatnou opravnou položku k ocenění smluvních peněžních toků, které se k tomu datu považují za nedobytné, ani opravnou položku k očekávaným úvěrovým ztrátám.

▼M12

Aktiva pronajatá prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako pronajímatel

B42 Při stanovení reálné hodnoty aktiva k datu akvizice jako např. budovy nebo patentu, které je pronajímáno prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako pronajímatel, nabyvatel vezme v úvahu podmínky leasingu. Jinými slovy, nabyvatel nevykáže samostatné aktivum nebo závazek, pokud jsou podmínky operativního leasingu buď výhodné nebo nevýhodné vzhledem k tržním podmínkám, což ovšem odstavec B29 vyžaduje pro leasingy, ve kterých nabývaný podnik vystupuje jako nájemce.

Aktiva, která nabyvatel nezamýšlí používat nebo je zamýšlí používat způsobem, který se liší od způsobu, jakým by aktiva používaly ostatní tržní subjekty

▼M33

B43 Za účelem ochrany svého konkurenčního postavení či z jiných důvodů může mít nabyvatel v úmyslu nepoužít nabyté nefinanční aktivum nebo může mít v úmyslu nepoužít ho v souladu s jeho nejlepším a nejvyšším využitím. Jako příklad lze uvést situaci, kdy nabyvatel plánuje použít nabyté nehmotné aktivum výzkumu a vývoje defenzivně tak, že zabrání jiným v tom, aby je používali. Nabyvatel by přesto měl stanovit reálnou hodnotu nefinančního aktiva na základě předpokladu jeho nejlepšího a nejvyššího využití účastníky trhu v souladu s příslušným předpokladem ocenění, při prvotním ocenění i při ocenění reálnou hodnotou sníženou o náklady na vyřazení v souvislosti s následným testováním na snížení hodnoty.

▼M12

Nekontrolní podíly v nabývaném podniku

▼M33

B44 Tento IFRS povoluje nabyvateli ocenit nekontrolní podíl v nabývaném podniku jeho reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice. Nabyvatel někdy bude schopen k datu akvizice stanovit reálnou hodnotu nekontrolního podílu na základě kótovaných cen podílů na vlastním kapitálu na aktivním trhu (tj. těch, které nedrží nabyvatel). V jiných případech však kótované ceny aktivního trhu pro podíly na vlastním kapitálu nemusí být k dispozici. Za takových okolností nabyvatel stanoví reálnou hodnotu nekontrolního podílu pomocí jiných technik ocenění.

B45 Reálná hodnota nabyvatelova podílu na nabývaném podniku a nekontrolního podílu se může lišit, je-li vztažena na akcii. Hlavním rozdílem pravděpodobně bude prémie za ovládání, která je obsažena v reálné hodnotě jednotlivých akcií z nabyvatelova podílu na nabývaném podniku, nebo naopak diskont za nemožnost ovládání (také nazývaný diskont nekontrolního podílu) obsažený v jednotlivých akciích připadajících nekontrolnímu podílu, pokud by účastníci trhu vzali v úvahu tuto prémii nebo diskont při stanovení ceny nekontrolního podílu.

▼M12

VYČÍSLENÍ GOODWILLU NEBO PŘÍNOSU Z VÝHODNÉ KOUPĚ

Vyčíslení, k datu akvizice, reálné hodnoty nabyvatelova podílu na nabývaném podniku pomocí oceňovacích technik (použití odstavce 33)

▼M33

B46 V podnikové kombinaci realizované bez předání protihodnoty nabyvatel za účelem vyčíslení goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě nahradí reálnou hodnotu předané protihodnoty k datu akvizice reálnou hodnotou svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice (viz odstavce 32–34).

▼M12

Zvláštní ustanovení k použití metody koupě na kombinace vzájemných účetních jednotek (použití odstavce 33)

B47 Když se kombinují dvě vzájemné účetní jednotky, může dojít k tomu, že reálná hodnota vlastního kapitálu nabývaného podniku nebo členského podílu v něm (nebo reálná hodnota nabývaného podniku) je spolehlivěji stanovitelná než reálná hodnota členského podílu předaného nabyvatelem. Za takové situace odstavec 33 vyžaduje, aby nabyvatel určil částku goodwillu pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předávaného podílu na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. Nabyvatel v kombinaci vzájemných účetních jednotek navíc ve svém výkazu o finanční situaci vykáže čistá aktiva nabývaného podniku jako přímý přírůstek kapitálu nebo vlastního kapitálu, a nikoli jako přírůstek nerozdělených zisků, což je konzistentní s tím, jak je metoda koupě použita ostatními účetními jednotkami.

B48 Ačkoli se vzájemné účetní jednotky v mnoha rysech podobají jiným podnikům, liší se především v tom, že jejich členové jsou jak jejich zákazníci, tak vlastníci. Členové vzájemných účetních jednotek obyčejně očekávají, že jejich členství jim ponese užitky, často ve formě slev na zboží a služby nebo zásluhových dividend. Výše zásluhových dividend, které jsou alokovány členům, se často odvíjí od objemu obchodů, které daný člen se vzájemnou účetní jednotkou v daném roce uzavře.

▼M33

B49 Ocenění vzájemné účetní jednotky reálnou hodnotou musí vzít v úvahu předpoklady, které by tržní subjekty pojaly ohledně budoucích členských užitků, a další relevantní předpoklady, které by tržní subjekty pojaly ohledně vzájemné účetní jednotky. Například model odhadovaných peněžních toků může být použit ke stanovení reálné hodnoty vzájemné účetní jednotky. Peněžní toky použité jako vstupy do modelu se založí na očekávaných peněžních tocích vzájemné účetní jednotky, které mohou být představovány užitky ze slev, jako jsou například slevy na zboží a službách.

▼**M12**

URČENÍ TOHO, CO JE SOUČÁSTÍ PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 51 A 52)

B50 Nabyvatel při určení toho, zda je transakce součástí výměny za nabývaný podnik či oddělenou transakcí od podnikové kombinace, zváží následující faktory, které se navzájem nevylučují ani nejsou jednotlivě nezvratné:

a) **důvod pro uskutečnění transakce** – Porozumění důvodům, proč strany zúčastněné v kombinaci (nabyvatel, nabývaný podnik, jejich vlastníci, ředitelé a manažeři - a jejich zástupci) uzavřely konkrétní transakci nebo dohodu, může osvětlit, zda se jedná o součást převedené protihodnoty a nabytých aktiv a převzatých závazků. Například je-li transakce uzavřena primárně tak, že z ní má prospěch nabyvatel nebo kombinovaná účetní jednotka namísto nabývaného podniku či jeho bývalých vlastníků, tak určitá část ceny placené v transakci (a případná související aktiva nebo závazky) bude méně pravděpodobně součástí výměny za nabývaný podnik. V důsledku toho nabyvatel zaúčtuje tuto část ceny odděleně od podnikové kombinace.

b) **kdo inicioval transakci** – Porozumění tomu, kdo inicioval transakci, může osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Je-li například transakce nebo jiná událost iniciována nabyvatelem, je možné, že jejím smyslem je zajištění budoucích ekonomických užitků pro nabyvatele nebo kombinovanou účetní jednotku, přičemž nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci získají užitků jen málo nebo žádné. Na druhé straně, je-li transakce nebo dohoda iniciována nabývaným podnikem nebo jeho bývalými vlastníky, je méně pravděpodobné, že je uzavírána s úmyslem zajistit užitek nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce a je tedy pravděpodobnější, že je součástí podnikové kombinace.

c) **načasování transakce** – Načasování transakce může také osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Uskuteční-li se například transakce mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v průběhu vyjednávání podmínek podnikové kombinace, může být jejím smyslem způsobení toho, že podniková kombinace přinese budoucí ekonomické užitky nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce. Pokud je to tak, je pravděpodobné, že nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci z transakce získají jen malý nebo nezískají žádný užitek kromě užitku, který získají jako část kombinované jednotky.

Vypořádání historických vztahů mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v podnikové kombinaci (použití odstavce 52(a))

B51 Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat vztahy, které vznikly ještě předtím, než začali zvažovat podnikovou kombinaci. Tyto vztahy se zde nazývají „historické vztahy“. Historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou být smluvní (například vztah dodavatele a zákazníka nebo poskytovatele a uživatele licence) nebo mimosmluvní (například žalobce a obžalovaný).

B52 Pokud dojde v důsledku podnikové kombinace k vypořádání historického vztahu, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu oceněné následovně:

a) v případě historického mimosmluvního vztahu (například soudní spor) reálnou hodnotou.

▼M12

b) v případě historického smluvního vztahu menší částkou z následujících bodů (i) a (ii):

i) částkou, o kterou je smlouva výhodnější nebo nevýhodnější z pohledu nabyvatele v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo podobnými položkami. (Nevýhodná smlouva je taková smlouva, která je nevýhodná ve smyslu běžných tržních podmínek. Nemusí to nutně být ztrátová smlouva, ve které nevyhnutelné náklady potřebné ke splnění povinností ze smlouvy přesahují ekonomické užitky, které ze smlouvy mají plynout.);

ii) částkou stanoveného odstupného, které má k dispozici ten, pro kterého je smlouva nevýhodná.

Pokud je (ii) menší než (i), je rozdíl zahrnut do zaúčtování podnikové kombinace.

Částka vykázaného přínosu nebo ztráty může částečně záviset na tom, zda nabyvatel již dříve vykázal související aktivum nebo závazek, a tudíž se zveřejněný přínos nebo ztráta může lišit od částek stanovených v souladu s výše uvedenými požadavky.

B53 Historický vztah může být smlouvou, kterou nabyvatel zaúčtuje jako znovunabyté právo. Pokud tato smlouva obsahuje výhodné nebo nevýhodné podmínky v porovnání se stanovováním cen v běžných tržních transakcích se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu z vypořádání kontraktu odděleně od podnikové kombinace a v částce stanovené podle odstavce B52.

Dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům (použití odstavce 52(b))

B54 Určení toho, zda dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům jsou podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci, nebo jsou samostatnou transakcí, záleží na povaze těchto dohod. Porozumění důvodům, proč dohoda o akvizici obsahuje ustanovení o podmíněných úhradách, kdo dohodu inicioval a kdy jednající strany dohodu uzavřely, může pomoci při posuzování povahy dohody.

B55 Pokud není zřejmé, zda dohoda o úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům je součástí směny za nabývaný podnik, nebo je transakcí oddělenou od podnikové kombinace, nabyvatel vezme v úvahu následující indikátory:

a) *Setrvání v zaměstnání* – Podmínky setrvání v zaměstnání, za nichž se prodávající vlastníci stanou klíčovými zaměstnanci, mohou indikovat povahu dohody o podmíněné protihodnotě. Relevantní podmínky setrvání v zaměstnání mohou být obsaženy v pracovních smlouvách, smlouvě o akvizici nebo jiných dokumentech. Dohoda o podmíněné protihodnotě, ve které úhrady automaticky propadají, pokud dojde k ukončení zaměstnaneckého vztahu, je mzdou za služby poskytované po kombinaci. Dohody, při nichž podmíněná úhrada není ovlivněna ukončením zaměstnaneckého vztahu, může indikovat to, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou.

b) *Doba setrvání v zaměstnání* – Pokud se vyžadovaná doba setrvání v zaměstnání shoduje s obdobím pro podmíněnou úhradu či je delší, může to být indikátorem, že podmíněné úhrady jsou v podstatě mzdami.

▼**M12**

c) *Úroveň mezd* – Za situace, kdy mzdy mimo podmíněné úhrady jsou na přiměřené úrovni v porovnání se mzdami ostatních klíčových zaměstnanců kombinované účetní jednotky, se dá předpokládat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou.

d) *Dodatečné platby zaměstnancům* – Pokud prodávající vlastník, který se nestane zaměstnancem, obdrží menší částku připadající na akcii než vlastník, který se stane zaměstnancem kombinované účetní jednotky, je pravděpodobné, že dodatečná částka podmíněné úhrady poskytnutá prodávajícím vlastníkům, kteří se stanou zaměstnanci, je mzda.

e) *Počet vlastněných podílů* – Relativní počet podílů vlastněných prodávajícími vlastníky, kteří setrvají jako klíčoví zaměstnanci, může být indikátorem povahy dohody o podmíněné protihodnotě. Pokud například prodávající vlastníci, kteří vlastnili v podstatě veškeré podíly nabývaného podniku, setrvají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, může tato skutečnost indikovat, že dohoda je v podstatě dohodou o sdílení zisku, jejímž účelem je poskytnout mzdu za služby po datu akvizice. Na druhé straně, pokud prodávající vlastníci, kteří setrvají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, vlastnili pouze malý počet podílů nabývaného podniku a všichni prodávající vlastníci obdrží stejnou částku podmíněné protihodnoty připadající na podíl, může tato skutečnost indikovat, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou. Předakviziční vlastnictví podílů držených stranami spřízněnými s prodávajícími vlastníky, kteří setrvávají jako klíčoví zaměstnanci, jako např. členové rodiny, se také berou v úvahu.

f) *Vztah k ocenění* – Pokud se první částka protihodnoty předaná k datu akvizice odvíjí od nejnižší hranice stanovené při ocenění nabývaného podniku a podmíněnost úhrady se odvíjí od tohoto ocenění, může tato skutečnost indikovat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou. Na druhé straně, pokud je způsob podmínění úhrady konzistentní s dohodami o sdílení zisku uzavřenými v minulosti, může tato skutečnost indikovat, že podstatou dohody je poskytnout mzdu.

g) *Způsob určení protihodnoty* – Způsob určení podmíněné protihodnoty může pomoci při posuzování povahy dohody. Je-li například podmíněná úhrada určena na základě násobků zisku, může to znamenat, že povinnost uhradit takovou částku je podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci a že smyslem tohoto způsobu výpočtu úhrady je stanovení nebo ověření reálné hodnoty nabývaného podniku. Na druhé straně, podmíněná úhrada, která je stanovena procentem ze zisku, může znamenat, že povinnost uhradit tuto částku zaměstnancům je dohodou o sdílení zisku, jejímž smyslem je poskytnout mzdu zaměstnancům za jejich služby.

h) *Další dohody a skutečnosti* – Podmínky dalších dohod s prodávajícími vlastníky (jako např. dohody o nekonkurování si, nedodržené smlouvy, smlouvy o poradenství a smlouvy o nájmu nemovitostí) a daňové řešení podmíněných úhrad mohou indikovat, že podmíněné úhrady lze přičítat něčemu jinému než protihodnotě za nabývaný podnik. Nabyvatel může například v souvislosti s akvizicí uzavřít smlouvu o nájmu nemovitostí s významným prodávajícím vlastníkem. Pokud je nájemné sjednané v této smlouvě výrazně nižší než tržní nájemné, některé nebo podmíněné úhrady

▼M12

pronajímateli (prodávajícímu vlastníkovi) vyžadované samostatnou dohodou o podmíněné úhradě mohou v podstatě být platbami za používání najatého majetku, které nabyvatel musí ve své závěrce sestavené po kombinaci vykázat odděleně. Na druhé straně, pokud nájemní smlouva určuje nájemné, které je konzistentní s podmínkami na trhu nájmů nemovitostí, dohoda o podmíněné úhradě prodávajícímu vlastníkovi může představovat podmíněnou protihodnotu v podnikové kombinaci.

Výměna nabyvatelových příslibů úhrad vázaných na akcie za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku (použití odstavce 52(b))

▼M29

B56 Nabyvatel může vyměňovat své přísliby úhrad vázaných na akcie ([1]) (náhradní přísliby) za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku. Výměny akciových opcí nebo jiných příslibů úhrad vázaných na akcie ve spojení s podnikovou kombinací se účtují jako modifikace příslibů úhrad vázaných na akcie v souladu s IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. Pokud nabyvatel nahrazuje přísliby nabývaného podniku, součástí protihodnoty předané v podnikové kombinaci se stane částka tržně oceněných nabyvatelových náhradních příslibů či její část. Odstavce B57–B62 poskytují návodné postupy k rozdělení tržního ocenění.

V případech, kdy přísliby nabývaného podniku mohou v důsledku podnikové kombinace vypršet, a pokud nabyvatel nahradí tyto přísliby, dokonce i když k tomu není povinen, vykáže se celá částka tržně oceněných náhradních příslibů v účetní závěrce sestavené po kombinaci v souladu s IFRS 2 jako mzdový náklad. Jinak řečeno, žádná část těchto tržně oceněných příslibů se nevezme v úvahu při stanovování výše protihodnoty předané v podnikové kombinaci. Nabyvatel je povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud nabývaný podnik či jeho zaměstnanci mají schopnost si výměnu vynutit. Pro účely použití tohoto ustanovení je nabyvatel například povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud je jejich výměna vyžadována:

(a) podmínkami ve smlouvě o akvizici;

(b) podmínkami v příslibech nabývaného podniku; nebo

(c) relevantními právními předpisy.

▼M12

B57 Za účelem určení, jaká část náhradních příslibů je součástí protihodnoty předané za nabývaný podnik a jaká část je mzdou za služby obdržené po kombinaci, nabyvatel k datu akvizice ocení jak jím poskytované náhradní přísliby, tak i přísliby nabývaného podniku v souladu s IFRS 2. Část tržního ocenění náhradních příslibů, která je součástí protihodnoty převedené za nabývaný podnik, se rovná části příslibu nabývaného podniku, která souvisí se službami poskytnutými před podnikovou kombinací.

([1]) V odstavcích B56–B62 odkazuje výraz „přísliby úhrad vázaných na akcie“ na přiznané či nepřiznané transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie.

▼M12

B58 Část náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytnutým před podnikovou kombinací je tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vynásobeným poměrem části zakončeného rozhodného období k celkovému rozhodnému období nebo, pokud je delší, k původnímu rozhodnému období příslibů nabývaného podniku. Rozhodné období je takové období, během kterého musí být splněny všechny specifikované rozhodné podmínky. Rozhodné podmínky jsou definované v IFRS 2.

B59 Část dosud nepřiznaných náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytovaným po kombinaci, a tudíž vykázaných jako mzdové náklady v účetní závěrce sestavené po kombinaci, se rovná celkové částce tržního ocenění náhradních příslibů snížené o částku související se službami, které byly poskytnuty před podnikovou kombinací. Nabyvatel tudíž přiřadí případný přebytek tržního ocenění náhradních příslibů nad tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vázaným ke službám poskytovaným po kombinaci a vykáže tento přebytek jako mzdový náklad v účetních závěrkách sestavených po kombinaci. Nabyvatel přiřadí část náhradních příslibů službám poskytnutým po kombinaci, pokud tuto službu vyžaduje, bez odhledu na to, zda zaměstnanci poskytli všechny služby vyžadované k udělení příslibu nabývaného podniku před datem akvizice.

B60 Část dosud neudělených náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací i souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci musí odrážet nejlepší dostupný odhad počtu náhradních příslibů, jejichž udělení se očekává. Je-li například tržní ocenění části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytnutými před podnikovou kombinací MJ100 a nabyvatel očekává, že pouze 95 % příslibů bude uděleno, do protihodnoty předané v podnikové kombinaci bude zahrnuta pouze částka ve výši MJ95. Změny v odhadech počtu udělení náhradních příslibů se odrazí ve mzdových nákladech v účetním období, ve kterém nastane jejich změna nebo propadnutí – a ne jako úprava protihodnoty předané v podnikové kombinaci. Obdobně se důsledky jiných událostí při stanovení mzdového nákladu za období, ve kterém daná událost, jako např. modifikace nebo konečný výsledek příslibů s výkonnostními podmínkami, které nastanou po datu akvizice, nastane, účtují v souladu s IFRS 2.

B61 Na určení části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací a souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci se použijí stejná kritéria bez ohledu na to, zda je náhradní příslib v souladu s IFRS 2 klasifikován jako závazek nebo kapitálový nástroj. Veškeré změny v tržně stanoveném ocenění příslibů klasifikovaných jako závazek po datu akvizice a související daňový efekt se vykážou v nabyvatelových pokombinačních účetních závěrkách v obdobích, ve kterých takové změny nastanou.

B62 Vliv výměny příslibů úhrad vázaných na akcie na daň ze zisku se zaúčtuje v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku.*

▼M29

Transakce nabývaného podniku spočívající v úhradách vázaných na akcie vypořádané kapitálovými nástroji

B62A Nabývaný podnik může mít nesplacené transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie, které nabyvatel nevyměnil za své úhrady vázané na akcie. Jsou-li převedeny, tyto transakce nabývaného podniku spočívající v úhradách vázaných na akcie jsou součástí nekontrolního podílu v nabývaném podniku a ocenění je stanoveno tržně. Nejsou-li převedeny, je tržní ocenění stanoveno takovým způsobem, jako kdyby datum akvizice bylo datem poskytnutí podle odstavců 19 a 30.

▼**M29**

B62B Tržní ocenění nepřevedených transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie je přiděleno nekontrolnímu podílu na základě poměru části zakončeného rozhodného období k celkovému rozhodnému období nebo, pokud je delší, k původnímu rozhodnému období transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie. Zůstatek je přiřazen ke službám poskytovaným po kombinaci.

▼**M12**

OSTATNÍ IFRS, KTERÉ POSKYTUJÍ NÁVODNÉ POSTUPY K NÁSLEDNÉMU OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ (POUŽITÍ ODSTAVCE 54)

▼**M32**

B63 Tento odstavec uvádí příklady jiných IFRS, které obsahují návodné postupy k následnému oceňování a účtování nabytých aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci. Jedná se např. o následující standardy:

▼**M12**

a) IAS 38 stanovuje účetní řešení identifikovatelných nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci. Nabyvatel vykáže goodwill v částce vykázané k datu akvizice snížené o případné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* stanovuje účetní řešení snížení hodnoty.

b) IFRS 4 *Pojistné smlouvy* poskytuje návodné postupy k následnému účetnímu řešení pojistných smluv nabytých v podnikové kombinaci.

c) IAS 12 stanovuje následné účetní řešení odložených daňových pohledávek (včetně nevykázaných) a závazků nabytých v podnikové kombinaci.

d) IFRS 2 poskytuje návodné postupy k následnému oceňování a účetnímu řešení části příslibů úhrad vázaných na akcie vydaných nabyvatelem, které jsou přiřaditelné budoucím službám zaměstnanců.

▼**M32**

e) IFRS 10 poskytuje návodné postupy k účetnímu řešení změn ve výši podílu mateřského podniku v dceřiném podniku poté, co nad ním dosáhne jeho ovládání.

▼**M12**

ZVEŘEJNĚNÍ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 59 A 61)

▼**M33**

B64 Pro splnění cíle odstavce 59 nabyvatel pro každou podnikovou kombinaci, která nastala ve vykazovaném období, zveřejní následující informace:

▼**M12**

a) název a popis nabývaného podniku.

b) datum akvizice.

c) procento nabytých podílů na vlastním kapitálu.

d) hlavní důvody uskutečnění podnikové kombinace a popis způsobu, kterým nabyvatel získal kontrolu nad nabývaným podnikem.

e) operací nabývaného podniku a nabyvatele, nehmotná aktiva, která nesplnila podmínky pro samostatné vykázání, a jiné faktory.

▼M33

f) k datu akvizice stanovenou reálnou hodnotu celkové předané protihodnoty a k datu akvizice stanovené reálné hodnoty každé významné součásti protihodnoty, jako např.:

▼M12

i) peněz;

ii) dalších hmotných nebo nehmotných aktiv, včetně podniku nebo dceřiného podniku nabyvatele;

iii) vzniklých závazků, například závazku z podmíněné protihodnoty; a

▼M33

iv) podílů na vlastním kapitálu nabyvatele, včetně počtu emitovaných nebo emitovatelných nástrojů nebo podílů a metody stanovení reálné hodnoty těchto nástrojů nebo podílů.

▼M12

g) v případě dohod o podmíněné protihodnotě a aktiv z odškodnění:

i) částku vykázanou k datu akvizice;

ii) popis dohody a způsob stanovení výše úhrady; a

iii) odhad možných mezí výsledných úhrad (nediskontovaných), nebo, pokud meze nelze odhadnout, důvod, proč je nelze stanovit. Pokud maximální částka úhrady není omezena, nabyvatel tento fakt zveřejní.

h) v případě nabytých pohledávek:

i) reálnou hodnotu pohledávek;

ii) smluvní částku brutto; a

iii) k datu akvizice stanovený nejlepší odhad nedobytných smluvních peněžních toků.

Tato zveřejnění jsou poskytnuta podle hlavních kategoriích pohledávek, jako jsou např. půjčky, přímé finanční leasingy a další kategorie pohledávek.

i) částky vykázané k datu akvizice pro všechny hlavní kategorie nabytých aktiv a převzatých závazků.

j) pro každý podmíněný závazek vykázaný v souladu s odstavcem 23 informace vyžadované odstavcem 85 IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Pokud nedojde k vykázání podmíněného závazku, protože jej nelze spolehlivě ocenit, nabyvatel zveřejní:

i) informace vyžadované odstavcem 86 IAS 37; a

ii) důvody, proč takový závazek nemohl být spolehlivě oceněn.

k) celkovou částku goodwillu, která bude daňově uplatnitelná.

l) v případě transakcí, které jsou vykázány odděleně od nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci v souladu s odstavcem 51:

i) popis každé transakce;

ii) jak nabyvatel každou z transakcí zaúčtoval;

▼M12

iii) částky vykázané za každou transakci zvlášť a řádky účetních výkazů, na kterých tyto částky byly vykázány; a

iv) pokud je transakce ve skutečnosti vypořádáním historických vztahů, metodu použitou k určení částky vypořádání.

m) zveřejnění samostatně vykázaných transakcí vyžadovaných v bodě (l) se týká i nákladů spojených s akvizicí. Samostatně se zveřejní částky těchto nákladů, které se vykážou jako náklad ve výkazu úplného výsledku společně s řádky, na kterých byly vykázány. Dále se zveřejní částka případných nákladů s emisí nevykázaných jako náklad a způsob jejich vykázání.

n) v případě výhodné koupě (viz odstavce 34–36):

i) částku jakéhokoliv přínosu vykázaného v souladu s odstavcem 34 a řádek výkazu úplného výsledku, na kterém je tento přínos vykázán; a

ii) důvody, které způsobily, že transakce vyústila v přínos.

▼M33

o) v případě každé podnikové kombinace, ve které nabyvatel k datu akvizice drží méně než 100 % podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku:

▼M12

i) částku nekontrolních podílů v nabývaném podniku vykázanou k datu akvizice a základnu jejího ocenění; a

▼M33

ii) techniku (techniky) ocenění a významné vstupy použité ke stanovení reálné hodnoty všech nekontrolních podílů v nabývaném podniku.

▼M12

p) v případě postupné podnikové kombinace:

i) reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel bezprostředně před datem akvizice; a

ii) částku případných přínosů nebo ztrát vykázaných v důsledku přecenění podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel před podnikovou kombinací, na reálnou hodnotu (viz odstavec 42) a řádek výkazu úplného výsledku, ve kterém jsou tyto přínosy nebo ztráty vykázány.

q) následující informace:

i) částku výnosů a hospodářského výsledku nabývaného podniku od data akvizice, která je vykázána v konsolidovaném výkazu úplného výsledku za vykazované období; a

ii) částku výnosů a hospodářského výsledku kombinované účetní jednotky za vykazované období jako kdyby datum akvizice všech podnikových kombinací, které nastaly v průběhu tohoto období, bylo na začátku účetního období.

▼**M12**

Pokud se zveřejnění informací uvedených v tomto odstavci ukáže jako neproveditelné, nabyvatel tuto skutečnost zveřejní a vysvětlí důvody, které k tomu vedou. Tento standard používá termín „neproveditelný“ ve stejném významu jako IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

B65 V případě podnikových kombinací realizovaných v průběhu vykazovaného období, které jsou jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu jsou významné, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavci B64(e)–(q) agregovaně.

B66 Pokud datum akvizice podnikové kombinace nastane po konci vykazovaného období, ale ještě předtím, než dojde ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavcem B64 v případě, že prvotní zaúčtování podnikové kombinace je k datu schválení účetní závěrky ke zveřejnění dokončeno. Není-li prvotní zaúčtování dokončeno, nabyvatel popíše, která zveřejnění není možné provést, a důvody, proč to není možné.

B67 Aby byl splněn cíl odstavce 61, nabyvatel zveřejní následující informace, a to pro každou významnou podnikovou kombinaci zvlášť nebo pro jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu významné, podnikové kombinace agregovaně:

a) pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není pro určitá aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty dokončeno (viz odstavec 45) a částky související s podnikovou kombinací vykázané v účetní závěrce byly tudíž stanoveny pouze prozatímně:

   i) důvody, které způsobily nedokončení prvotního zaúčtování podnikové kombinace;

   ii) aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty, jejichž prvotní zaúčtování není dokončeno; a

   iii) způsob a částky úprav provedených v rámci dokončovacího období za vykazované období v souladu s odstavcem 49.

b) v každém účetním období po datu akvizice, dokud účetní jednotka nezinkasuje, neprodá nebo jinak nepozbude práva k aktivu z podmíněné protihodnoty nebo dokud účetní jednotka nevypořádá závazek z podmíněné protihodnoty nebo nedojde k jeho zrušení či vypršení:

   i) případné změny ve vykázaných částkách včetně rozdílu, který vznikne při vypořádání;

   ii) případné změny v mezích možných výsledků (nediskontovaných) a důvody těchto změn; a

   iii) oceňovací techniky a klíčově vstupy do modelů použitých k ocenění podmíněné protihodnoty.

c) v případě podmíněných závazků vykázaných v podnikové kombinaci nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavci 84 a 85 IAS 37 pro každou kategorii rezerv.

d) sesouhlasení účetní hodnoty goodwillu k začátku a konci vykazovaného období, ve kterém se odděleně uvede:

   i) brutto hodnota a kumulované ztráty ze snížení hodnoty k začátku vykazovaného období.

▼M12

ii) goodwill, který přibyl během vykazovaného období, kromě goodwillu zahrnutého do vyřazované skupiny, která k datu akvizice splňuje podmínky klasifikace držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

iii) úpravy, které vyplývají z následného vykázání odložené daňové pohledávky v průběhu vykazovaného období v souladu s odstavcem 67.

iv) goodwill zahrnutý do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 a goodwill odúčtovaný v průběhu vykazovaného období, aniž by dříve byl vykazován v rámci vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji.

v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané během vykazovaného období v souladu s IAS 36 (IAS 36 navíc vyžaduje zveřejnění informací o zpětně získatelné částce a ztrátě ze snížení hodnoty goodwillu).

vi) netto částku kursových rozdílů vzniklých ve vykazovaném období v souladu s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.

vii) případné další změny účetní hodnoty, ke kterým dojde v průběhu vykazovaného období.

viii) brutto částku a kumulované ztráty ze snížení hodnoty ke konci vykazovaného období.

e) částku a vysvětlení případných přínosů a ztrát vykázaných v běžném vykazovaném období, které:

i) souvisí s nabytými aktivy a převzatými závazky z podnikové kombinace, která byla realizována v běžném období nebo v předcházejících obdobích; a zároveň

ii) jsou takového rozsahu, podstaty nebo mají takový dopad, že jejich zveřejnění poskytne relevantní informace potřebné k porozumění účetní závěrce kombinované jednotky.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ PRO PODNIKOVÉ KOMBINACE ZAHRNUJÍCÍ VÝHRADNĚ VZÁJEMNÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY NEBO REALIZOVANÉ VÝHRADNĚ NA ZÁKLADĚ SMLOUVY (POUŽITÍ ODSTAVCE 66)

B68 Odstavec 64 stanovuje, že se tento IFRS se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního ročního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Tento standard nicméně smí být použit až od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS před jeho datem účinnosti, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008).

▼**M12**

B69 Požadavek na prospektivní použití tohoto IFRS má pro podnikovou kombinaci uskutečněnou výhradně mezi vzájemnými účetními jednotkami nebo realizované výhradně na základě smlouvy tyto důsledky:

a) *Klasifikace* – Účetní jednotka nezmění klasifikaci předchozí podnikové kombinace, která byla provedena v souladu s jejími předchozími účetními postupy vztahujícími se na takovéto kombinace

b) *Dříve vykazovaný goodwill* – K začátku prvního účetního období, ve kterém bude tento IFRS použit, bude účetní hodnotou goodwillu vzniklého v předchozí podnikové kombinaci jeho účetní hodnota k tomuto datu v souladu s předchozími účetními postupy účetní jednotky. Při určování této částky účetní jednotka provede eliminaci účetní hodnoty případných kumulovaných odpisů proti souvisejícímu snížení goodwillu. Účetní hodnota goodwillu se dále nijak neupravuje.

c) *Goodwill dříve vykázaný jako snížení vlastního kapitálu* – Účetní postupy, které dříve účetní jednotka používala, mohly způsobit, že goodwill, který vznikl v předchozí podnikové kombinaci, byl vykázán jako snížení vlastního kapitálu. V takovém případě účetní jednotka k počátku účetního období, ve kterém poprvé použije tento IFRS, goodwill nevykáže jako aktivum. Účetní jednotka dále nevykáže v hospodářském výsledku žádnou část goodwillu, když dojde k vyřazení části nebo celého podniku, se kterým goodwill souvisel, nebo když dojde ke snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, se kterou goodwill souvisí.

d) *Následné účetní řešení goodwillu* – Od počátku prvního účetního období, ve kterém se použije tento IFRS, účetní jednotka přestane odepisovat goodwill pocházející z dřívější podnikové kombinace a začne ho testovat na snížení hodnoty v souladu s IAS 36.

e) *Dříve vykázaný záporný goodwill* – Účetní jednotka, která zaúčtovala předchozí podnikovou kombinaci metodou koupě, mohla v důsledku přebytku svého podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem takového podílu vykázat časově rozlišený výnos (někdy také nazývaný záporný goodwill). V takovém případě účetní jednotka odúčtuje účetní hodnotu takového časově rozlišeného výnosu k začátku prvního účetního období, ve kterém použije tento IFRS, se související úpravou počátečního zůstatku nerozdělených zisků k tomuto datu.

▼B

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 4

Pojistné smlouvy

CÍL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikace účetního výkaznictví pro *pojistné smlouvy* pro všechny účetní jednotky vydávající takovéto smlouvy (označované v tomto IFRS jako *pojistitel*), dokud Rada neukončí druhou fázi svého projektu o pojistných smlouvách. Tento IFRS zejména požaduje:

   a) omezená zlepšení účetnictví pro pojistné smlouvy ze strany pojistitelů;

   b) zveřejnění informací, jež budou identifikovat a vysvětlovat částky v účetní závěrce pojistitele. Jedná se o informace vyplývající z pojistných smluv, které pomohou uživatelům těchto účetních závěrek pochopit částku, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků z pojistných smluv.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotka použije tento IFRS na:

   a) pojistné smlouvy (včetně *zajistných smluv*), které vystavuje, a zajistné smlouvy, které drží;

   b) finanční nástroje, které vystavuje s *prvkem dobrovolné účasti* (viz odstavec 35). IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* požaduje zveřejnění informací o finančních nástrojích včetně takových finančních nástrojů, které obsahují takovýto prvek.

▼M55

3. Tento IFRS se nezabývá jinými aspekty účetnictví pojistitelů, jako je například účtování finančních aktiv držených pojistiteli a finančních závazků vystavených pojistiteli (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*, IFRS 7 a IFRS 9 *Finanční nástroje*), s výjimkou případů, kdy:

   a) odstavec 20 A povoluje pojistitelům, kteří splňují stanovená kritéria, uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9;

   b) odstavec 35B povoluje pojistitelům uplatnit u vybraných finančních aktiv překrývací přístup a

   c) odstavec 45 povoluje pojistitelům za stanovených okolností reklasifikovat některá nebo všechna jejich finanční aktiva tak, aby byla oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

▼M53

4. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na:

▼B

   a) záruky na výrobky vystavené přímo ►M5 ——————— ◄ výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem (viz IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*);

▼B

b) pohledávky a závazky vůči zaměstnancům na základě plánů zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* a IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*) a závazky z titulu penzijních dávek vykazovaných dávkově definovanými penzijními plány (viz IAS 26 *Penzijní plány*);

c) smluvní práva nebo smluvní závazky, které jsou podmíněny budoucím použitím nebo právem použít položky nefinančního typu (například licence, autorské honoráře, podmíněné splátky leasingu a podobné položky) stejně jako záruka zbytkové hodnoty pro nájemce zapracovaná do finančního leasingu (viz IAS 17 *Leasingy*, IAS 18 *Výnosy* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);

▼M53

d) smlouvy o finanční záruce, pokud výstavce smlouvy předem výslovně neprohlásil, že považuje takovéto smlouvy za smlouvy pojistné, a nepoužil účetnictví vztahující se na pojistné smlouvy; v takovém případě si smí výstavce smlouvy zvolit, zda na takové smlouvy o finanční záruce použije buď IAS 32, IFRS 7 a IFRS 9, nebo tento IFRS. Výstavce smlouvy smí provést tuto volbu pro každou smlouvu zvlášť, ale volba pro každou smlouvu je nezvratná.

▼B

e) podmíněná úhrada hrazená nebo inkasovaná při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*);

f) *Přímé pojistné smlouvy*, které drží účetní jednotka (tj. přímé pojistné smlouvy, v nichž je účetní jednotka *pojistníkem*). *Postupující pojistitel* (tj. ten, kdo postupuje část rizika zajistiteli) bude aplikovat tento IFRS na zajistné smlouvy, které drží.

▼M55

5. Pro snazší odkaz se v tomto IFRS popisují veškeré účetní jednotky, které vystavují pojistné smlouvy coby pojistitelé, ať již se jedná o výstavce, který se z pohledu práva nebo dohledu považuje za pojistitele, či nikoliv. Všechny zmínky o pojistiteli v odst. 3 písm. a) až b), v odstavcích 20 A–20Q, 35B–35N, 39B–39M a 46–49 odkazují také na emitenta finančního nástroje obsahujícího prvek dobrovolné účasti.

▼B

6. Zajistná smlouva je typem pojistné smlouvy. V této souvislosti se veškeré odkazy v tomto IFRS na pojistné smlouvy týkají také zajistných smluv.

Vložené deriváty

▼M53

7. IFRS 9 požaduje, aby účetní jednotka oddělila některé vložené deriváty od jejich hostitelské smlouvy, ocenila je *reálnou hodnotou* a zahrnula změny v jejich reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. IFRS 9 platí pro deriváty vložené do pojistné smlouvy, pokud vložený derivát jako takový není pojistnou smlouvou.

▼M53

8. Výjimkou z požadavků IFRS 9 je, že pojistitel nemusí oddělovat a oceňovat reálnou hodnotou opci pojistníka na odstoupení od pojistné smlouvy za fixní částku (nebo za částku vycházející z fixní částky a úrokové míry), i kdyby se realizační cena lišila od účetní hodnoty hostitelského *pojistného závazku*. Avšak požadavky IFRS 9 se vztahují na prodejní opci nebo odkupní opci vloženou do pojistné smlouvy, pokud se hodnota odkupu vrácené pojistky liší v závislosti na změně hodnoty finanční proměnné (jako je komoditní nebo akciová cena nebo index) nebo nefinanční proměnné, která není specifická pro některou stranu smlouvy. Tyto požadavky dále také platí, pokud se schopnost držitele pojistky vykonat prodejní opci nebo odkupní opci aktivuje změnou v takovéto proměnné (například prodejní opce, kterou je možné uplatnit, pokud index akciového trhu dosáhne určené úrovně).

▼B

9. Odstavec 8 platí stejně pro opční práva vydat finanční nástroj obsahující prvek dobrovolné účasti.

Oddělení depozitních složek

10. Některé pojistné smlouvy obsahují jak složku pojistnou, tak *složku depozitní*. V některých případech je požadováno nebo povoleno, aby pojistitel *oddělil* tyto dvě složky:

a) oddělení se požaduje, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

   i) pojistitel je schopen ocenit depozitní složku (včetně veškerých vložených opcí na odkup pojistky) odděleně (tj. bez zohlednění pojistné složky),

   ii) účetní zásady pojistitele jinak nevyžadují, aby se zaúčtovaly všechny závazky a práva vyplývající z depozitní složky;

b) oddělení je povoleno, ale nikoli požadováno, pokud může pojistitel ocenit depozitní složku odděleně jako v písm. a) bodu i), ale jeho účetní zásady požadují, aby zaúčtoval veškeré závazky a práva vyplývající z depozitní složky, bez ohledu na bázi, která byla použita při oceňování těchto práv a závazků;

c) oddělení je zakázáno, pokud pojistitel nemůže ocenit depozitní složku odděleně, jak požaduje písm. a) bod i).

11. Následuje příklad situace, kdy účetní zásady pojistitele nepožadují, aby se zaúčtovaly veškeré závazky vyplývající z depozitní složky. Postupující pojistitel přijímá kompenzaci za ztráty od *zajistitele,* ale smlouva zavazuje postupujícího pojistitele, aby splatil kompenzaci v budoucích letech. Tento závazek vyplývá z depozitní složky. Pokud by účetní zásady postupujícího pojistitele jinak povolily zaúčtování kompenzace jako výnosu bez uznání výsledného závazku, oddělení je požadováno.

▼M53

12. Při oddělení smlouvy pojistitel:

a) použije tento IFRS na pojistnou složku;

b) použije IFRS 9 na depozitní složku.

▼B

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Dočasné výjimky z některých jiných IFRS

13. Odstavce 10–12 IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* uvádějí kritéria, která by měla účetní jednotka použít při vývoji účetních pravidel, pokud se na určitou položku nevztahuje žádný IFRS. Na základě tohoto IFRS je však pojistitel zbaven povinnosti aplikovat tato kritéria na své účetní postupy pro:

a) pojistné smlouvy, které vystavuje (včetně souvisejících pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných statků, jako například těch, které jsou popsány v odstavcích 31 a 32), a

b) zajistné smlouvy, které drží.

14. Tento IFRS však nevyjímá pojistitele z některých důsledků kritérií v odstavcích 10–12 IAS 8. Konkrétně pojistitel:

a) nebude vykazovat jako závazek jakékoli rezervy na případné budoucí nároky, pokud tyto nároky vzniknou na základě pojistných smluv, které neexistují ►M5 ke konci účetního období ◄ (jako jsou rezervy pro případ katastrofy a vyrovnávací rezervy);

b) provede *test přiměřenosti* závazku popsaný v odstavcích 15–19;

c) odstraní pojistnou odpovědnost (nebo část pojistné odpovědnosti) ze ►M5 svého výkazu o finanční situaci ◄ tehdy a pouze tehdy, když tato odpovědnost zanikne, tj. když závazek specifikovaný ve smlouvě je splněn, zrušen nebo vyprší jeho platnost;

d) nebude kompenzovat:

i) *zajistná aktiva* souvisejícími pojistnými závazky, nebo

ii) příjmy a výdaje ze zajistných smluv proti výdajům nebo příjmům ze souvisejících pojistných smluv;

e) zváží, zda nedošlo ke snížení hodnoty zajistných aktiv (viz odstavec 20).

Test přiměřenosti závazku

15. Pojistitel zhodnotí ke každému datu vykazování, zda jsou jeho uznané pojistné závazky přiměřené, za použití současných odhadů budoucích peněžních toků na základě jeho pojistných smluv. Pokud z takového posouzení vyplyne, že účetní hodnota jeho pojistných závazků (po odpočtu souvisejících odložených pořizovacích nákladů a souvisejících nehmotných aktiv jako například těch, která byla popsána v odstavcích 31 a 32) je nepřiměřený z pohledu odhadovaných budoucích peněžních toků, celý tento schodek se zaúčtuje do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

▼B

16. Pokud pojistitel použije test přiměřenosti závazku, jenž bude splňovat určené minimální požadavky, tento IFRS nebude ukládat žádné další požadavky. Minimální požadavky jsou následující:

a) test bude brát v úvahu současné odhady všech smluvních peněžních toků a souvisejících peněžních toků, jako jsou výdaje spojené s vyřizováním pojistných škod stejně jako peněžních toků vyplývajících z vložených opcí a záruk;

b) pokud test ukáže, že je výše závazku nepřiměřená, celý schodek bude zaúčtován do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄.

17. Pokud účetní postupy pojistitele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky odstavce 16, pojistitel:

a) stanoví účetní hodnotu relevantních pojistných závazků [1] po odpočtu účetní hodnoty:

i) veškerých souvisejících odložených pořizovacích nákladů a

ii) veškerých souvisejících nehmotných aktiv, jako například těch, která byla získána v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia (viz odstavce 31 a 32). Avšak související zajistná aktiva nejsou brána v úvahu, neboť pojistitel je účtuje odděleně (viz odstavec 20);

b) stanoví, zda částka popsaná v písmenu a) je nižší než účetní hodnota, která by byla požadována, pokud by relevantní pojistné závazky spadaly do působnosti IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Pokud bude nižší, pojistitel zaúčtuje celý rozdíl do zisku nebo ztráty a sníží účetní hodnotu souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv nebo zvýší účetní hodnotu relevantních pojistných závazků.

18. Pokud test přiměřenosti závazku pojistitele splňuje minimální požadavky odstavce 16, tento test se použije na úrovni seskupení specifikovaného v onom testu. Pokud jeho test přiměřenosti závazku nesplňuje tyto minimální požadavky, srovnání popsané v odstavci 17 se provede na úrovni portfolia smluv, které budou podléhat přibližně stejným rizikům a budou řízeny společně jako jediné portfolio.

19. Částka popsaná v odst. 17 písm. b) (tj. výsledek aplikace IAS 37) bude odrážet budoucí investiční marže (viz odstavce 27–29) tehdy a pouze tehdy, když částka popsaná v odst. 17 písm. a) bude také odrážet tyto marže.

Snížení hodnoty zajistných aktiv

20. Pokud se sníží hodnota zajistného aktiva postupujícího pojistitele, tento postupující pojistitel sníží odpovídajícím způsobem účetní hodnotu a zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Hodnota zajistného aktiva se sníží tehdy a pouze tehdy, když:

[1] Relevantní pojistné závazky jsou takové pojistné závazky (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva), pro něž účetní postupy pojistitele nevyžadují test přiměřenosti závazků, který splňuje minimální požadavky v odstavci 16.

▼B

a) v důsledku události, která nastala po prvotním zaúčtování zajištného aktiva, existuje objektivní důkaz, že postupující pojistitel nemusí obdržet všechny částky, které by měl dostat podle podmínek smlouvy, a

b) tato událost má spolehlivě měřitelný dopad na částky, které postupující pojistitel obdrží od zajistitele.

▼M55

Přechodná výjimka z IFRS 9

20A. IFRS 9 se zabývá účtováním finančních nástrojů a je účinný pro roční období začínající dne 1. ledna 2018 nebo později. Nicméně pro pojistitele, který splňuje kritéria uvedená v odstavci 20B, tento IFRS stanoví přechodnou výjimku, která povoluje, avšak nevyžaduje, aby pojistitel pro roční období začínající před 1. lednem 2021 uplatňoval IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* namísto IFRS 9. Pojistitel, který uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9:

a) použije požadavky uvedené v IFRS 9, které jsou nezbytné ke zveřejnění informací požadovaných v odstavcích 39B–39J tohoto IFRS, a

b) uplatní u svých finančních nástrojů všechny ostatní platné IFRS s výjimkou případů popsaných v odstavcích 20 A–20Q, 39B–39J a 46–47 tohoto IFRS.

20B. Pojistitel může uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9 pouze v případě, že:

a) dříve neuplatňoval žádnou verzi IFRS 9 ([1]), s výjimkou požadavků pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty 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, a

b) jeho činnost k rozvahovému dni účetní závěrky, který bezprostředně předchází 1. dubnu 2016, nebo k následnému rozvahovému dni účetní závěrky podle odstavce 20G souvisí převážně s pojištěním podle odstavce 20D.

20C. Pojistitel uplatňující přechodnou výjimku z IFRS 9 se může rozhodnout použít pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty 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. Jestliže se pojistitel rozhodne tyto požadavky použít, uplatní příslušná přechodná ustanovení v IFRS 9, zveřejní skutečnost, že tyto požadavky použil, a průběžně zveřejňuje související informace uvedené v odstavcích 10–11 standardu IFRS 7 (ve znění IFRS 9 (2010)).

([1]) Výbor vydal postupně verze IFRS 9 v roce 2009, 2010, 2013 a 2014.

▼M55

20D. Činnost pojistitele souvisí převážně s pojištěním pouze v případě, že:

a) účetní hodnota jeho závazků ze smluv v oblasti působnosti tohoto IFRS, včetně veškerých depozitních složek nebo vložených derivátů oddělených od pojistných smluv podle odstavců 7–12 tohoto IFRS, je ve srovnání s celkovou účetní hodnotou všech jeho závazků významná a

b) podíl celkové účetní hodnoty jeho závazků souvisejících s pojištěním (viz odstavec 20E) na celkové účetní hodnotě všech jeho závazků je:

i) vyšší než 90 % nebo

ii) 90 % či méně, avšak více než 80 %, a pojistitel nevykonává žádnou významnou činnost nesouvisející s pojištěním (viz odstavec 20F).

20E. Pro účely uplatnění odst. 20D písm. b) mezi závazky související s pojištěním patří:

a) závazky ze smluv v oblasti působnosti tohoto IFRS podle odst. 20D písm. a);

b) závazky z nederivátových investičních smluv oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty podle IAS 39 (včetně těch, které jsou označené jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, u kterých pojistitel použil požadavky IFRS 9 pro vykazování zisků a ztrát (viz odst. 20B písm. a) a odstavec 20C)) a

c) závazky, které vznikají, protože pojistitel vydává smlouvy uvedené v bodech a) a b) nebo plní povinnosti vyplývající z těchto smluv. Příkladem těchto závazků jsou deriváty sloužící ke snížení rizik vyplývajících z uvedených smluv a z aktiv, která kryjí tyto smlouvy, příslušné daňové závazky, jako jsou odložené daňové závazky ze zdanitelných přechodných rozdílů u závazků vzniklých z těchto smluv, a vydané dluhové nástroje, které jsou zahrnuty do regulatorního kapitálu pojistitele.

20F. Při posuzování, zda vykonává významnou činnost nesouvisející s pojištěním, pro účely uplatnění odst. 20D písm. b) bodu ii) vezme pojistitel v úvahu:

a) pouze činnosti, ze kterých může získávat příjmy a v souvislosti s nimiž mu mohou vznikat náklady, a

b) kvantitativní nebo kvalitativní faktory (nebo obojí), včetně veřejně dostupných informací, jako je odvětvová klasifikace, kterou uživatelé účetní závěrky pro posouzení pojistitele používají.

20G. Ustanovení odst. 20B písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka posoudila, zda je oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, k rozvahovému dni účetní závěrky, který bezprostředně předchází 1. dubnu 2016. Po tomto datu:

a) účetní jednotka, která byla dříve oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, k následnému rozvahovému dni účetní závěrky znovu posoudí, zda její činnost souvisí převážně s pojištěním, a to pouze v případě, že během ročního období, které k danému datu skončilo, došlo ke změně v činnosti účetní jednotky podle odstavců 20H–20I;

▼**M55**

b) účetní jednotka, která dříve nebyla oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, může k následnému rozvahovému dni účetní závěrky před 31. prosincem 2018 znovu posoudit, zda její činnost souvisí převážně s pojištěním, a to pouze v případě, že během ročního období, které k danému datu skončilo, došlo ke změně v činnosti účetní jednotky podle odstavců 20H–20I.

20H. Pro účely uplatnění odstavce 20G se za změnu činnosti účetní jednotky považuje změna, která:

a) je podle vrcholného vedení účetní jednotky důsledkem vnějších nebo vnitřních změn;

b) je pro činnosti účetní jednotky významná a

c) je prokazatelná vůči vnějším stranám.

Proto dochází ke změně jen tehdy, když účetní jednotka buď začne, nebo přestane provádět činnost, která je významná pro její fungování nebo výrazně změní rozsah některé z jejích činností; například když účetní jednotka nabude, pozbude nebo ukončí samotný obor činnosti.

20I. Předpokládá se, že změna činnosti účetní jednotky podle odstavce 20H nastane velmi zřídka. Níže uvedené změny se nepovažují za změny činnosti účetní jednotky pro účely uplatnění odstavce 20G:

a) změna struktury financování účetní jednotky, která sama o sobě neovlivňuje činnosti, z nichž má účetní jednotka příjmy a v souvislosti s nimiž jí vznikají náklady;

b) plán účetní jednotky prodat samotný obor činnosti, a to i v případě, že aktiva a pasiva jsou klasifikována jako určená k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*. Plán prodat samotný obor činnosti by mohl změnit činnost účetní jednotky a být důvodem pro nové posouzení v budoucnu, avšak závazky zaúčtované ve výkazu o finanční pozici zatím neovlivňuje.

20J. Jestliže v důsledku nového posouzení (viz odst. 20G písm. a)) účetní jednotka již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, pak tato účetní jednotka může přechodnou výjimku z IFRS 9 uplatňovat pouze do konce ročního období, které začalo bezprostředně po uvedeném novém posouzení. Účetní jednotka však musí uplatnit IFRS 9 v ročních obdobích, která začínají 1. ledna 2021 nebo později. Jestliže například účetní jednotka dojde k závěru, že již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, při uplatnění odst. 20G písm. a) dne 31. prosince 2018 (konec jejího ročního období), pak tato účetní jednotka může přechodnou výjimku z IFRS 9 uplatňovat pouze do 31. prosince 2019.

▼**M55**

20K. Pojistitel, který dříve uplatňoval přechodnou výjimku z IFRS 9, se může na začátku kteréhokoliv následujícího ročního období neodvolatelně rozhodnout pro aplikaci IFRS 9.

Prvouživatel

20L. Prvouživatel podle definice v IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* může uplatnit přechodnou výjimku z IFRS 9 popsanou v odstavci 20 A pouze v případě, že splňuje kritéria popsaná v odstavci 20B. Při uplatňování odst. 20B písm. b) prvouživatel použije účetní hodnoty stanovené na základě IFRS k datu stanovenému v uvedeném odstavci.

20M. IFRS 1 obsahuje požadavky a výjimky vztahující se na prvouživatele. Tyto požadavky a výjimky (např. odstavce D16–D17 standardu IFRS 1) neruší požadavky v odstavcích 20 A–20Q a 39B–39J tohoto IFRS. Požadavky a výjimky v IFRS 1 například neruší požadavek, že prvouživatel musí splňovat kritéria uvedená v odstavci 20L, pokud chce uplatnit přechodnou výjimku z IFRS 9.

20N. Prvouživatel, který zveřejňuje informace požadované na základě odstavců 39B–39J, použije požadavky a výjimky v IFRS 1 relevantní pro posouzení nutné ke zveřejňování těchto informací.

Přechodná výjimka z konkrétních požadavků v IAS 28

20O. Odstavce 35–36 standardu IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků* vyžadují, aby účetní jednotka používající ekvivalenční metodu uplatňovala jednotná účetní pravidla. Nicméně v případě ročních období začínajících před 1. lednem 2021 účetní jednotka může, ale nemusí zachovat stávající účetní pravidla používaná přidruženým nebo společným podnikem, a to takto:

a) účetní jednotka uplatňuje IFRS 9, avšak přidružený nebo společný podnik uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, nebo

b) účetní jednotka uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, ale přidružený nebo společný podnik uplatňuje IFRS 9.

20P. Jestliže účetní jednotka používá ekvivalenční metodu k účtování své investice v přidruženém nebo společném podniku:

a) pokud byl v účetní závěrce při uplatňování ekvivalenční metody u příslušného přidruženého nebo společného podniku (po zohlednění případných úprav provedených účetní jednotkou) dříve uplatňován IFRS 9, pak se IFRS 9 uplatňuje i nadále;

▼M55

b) pokud byla v účetní závěrce při uplatňování ekvivalenční metody u příslušného přidruženého nebo společného podniku (po zohlednění případných úprav provedených účetní jednotkou) dříve používána přechodná výjimka z IFRS 9, pak lze následně používat IFRS 9.

20Q. Účetní jednotka může uplatnit odstavec 20O a odst. 20P písm. b) zvlášť pro každý přidružený nebo společný podnik.

▼B

Změny účetních postupech

21. Odstavce 22–30 se vztahují jak na změny, které provedl pojistitel, jenž již používá IFRS, tak i na změny, které provedl pojistitel, jenž aplikuje IFRS poprvé.

22. Pojistitel může změnit své účetní zásady pro pojistné smlouvy tehdy a pouze tehdy, pokud změna způsobí, že účetní závěrky budou relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů a ne méně spolehlivé nebo sice spolehlivější, ale méně relevantní pro tyto potřeby. Pojistitel bude posuzovat relevanci a spolehlivost podle kritérií IAS 8.

23. Pro obhájení změny v účetních zásadách u pojistných smluv musí pojistitel prokázat, že změna přibližuje jeho účetní závěrku kritériím IAS 8, ale tato změna nemusí dosáhnout plného souladu s těmito kritérii. Následující konkrétní otázky jsou probrány níže:

a) současné úrokové sazby (odstavec 24);

b) pokračování existujících postupů (odstavec 25);

c) obezřetnost (odstavec 26);

d) budoucí investiční marže (odstavce 27–29) a

e) stínové účtování (odstavec 30).

Současné tržní úrokové sazby

24. Pojistiteli je povoleno, ale není od něj požadováno, aby změnil své účetní postupy tak, že přecení určené pojistné závazky [1] s cílem zohlednit současné tržní úrokové sazby a zaúčtuje změny v těchto závazcích do zisku nebo ztráty. V té době také může zavést účetní postupy, jež vyžadují jiné současné odhady a předpoklady pro určené závazky. Volba v tomto odstavci umožňuje pojistiteli změnit účetní postupy pro určené závazky bez nutnosti důsledné aplikace těchto postupů na všechny podobné závazky, jak by jinak požadoval IAS 8. Pokud pojistitel vybere závazky, u nichž uplatní tuto volbu, bude nadále aplikovat současné tržní úrokové sazby (a pokud to bude použitelné, jiné současné odhady a předpoklady) důsledně ve všech obdobích a u všech těchto závazků, dokud nezaniknou.

[1] V tomto odstavci pojistné závazky zahrnují související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva, jako například ta, která jsou uvedena v odstavcích 31 a 32.

▼B

Pokračování současných postupů

25. Pojistitel může pokračovat v následujících postupech, avšak použití kteréhokoli z těchto postupů nevyhovuje odstavci 22:

a) oceňování pojistných závazků bez použití metody diskontování;

b) oceňování smluvních práv k budoucím poplatkům za správu investic v částce, která překračuje jejich reálnou hodnotu tak, jak vyplývá ze srovnání s běžnými poplatky účtovanými ostatními účastníky trhu za podobné služby. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku těchto smluvních práv se rovná zaplaceným pořizovacím nákladům, pokud nejsou budoucí poplatky pro správce investic a související náklady mimo rozmezí obvyklých srovnatelných cen na trhu;

c) používání nejednotných účetních postupů pro pojistné smlouvy (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva, pokud existují) dceřiných společností, s výjimkou případů uvedených v odstavci 24. Pokud nejsou tyto účetní postupy jednotné, pojistitel je může změnit, pokud změna nepřinese příliš odlišností mezi účetními postupy a pokud bude vyhovovat ostatním požadavkům tohoto IFRS.

Obezřetnost

26. Pojistitel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení přílišné obezřetnosti. Pokud však pojistitel již oceňuje své pojistné smlouvy s dostatečnou obezřetností, nebude zavádět žádná další opatření pro posílení principu obezřetnosti.

Budoucí investiční marže

27. Pojistitel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení budoucích investičních marží. Existuje však vyvratitelná domněnka, že účetní závěrka pojistitele bude méně relevantní a spolehlivá, pokud pojistitel zavede účetní postupy, které budou odrážet budoucí investiční marže v oceňování pojistných smluv, pokud tyto marže neovlivní smluvní platby. Dva příklady účetních postupů, které odrážejí tyto marže jsou:

a) používání diskontní sazby, která odráží odhadovanou návratnost aktiv pojistitele, nebo

b) plánování návratnosti těchto aktiv v odhadnuté míře návratnosti, diskontování těchto plánovaných výnosů rozdílnou sazbou a zahrnutí výsledku do ocenění závazku.

▼B

28. Pojistitel může překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27 tehdy a pouze tehdy, když ostatní složky změny účetních postupů zvýší relevanci a spolehlivost účetní závěrky takovým způsobem, aby se vyvážilo snížení relevance a spolehlivosti způsobené zahrnutím budoucích investičních marží. Například předpokládejme, že současné účetní postupy pojistitele pro pojistné smlouvy zahrnují již od počátku příliš obezřetné předpoklady a diskontní sazbu předepsanou regulátorem bez přímého odkazu na tržní podmínky a ignorují některé vložené opce a záruky. Pojistitel by mohl zvýšit relevanci své účetní závěrky, aniž by se snížila její spolehlivost tím, že by se přiklonil ke komplexní investorsky orientované bázi účetnictví, která je široce používaná a zahrnuje:

a) současné odhady a předpoklady;

b) přiměřenou (ale nikoli příliš obezřetnou) úpravu zohledňující rizika a nejistoty;

c) oceňování, která odrážejí vnitřní i časovou hodnotu vložených opcí a záruk, a

d) současnou tržní diskontní sazbu i tehdy, pokud tato diskontní sazba odráží odhadovanou návratnost aktiv pojistitele.

29. V některých přístupech k oceňování se používá diskontní sazba ke stanovení současné hodnoty budoucí ziskové marže. Tato zisková marže se potom přiřadí k různým obdobím za použití vzorce. V těchto přístupech ovlivňuje diskontní sazba ocenění závazku pouze nepřímo. Zejména používání méně vhodné diskontní sazby má omezený nebo nulový efekt na prvotní ocenění závazku. V jiných přístupech však určuje diskontní sazba ocenění závazku přímo. Vzhledem k tomu, že zavedení diskontní sazby na bázi aktiv má významnější vliv, v posledním případě je vysoce nepravděpodobné, že by pojistitel mohl překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27.

Stínové účtování

30. V některých účetních modelech mají realizované zisky nebo ztráty z aktiv pojistitele přímý dopad na ocenění některých nebo všech a) jeho pojistných závazků, b) souvisejících odložených pořizovacích nákladů a c) souvisejících nehmotných aktiv, jako například těch, které jsou popsány v odstavcích 31 a 32. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojistitel změnil své účetní postupy tak, aby zaúčtovaný, ale dosud nerealizovaný zisk nebo ztráta v aktivu ovlivnily tato ocenění stejně jako realizovaný zisk nebo ztráta. ►**M5** Související úprava pojistného závazku (nebo odložených pořizovacích nákladů nebo nehmotných aktiv) se zaúčtuje do ostatního úplného výsledku tehdy a jen tehdy, pokud se nerealizované zisky nebo ztráty účtují do ostatního úplného výsledku. ◄ Tato praxe se někdy popisuje jako „stínové účtování“.

▼B

Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia

31. V zájmu splnění požadavků IFRS 3 *Podnikové kombinace* pojistitel k datu akvizice stanoví reálnou hodnotu převzatých pojistných závazků a *pojistných aktiv* získaných v podnikové kombinaci. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojistitel použil rozšířenou prezentaci, která rozdělí reálnou hodnotu získaných pojistných smluv do dvou složek:

a) závazek oceněný v souladu s účetními postupy pojistitele pro pojistné smlouvy, které vydá, a

b) nehmotné aktivum představující rozdíl mezi i) reálnou hodnotou získaných smluvních pojistných práv a převzatých pojistných závazků a ii) částkou popsanou v písmenu a). Následná ocenění tohoto aktiva musí být v souladu s oceněním souvisejícího pojistného závazku.

32. Pojistitel, jenž získal portfolio pojistných smluv, může použít rozšířenou prezentaci popsanou v odstavci 31.

33. Nehmotná aktiva popsaná v odstavcích 31 a 32 jsou vyňata z rozsahu působnosti IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*. IAS 36 a IAS 38 se však týkají zákaznických seznamů a vztahů odrážejících očekávání budoucích smluv, které nejsou součástí smluvních pojistných práv a smluvních pojistných závazků, jež existovaly ke dni podnikové kombinace nebo převodu portfolia.

Prvky dobrovolné účasti

Prvky dobrovolné účasti v pojistných smlouvách

▼M53

34. Některé pojistné smlouvy obsahují mimo záručního prvku též prvek dobrovolné účasti. Výstavce takovéto smlouvy:

▼B

a) může, ale nemusí zaúčtovat záruční prvek odděleně od prvku dobrovolné účasti. Pokud je výstavce nezaúčtuje odděleně, bude celou smlouvu klasifikovat jako závazek. Pokud je výstavce bude klasifikovat odděleně, bude klasifikovat záruční prvek jako závazek;

b) pokud zaúčtuje prvek dobrovolné účasti odděleně od záručního prvku, bude klasifikovat prvek dobrovolné účasti buď jako závazek, nebo jako samostatnou složku vlastního kapitálu. Tento IFRS neuvádí, jakým způsobem výstavce určuje, zda je tento prvek závazkem nebo vlastním kapitálem. Výstavce může rozdělit tento prvek do složky závazku a vlastního kapitálu a pro toto rozdělení musí použít konzistentní účetní postup. Výstavce nesmí klasifikovat tento prvek jako přechodnou kategorii, která není ani závazkem, ani vlastním kapitálem;

▼B

c) může uznat veškeré přijaté pojistné jako výnos bez oddělení části, která se vztahuje ke složce vlastního kapitálu. Výsledné změny v záručním prvku a ve složce prvku dobrovolné účasti klasifikované jako závazek budou zaúčtovány do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄. Pokud je prvek dobrovolné účasti nebo jeho složka klasifikován ve vlastním kapitálu, část zisku nebo ztráty může být přiřazena k tomuto prvku (stejným způsobem jako může být část přiřaditelná ►M11 nekontrolním podílům ◄). Výstavce zaúčtuje část zisku nebo ztráty přiřazenou k jakékoli složce vlastního kapitálu obsahující prvek dobrovolné účasti jako alokaci zisku nebo ztráty, a nikoli jako náklad nebo výnos (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*);

▼M53

d) pokud smlouva obsahuje vložený derivát v rozsahu působnosti IFRS 9, použije na tento vložený derivát IFRS 9;

▼B

e) ve všech ohledech, které nebyly popsány v odstavcích 14–20 a odst. 34 písm. a) až d), bude pokračovat u těchto smluv ve svých současných účetních postupech, pokud tyto účetní postupy nezmění způsobem, který by odpovídal odstavcům 21–30.

Prvky dobrovolné účasti ve finančních nástrojích

▼M53

35. Požadavky v odstavci 34 se také vztahují na finanční nástroj, který obsahuje prvek dobrovolné účasti. Navíc:

a) pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek dobrovolné účasti jako závazek, uplatní test přiměřenosti závazku v odstavcích 15–19 na celou smlouvu (tj. jak na záruční prvek, tak na prvek dobrovolné účasti). Výstavce nemusí určovat částku, která by vyplynula z aplikace IFRS 9 na záruční prvek;

b) pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek nebo jeho část jako zvláštní složku vlastního kapitálu, závazek zaúčtovaný z celé smlouvy nebude nižší než částka, která by vyplynula z použití IFRS 9 na záruční prvek. Tato částka bude zahrnovat vnitřní hodnotu opce na odstoupení od smlouvy, ale nemusí zahrnovat její časovou hodnotu, pokud odstavec 9 vyjímá tuto opci z ocenění reálnou hodnotou. Výstavce nemusí zveřejňovat částku, která by vyplynula z použití IFRS 9 na záruční prvky, a stejně tak nemusí tuto částku vykázat odděleně. Dále výstavce nemusí určovat onu částku, pokud je celkový zaúčtovaný závazek zřetelně vyšší;

▼B

c) ačkoli jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce může nadále účtovat pojistné z těchto smluv jako výnos a jako náklad účtovat výsledné zvýšení účetní hodnoty závazku;

d) ačkoli jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce používající odst. 20 písm. b) IFRS 7 na smlouvy s prvky dobrovolné účasti zveřejní celkové úrokové náklady účtované do ►M5 výkazu o úplném výsledku ◄, ale nemusí tyto úrokové náklady počítat s využitím efektivní úrokové sazby.

▼M55

35A. Přechodné výjimky uvedené v odstavcích 20 A, 20L a 20O a překrývací přístup uvedený v odstavci 35B má k dispozici i emitent finančního nástroje, který obsahuje prvek dobrovolné účasti. Všechny zmínky o pojistiteli v odst. 3 písm. a) až b), v odstavcích 20 A–20Q, 35B–35N, 39B–39M a 46–49 tedy odkazují také na emitenta finančního nástroje, který obsahuje prvek dobrovolné účasti.

VYKAZOVÁNÍ

Překrývací přístup

35B. Pojistitel u vybraných finančních aktiv může, ale nemusí uplatnit překrývací přístup (tzv. *overlay approach*). Pojistitel, který uplatňuje překrývací přístup:

a) provede mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem reklasifikaci částky, která vede k zisku nebo ztrátě na konci vykazovaného období pro vybraná finanční aktiva tak, aby byla stejná, jako kdyby pojistitel na vybraná finanční aktiva uplatnil IAS 39. V souladu s tím je reklasifikovaná částka rovná rozdílu mezi:

i) částkou, která byla u vybraných finančních aktiv vykázána do zisku nebo ztráty podle IFRS 9, a

ii) částkou, která by u vybraných finančních aktiv byla vykázána do zisku nebo ztráty, kdyby pojistitel uplatňoval IAS 39;

b) uplatní u těchto finančních nástrojů všechny ostatní platné IFRS, a to s výjimkou případů uvedených v odstavcích 35B–35N, 39K–39M a 48–49 tohoto IFRS.

35C. Pojistitel se může rozhodnout uplatňovat překrývací přístup popsaný v odstavci 35B pouze v případě, že IFRS 9 uplatňuje poprvé, a to i v případě, že uplatňuje IFRS 9 poprvé poté, co předtím uplatňoval:

a) přechodnou výjimku z IFRS 9 popsanou v odstavci 20 A, nebo

b) pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků označených jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty 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.

35D. Pojistitel vykáže částku reklasifikovanou mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem na základě uplatnění překrývacího přístupu:

a) v zisku nebo ztrátě jako položku na samostatném řádku a

b) v ostatním úplném výsledku jako samostatnou komponentu ostatního úplného výsledku.

▼**M55**

35E. Finanční aktivum lze vybrat jako způsobilé pro překrývací přístup pouze v případě, že splňuje následující kritéria:

a) je oceňováno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty podle IFRS 9, avšak podle IAS 39 by nebylo celé oceňováno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, a

b) není drženo v souvislosti s činností, která nesouvisí se smlouvami v rozsahu působnosti tohoto IFRS. Příkladem finančních aktiv, která nejsou způsobilá pro překrývací přístup, jsou aktiva držená v souvislosti s bankovní činností nebo finanční aktiva držená ve fondech vztahujících se k investičním smlouvám mimo rozsah působnosti tohoto IFRS.

35F. Pojistitel může vybrat finanční aktivum způsobilé pro překrývací přístup v okamžiku, kdy se rozhodne překrývací přístup uplatňovat (viz odstavec 35C). Následně může vybrat finanční aktivum způsobilé pro překrývací přístup pouze v případě, že:

a) toto aktivum je zaúčtováno poprvé, nebo

b) toto aktivum nově splňuje kritérium v odst. 35E písm. b), které dříve nesplňovalo.

35G. Pojistitel může vybrat finanční aktiva způsobilá pro překrývací přístup podle odstavce 35F zvlášť pro jednotlivé nástroje.

35H. Je-li to relevantní, pro účely uplatnění překrývacího přístupu na nově vybrané finanční aktivum podle odst. 35F písm. b):

a) jeho reálnou hodnotou k datu výběru je jeho nová účetní hodnota stanovená na základě zůstatkové hodnoty a

b) efektivní úroková míra se stanoví na základě reálné hodnoty k datu výběru.

35I. Účetní jednotka u vybraného finančního aktiva nadále uplatňuje překrývací přístup, dokud toto finanční aktivum není odúčtováno. Účetní jednotka však:

a) zruší výběr finančního aktiva, jestliže finanční aktivum již nadále nesplňuje kritérium uvedené v odst. 35E písm. b). Finanční aktivum například již nadále nesplňuje toto kritérium, pokud účetní jednotka toto aktivum převede tak, aby bylo drženo v souvislosti s bankovní činností, nebo pokud účetní jednotka přestane být pojistitelem;

b) může na začátku jakéhokoliv ročního období přestat uplatňovat překrývací přístup u všech vybraných finančních aktiv. Účetní jednotka, která se rozhodne přestat překrývací přístup uplatňovat, uplatní při účtování změny v účetních pravidlech IAS 8.

▼**M55**

35J. Jestliže účetní jednotka zruší výběr finančního aktiva podle odst. 35I písm. a), provede u všech zůstatků vztahujících se k tomuto finančnímu aktivu reklasifikaci z kumulovaného ostatního úplného výsledku do zisku nebo ztráty jako překrývací úpravu (viz IAS 1).

35K. Jestliže účetní jednotka přestane uplatňovat překrývací přístup na základě rozhodnutí podle odst. 35I písm. b), nebo protože již nadále není pojistitelem, nesmí překrývací přístup již nadále používat. Pojistitel, který se rozhodl uplatňovat překrývací přístup (viz odstavec 35C), avšak nemá žádná způsobilá finanční aktiva (viz odstavec 35E), může překrývací přístup následně uplatnit, až bude mít způsobilá finanční aktiva.

Vzájemné vazby s ostatními požadavky

35L. Odstavec 30 tohoto IFRS povoluje praxi, která je někdy označována jako „stínové účtování“. Jestliže pojistitel uplatňuje překrývací přístup, je možné stínové účtování uplatňovat.

35M. Reklasifikace částky mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem podle odstavce 35B může mít následně vliv na zahrnutí dalších částek, např. daní z příjmu, do ostatního úplného výsledku. K určení takových dopadů pojistitel použije příslušný IFRS, např. IAS 12 *Daně ze zisku*.

Prvouživatel

35N. Jestliže se prvouživatel rozhodne uplatňovat překrývací přístup, upraví srovnávací informace v souladu s překrývacím přístupem pouze v případě, že upravuje srovnávací informace za účelem dosažení souladu s IFRS 9 (viz odstavce E1–E2 standardu IFRS 1).

▼**B**

ZVEŘEJNĚNÍ

Vysvětlení účtovaných částek

36. Pojistitel zveřejní informace, které budou identifikovat a vysvětlovat částky v jeho účetní závěrce vyplývající z pojistných smluv.

37. K naplnění požadavků odstavce 36 zveřejní pojistitel následující:

a) své účetní postupy u pojistných smluv a souvisejících aktiv, závazků, výnosů a nákladů;

b) uznaná aktiva, závazky, výnosy a náklady (a také peněžní toky, pokud prezentuje svůj výkaz ►**M5** o peněžních tocích ◄ za použití přímé metody), vyplývající z pojistných smluv. Je-li pojistitel postupujícím pojistitelem (postupuje-li část rizika zajistiteli), zveřejní dále:

i) zisky a ztráty účtované do ►**M5** výkazu o úplném výsledku ◄ při koupi zajištění a

ii) pokud postupující pojistitel odloží a amortizuje zisky a ztráty vznikající při koupi zajištění, amortizaci za příslušné období a částky, které zůstanou neamortizované na počátku a konci období;

▼B

c) proces použitý pro stanovení předpokladů, které mají největší dopad na stanovení účtovaných částek popsaných v písmenu b). Pokud je to proveditelné, pojistitel také zveřejní kvantifikaci těchto předpokladů;

d) dopad změn v předpokladech použitých při oceňování pojistných aktiv a závazků s odděleným uvedením dopadu každé změny, která má významný dopad na účetní závěrku;

e) odsouhlasení změn v pojistných závazcích, zajistných aktivech a souvisejících odložených pořizovacích nákladech, pokud vzniknou.

Povaha a míra rizik plynoucích z pojistných smluv

38. Pojistitel zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky zhodnotit povahu a rozsah rizik vyplývajících z pojistných smluv.

39. K naplnění požadavků odstavce 38 zveřejní pojistitel následující:

a) své cíle a postupy při řízení rizik vyplývajících z pojistných smluv metody používané k jejich řízení;

b) [zrušen];

c) informace o *pojistném riziku* (před i po zmírnění rizik pomocí zajištění), včetně informací o:

i) citlivosti vůči pojistnému riziku (viz odstavec 39A),

ii) koncentraci pojistného rizika, včetně popisu, jak vedení stanovuje koncentraci a popis sdílené charakteristiky, která identifikuje každou koncentraci (např. typ pojistné události, geografickou oblast nebo měnu),

iii) skutečné pojistné události ve srovnání s předchozími odhady (tj. vývoj pojistných nároků). Zveřejnění vývoje pojistných nároků se uvádí zpětně od období, kdy vznikl nejzazší věcný nárok, u něhož stále trvá nejistota v částce a termínech škodných výplat, avšak nemusí jít zpět o více než deset let. Pojistitel nemusí zveřejnit tyto informace pro škody, u nichž se nejistota o částce a termínu výplat škod typicky vyřeší během jednoho roku;

▼M19

d) informace o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku, které by odstavce 31–42 standardu IFRS 7 požadovaly, pokud by pojistné smlouvy spadaly pod standard IFRS 7. Platí však, že:

i) pojistitel nemusí poskytovat analýzy splatnosti požadované v odstavci 39(a) a (b) standardu IFRS 7 za předpokladu, že místo toho zveřejní informace o odhadovaném načasování čistých peněžních úbytků vzniklých na základě vykázaných pojistných závazků. Tyto informace mohou mít formu analýzy částek vykázaných ve výkazu o finanční pozici, která byla zpracována pomocí odhadovaného načasování;

▼B

ii) pokud pojistitel používá alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, jako např. analýzu vložené hodnoty, může použít tuto analýzu citlivosti pro splnění požadavku odst. 40 písm. a) IFRS 7. Takový pojistitel také poskytne zveřejnění požadovaná v odstavci 41 IFRS 7;

e) informace o vystavení tržnímu riziku vyplývajícímu z vložených derivátů obsažených v hostitelské pojistné smlouvě, pokud se od pojistitele nepožaduje ocenění vložených derivátů reálnou hodnotou, a ten je neprovádí.

39A. V zájmu naplnění podmínek odst. 39 písm. c) bodu i) zveřejní pojistitel následující buď a), nebo b):

►M5 a) analýzu citlivosti, která ukazuje, jak by byl hospodářský výsledek a vlastní kapitál ovlivněn, pokud by nastaly změny v souvisejících proměnných týkajících se rizika, které byly důvodně možné ke konci účetního období; metody a předpoklady použité při tvorbě analýzy citlivosti; a veškeré změny v těchto metodách a předpokladech oproti předchozímu období. ◄ Pokud však pojistitel používá alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, jako např. analýzu vložené hodnoty, může splnit tento požadavek zveřejněním takové alternativní analýzy citlivosti a příloh požadovaných v odstavci 41 IFRS 7;

b) kvalitativní informace o citlivosti a informace o těch podmínkách pojistných smluv, které mají podstatný vliv na částku, termíny a nejistoty budoucích peněžních toků pojistitele.

▼M55

Zveřejnění informací o přechodné výjimce z IFRS 9

39B. Pojistitel, který se rozhodne uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní:

a) pochopit, proč je pojistitel oprávněn uplatňovat přechodnou výjimku, a

b) porovnat pojistitele, kteří uplatňují přechodnou výjimku, s účetními jednotkami uplatňujícími IFRS 9.

▼**M55**

39C Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. a) pojistitel zveřejní, že uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, a důvody, proč pojistitel k datu uvedenému v odst. 20B písm. b) rozhodl, že je oprávněn přechodnou výjimkou z IFRS 9 uplatňovat, a to včetně těchto informací:

a) pokud účetní hodnota závazků vyplývajících ze smluv v rámci působnosti tohoto IFRS (tj. závazků popsaných v odst. 20E písm. a)) činila 90 % celkové účetní hodnoty všech závazků nebo méně, povahu a účetní hodnotu závazků souvisejících s pojištěním, které nevyplývají ze smluv v rámci působnosti tohoto IFRS (tj. závazků popsaných v odst. 20E písm. b) a odst. 20E písm. c));

b) pokud podíl celkové účetní hodnoty závazků souvisejících s pojištěním činil 90 % nebo méně, avšak více než 80 % z celkové účetní hodnoty všech závazků, důvody, proč pojistitel rozhodl, že nevykonává významnou činnost nesouvisející s pojišťováním, a to včetně informací, ke kterým přihlížel, a

c) pokud je pojistitel oprávněn uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9 na základě nového posouzení podle odst. 20G písm. b):

i) důvodu nového posouzení;

ii) data, ke kterému příslušná změna v jeho činnosti nastala, a

iii) podrobného vysvětlení změny v jeho činnosti a kvalitativního popisu dopadu této změny na účetní závěrku pojistitele.

39D. Jestliže při uplatnění odst. 20G písm. a) účetní jednotka dojde k závěru, že její činnost již nadále nesouvisí převážně s pojištěním, zveřejní v každém vykazovaném období před tím, než začne uplatňovat IFRS 9, následující informace:

a) skutečnost, že již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9;

b) datum, ke kterému příslušná změna v její činnosti nastala, a

c) podrobné vysvětlení změny v její činnosti a kvalitativní popis účinku této změny na účetní závěrku účetní jednotky.

39E. Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní reálnou hodnotu na konci vykazovaného období a výši změny reálné hodnoty během tohoto období zvlášť u následujících dvou skupin finančních aktiv:

a) finančních aktiv se smluvními podmínkami, které stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (tj. finančních aktiv, která splňují podmínku v odst. 4.1.2 písm. b) a odst. 4.1.2 A písm. b) standardu IFRS 9), s výjimkou finančních aktiv, která splňují definici finančního aktiva určeného k obchodování podle IFRS 9 nebo která jsou řízená a jejichž výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty (viz odstavec B4.1.6 standardu IFRS 9);

▼**M55**

b) veškerých ostatních finančních aktiv kromě finančních aktiv uvedených v odst. 39E písm. a); tj. jakýchkoliv finančních aktiv:

i) se smluvními podmínkami, které nestanoví k určitému datu peněžní toky tvořené výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny;

ii) která splňují definici finančního aktiva určeného k obchodování podle IFRS 9, nebo

iii) která jsou řízená a jejichž výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty.

39F. Při zveřejňování informací podle odstavce 39E pojistitel:

a) může účetní hodnotu finančního aktiva oceňovaného podle IAS 39 považovat za přiměřenou aproximaci jeho reálné hodnoty, jestliže pojistitel není povinen zveřejnit jeho reálnou hodnotu podle odst. 29 písm. a) standardu IFRS 7 (např. krátkodobé obchodní pohledávky), a

b) zohlední míru podrobnosti nezbytnou k tomu, aby uživatelé účetní závěrky pochopili charakteristiku daných finančních aktiv.

39G. Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní informace o míře úvěrového rizika, včetně významných koncentrací úvěrového rizika, vlastního finančním aktivům popsaným v odst. 39E písm. a). V souvislosti s těmito finančními aktivy musí pojistitel na konci vykazovaného období zveřejnit alespoň tyto informace:

a) účetní hodnotu podle IAS 39 (v případě finančních aktiv oceněných zůstatkovou hodnotou před úpravou o případné opravné položky z důvodu znehodnocení) podle jednotlivých ratingových stupňů úvěrového rizika podle IFRS 7;

b) u finančních aktiv popsaných v odst. 39E písm. a), která na konci vykazovaného období nemají nízké úvěrové riziko, reálnou hodnotu a zůstatkovou hodnotu podle IAS 39 (v případě finančních aktiv oceněných zůstatkovou hodnotou před úpravou o případné opravné položky z důvodu znehodnocení). Pro účely zveřejňování těchto informací jsou v odstavci B5.5.22 standardu IFRS 9 uvedeny relevantní požadavky, pokud jde o posouzení, zda úvěrové riziko u finančního nástroje je považované za nízké.

39H. Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní informace o tom, kde uživatel účetní závěrky může získat veřejně dostupné informace podle IFRS 9 vztahující se k účetní jednotce v rámci skupiny a neuvedené v konsolidované účetní závěrce skupiny za příslušné vykazované období. Tyto informace podle IFRS 9 lze například získat z veřejně dostupné individuální nebo samostatné účetní závěrky účetní jednotky ve skupině, která uplatňuje IFRS 9.

39I. Jestliže se účetní jednotka rozhodla uplatňovat výjimku z příslušných požadavků v IAS 28 uvedenou v odstavci 20O, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M55

39J. Jestliže účetní jednotka uplatňovala přechodnou výjimku z IFRS 9 při účtování o své investici v přidruženém nebo společném podniku ekvivalenční metodou (viz například odst. 20O písm. a)), účetní jednotka kromě informací požadovaných na základě IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* zveřejní tyto informace:

a) informace popsané v odstavcích 39B–39H, a to za jednotlivé přidružené nebo společné podniky, které jsou pro účetní jednotku významné. Zveřejňuje ty hodnoty, které jsou uvedené v účetní závěrce přidruženého nebo společného podniku podle IFRS s přihlédnutím k případným úpravám provedeným účetní jednotkou na základě ekvivalenční metody (viz odst. B14 písm. a) standardu IFRS 12), a nikoliv příslušný podíl účetní jednotky z těchto částek;

b) kvantitativní informace popsané v odstavcích 39B–39H, a to souhrnně za všechny přidružené nebo společné podniky, které jsou jednotlivě nevýznamné. Souhrnné hodnoty:

i) které se zveřejňují, představují podíl účetní jednotky na těchto souhrnných částkách a

ii) za přidružené podniky se zveřejňují odděleně od souhrnných hodnot zveřejňovaných za společné podniky.

Zveřejnění informací o překrývacím přístupu

39K. Pojistitel, který uplatňuje překrývací přístup, zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní pochopit:

a) jak byla ve vykazovaném období vypočítána celková částka reklasifikovaná mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem, a

b) dopad této reklasifikace na účetní závěrku.

39L. Za účelem dosažení souladu s odstavcem 39K pojistitel zveřejní:

a) skutečnost, že uplatňuje překrývací přístup;

b) účetní hodnotu finančních aktiv, u kterých pojistitel uplatňuje překrývací přístup, na konci vykazovaného období a podle třídy finančního aktiva;

c) důvody, proč jsou finanční aktiva vybrána pro uplatnění překrývacího přístupu, včetně vysvětlení případných vybraných finančních aktiv, která jsou držena mimo právnickou osobu, která vydává smlouvy v rámci působnosti tohoto IFRS;

d) vysvětlení celkové výše částky reklasifikované mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období, a to způsobem, který uživatelům účetní závěrky umožní pochopit, z čeho je uvedená částka odvozena, včetně:

i) výše částky vykázané v zisku nebo ztrátě za vybraná finanční aktiva podle IFRS 9 a

ii) výše částky, která by byla vykázaná v zisku nebo ztrátě za vybraná finanční aktiva, kdyby pojistitel použil IAS 39;

▼M55

e) dopad reklasifikace popsané v odstavcích 35B a 35M na jednotlivé dotčené řádkové položky v zisku nebo ztrátě, a

f) jestliže během vykazovaného období pojistitel změnil výběr finančních aktiv:

i) výši částky reklasifikované mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období v souvislosti s nově vybranými finančními aktivy při uplatnění překrývacího přístupu (viz odst. 35F písm. b));

ii) výši částky, která by byla reklasifikovaná mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období, kdyby u finančních aktiv nedošlo ke zrušení výběru (viz odst. 35I písm. a)), a

iii) výši částky reklasifikované ve vykazovaném období do zisku nebo ztráty z kumulovaného ostatního úplného výsledku u finančních aktiv, u kterých došlo ke zrušení výběru (viz odstavec 35J).

39M. Jestliže účetní jednotka uplatňovala překrývací přístup při účtování o své investici do přidruženého nebo společného podniku na základě ekvivalenční metody, účetní jednotka kromě informací požadovaných na základě IFRS 12 zveřejní tyto informace:

a) informace popsané v odstavcích 39K–39L, a to za jednotlivé přidružené nebo společné podniky, které jsou pro účetní jednotku významné. Zveřejňují se hodnoty uvedené v účetní závěrce přidruženého nebo společného podniku podle IFRS s přihlédnutím k případným úpravám provedeným účetní jednotkou na základě ekvivalenční metody (viz odst. B14 písm. a) standardu IFRS 12), a nikoliv příslušný podíl účetní jednotky z těchto částek;

b) kvantitativní informace popsané v odstavcích 39K až 39L písm. d) a v odst. 39L písm. f) a dopad reklasifikace popsané v odstavci 35B na zisk nebo ztrátu a ostatní úplný výsledek, a to souhrnně za všechny přidružené nebo společné podniky, které jsou jednotlivě nevýznamné. Souhrnné hodnoty:

i) které se zveřejňují, představují podíl účetní jednotky na těchto souhrnných částkách a

ii) za přidružené podniky se zveřejňují odděleně od souhrnných hodnot zveřejňovaných za společné podniky.

▼B

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Přechodná ustanovení v odstavcích 41–45 se týkají jak účetní jednotky, která již aplikuje IFRS, když použije tento IFRS poprvé, tak účetní jednotky, která používá IFRS poprvé (prvouživatel).

41. Účetní jednotka tento IFRS použije pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

▼B

41A. *Smlouvy o finanční záruce* (Změny IAS 39 a IFRS 4), vydané v srpnu 2005, změnily odst. 4 písm. d), odst. B18 písm. g) a odst. B19 písm. f). Účetní jednotka aplikuje tyto změny pro roční období počínající 1. ledna 2006. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka uplatní tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést a současně uplatnit příslušné změny v IAS 39 a IAS 32 ([1]).

▼M5

41B. IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 30. 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.

▼M33

41E. 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.

▼M52

41G. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odst. 4 písm. a) a c), odstavec B7, odst. B18 písm. h) a odstavec B21. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

41H. IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, dodatek A a odstavce B18–B20 a zrušil odstavce 41C, 41D a 41F. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼B

Zveřejnění

42. Účetní jednotka nemusí aplikovat požadavky na zveřejnění uvedené v tomto IFRS na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím počínajícím před 1. lednem 2005 s výjimkou zveřejnění požadovaných v odst. 37 písm. a) a b) o účetních postupech a o účtování aktiv, závazků, výnosů a nákladů (a peněžních tocích, je-li použita přímá metoda).

43. Pokud je neproveditelné aplikovat určitý požadavek odstavců 10–35 na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím počínajícím 1. ledna 2005 nebo dříve, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní. Použití testu přiměřenosti závazku (odstavce 15–19) na takovouto srovnatelnou informaci může být někdy neproveditelné, ale je vysoce nepravděpodobné, že bude neproveditelné splnění ostatních požadavků odstavců 10–35 na takovéto srovnatelné informace. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné“.

44. Při aplikaci odst. 39 písm. c) bodu iii) nemusí účetní jednotka zveřejnit informace o vývoji škody, k níž došlo dříve než pět let před koncem prvního účetního období, v němž aplikuje tento IFRS. Pokud je při prvním použití tohoto IFRS neproveditelné připravit

([1]) Když účetní jednotka použije IFRS 7, odkazy na IAS 32 se musí nahradit odkazy na IFRS 7.

▼B

informace o vývoji škod, k nimž došlo před začátkem nejzazšího období, pro něž účetní jednotka prezentuje plné srovnatelné informace vyhovující tomuto IFRS, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní.

Reklasifikace finančních aktiv

▼M53

45. Nehledě na znění odstavce 4.4.1 IFRS 9, pokud pojistitel změní své účetní postupy pro pojistné závazky, je povoleno, ale není požadováno reklasifikovat některá nebo všechna jeho finanční aktiva tak, aby byla oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. Tato reklasifikace je povolena, pokud pojistitel změní účetní postupy při prvotním použití tohoto IFRS a pokud provede následnou změnu postupů povolenou na základě odstavce 22. Reklasifikace je změnou v účetních pravidlech a platí pro ni IAS 8.

▼M55

Uplatňování IFRS 4 spolu s IFRS 9

Přechodná výjimka z IFRS 9

46. V dokumentu *Uplatňování IFRS 9* Finanční nástroje *spolu s IFRS 4* Pojistné smlouvy (Změny IFRS 4), vydaném v září 2016, se změnily odstavce 3 a 5 a vložily se odstavce 20 A–20Q, 35 A a 39B–39J a nadpisy za odstavci 20, 20K, 20N a 39 A. Účetní jednotka použije tyto změny, které pojistitelům, kteří splňují uvedená kritéria, umožňují uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, pro roční období začínající dne 1. ledna 2018 nebo později.

47. Účetní jednotka, která zveřejňuje informace vyžadované podle odstavců 39B–39J, použije přechodná ustanovení v IFRS 9 vztahující se k posouzení prováděnému v souvislosti se zveřejňováním těchto informací. Za tímto účelem se za datum prvotní aplikace považuje začátek prvního ročního období začínajícího dne 1. ledna 2018 nebo později.

Překrývací přístup

48. V dokumentu *Uplatňování IFRS 9* Finanční nástroje *spolu s IFRS 4* Pojistné smlouvy (Změny IFRS 4), vydaném v září 2016, se změnily odstavce 3 a 5 a vložily se odstavce 35 A–35N a 39K–39M a nadpisy za odstavci 35 A, 35K, 35M a 39J. Účetní jednotka použije tyto změny, které pojistitelům umožňují uplatňovat u vybraných finančních aktiv překrývací přístup, spolu s první aplikací IFRS 9 (viz odstavec 35C).

49. Účetní jednotka, která se rozhodne uplatňovat překrývací přístup, musí:

a) uplatnit tento přístup u vybraných finančních aktiv zpětně při přechodu na IFRS 9. V souladu s tím účetní jednotka například vykáže jako úpravu počátečního zůstatku kumulovaného ostatního úplného výsledku částku ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou vybraných finančních aktiv podle IFRS 9 a účetní hodnotou určenou podle IAS 39;

b) upravit srovnávací informace tak, aby byly v souladu s překrývacím přístupem, avšak pouze v případě, že účetní jednotka srovnávací informace upravuje na základě uplatnění IFRS 9.

▼B

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

Postupující pojistitel	**Pojistník** na základě **zajistné smlouvy**.

▼M53

Depozitní složka	Smluvní složka, která není zaúčtovaná jako derivát podle IFRS 9 a byla by v rozsahu působnosti standardu IFRS 9, pokud by byla zvláštním nástrojem.

▼B

Přímá pojistná smlouva	**Pojistná smlouva**, která není **zajistnou smlouvou**.
Prvky dobrovolné účasti	Smluvní právo přijmout jako doplněk k **zaručeným plněním** následující dodatečné plnění: a) takové, u nichž je pravděpodobné, že budou významnou částí celkových smluvních plnění; b) takové, jejichž částka nebo termín je smluvně na vůli výstavce, a c) takové, které se smluvně zakládají na: i) výkonnosti určité skupiny smluv nebo určitého typu smlouvy, ii) realizovaných a/nebo nerealizovaných investičních výnosech z určené skupiny aktiv držených výstavcem, nebo iii) zisku nebo ztrátě společnosti, fondu nebo jiné jednotky, která vystavuje smlouvu.

▼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

Smlouva o finanční záruce	Smlouva, která vyžaduje, aby výstavce provedl určitou platbu za účelem odškodnění držitele za ztrátu, kterou utrpí, protože určitý dlužník neprovede platbu v řádné nebo upravené lhůtě splatnosti stanovené v podmínkách dluhového nástroje.
Finanční riziko	Riziko možné budoucí změny v jedné nebo více specifikovaných úrokových sazbách, ceně finančního nástroje, ceně komodity, v měnovém kurzu, cenovém indexu, úvěrovém ratingu nebo úvěrovém indexu nebo jiné proměnné za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná výlučně spojena s jednou stranou smlouvy.
Zaručené plnění	Platby nebo jiné plnění, na které má určitý **pojistník** nebo investor bezpodmínečné právo, jenž nepodléhá smluvní vůli výstavce.

▼B

Záruční prvek	Povinnost platit **zaručené plnění** zahrnuté ve smlouvě, jež obsahuje **prvek dobrovolné účasti**.
Pojistné aktivum	Čistá smluvní práva **pojistitele** na základě **pojistné smlouvy**.
Pojistná smlouva	Smlouva, na jejímž základě jedna strana **(pojistitel)** přijímá významné **pojistné riziko** jiné strany **(pojistníka)** tím, že souhlasí s kompenzací pojistníka, pokud by určitá konkrétní nejistá událost v budoucnosti (pojistná událost) negativně ovlivnila pojistníka. (Viz dodatek B obsahující instrukce k této definici.)
Pojistný závazek	Čisté smluvní závazky **pojistitele** na základě **pojistné smlouvy**.
Pojistné riziko	Jiné než **finanční riziko** převedené od majitele pojistky na výstavce.
Pojistná událost	Nejistá budoucí událost, která je kryta **pojistnou smlouvou** a tvoří **pojistné riziko**.
Pojistitel	Strana, která má na základě **pojistné smlouvy** závazek kompenzovat **pojistníka**, pokud nastane **pojistná událost**.
Test přiměřenosti závazku	Posouzení toho, zda účetní hodnota **pojistného závazku** musí být zvýšena (nebo účetní hodnota souvisejících odložených pořizovacích nákladů nebo souvisejících nehmotných aktiv snížena) na základě prověrky budoucích peněžních toků.
Pojistník	Strana, která má právo na kompenzaci na základě **pojistné smlouvy**, pokud dojde k **pojistné události**.
Zajistná aktiva	Čistá smluvní práva **postupujícího pojistitele** na základě **zajistné smlouvy**.
Zajistná smlouva	**Pojistná smlouva** vystavená jedním pojistitelem **(zajistitelem)** pro kompenzaci ztrát jiného pojistitele **(postupujícího pojistitele)** z jedné nebo více smluv vystavených postupujícím pojistitelem.
Zajistitel	Strana, která má na základě **zajistné smlouvy** závazek kompenzovat **postupujícího pojistitele**, pokud nastane **pojistná událost**.
Oddělit	Zaúčtovat složky smlouvy tak, jako by byly oddělenými smlouvami.

▼B

Dodatek B

Definice pojistné smlouvy

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

B1. Tento dodatek obsahuje instrukce k definici pojistné smlouvy v dodatku A. Zabývá se následujícími body:

a) termín „nejistá budoucí událost“ (odstavce B2–B4);

b) platby v naturáliích (odstavce B5–B7);

c) pojistné riziko a ostatní rizika (odstavce B8–B17);

d) příklady pojistných smluv (odstavce B18–B21);

e) významné pojistné riziko (odstavce B22–B28) a

f) změny v úrovni pojistného rizika (odstavce B29 a B30).

Nejistá budoucí událost

B2. Nejistota (nebo riziko) je podstatou pojistné smlouvy. V této souvislosti je při uzavření pojistné smlouvy nejistá nejméně jedna z následujících skutečností:

a) zda se stane *pojistná událost*;

b) kdy se stane nebo

c) kolik bude muset zaplatit pojistitel, pokud se stane.

B3. V některých pojistných smlouvách je pojistnou událostí odhalení ztráty během platnosti smlouvy, i když ztráta vznikla při události, k níž došlo před podepsáním smlouvy. V jiných pojistných smlouvách je pojistnou událostí, k níž došlo během trvání smlouvy, i když je výsledná ztráta odhalena až po skončení doby platnosti smlouvy.

B4. Některé pojistné smlouvy pokrývají události, k nimž už došlo, ale jejichž finanční dopad je stále nejistý. Příkladem je zajistná smlouva chránící přímého pojistitele proti nepříznivému vývoji pojistných událostí, které již pojistníci nahlásili. V takovýchto smlouvách je pojistnou událostí zjištění konečného nákladu na tyto škody.

Platby v naturáliích

B5. Některé pojistné smlouvy vyžadují nebo umožňují platby v naturáliích. Příkladem je, když pojistitel nahradí přímo ukradený předmět místo finančního odškodnění pojistníka. Dalším příkladem je, když pojistitel použije své vlastní nemocnice a zdravotnický personál pro poskytnutí lékařských služeb krytých smlouvami.

▼B

B6. Některé servisní smlouvy s pevně stanoveným poplatkem, v nichž úroveň služeb závisí na nejisté události, splňují definici pojistné smlouvy v tomto IFRS, ale v některých zemích nepodléhají stejné regulaci jako pojistné smlouvy. Jedním příkladem je smlouva o údržbě, v níž poskytovatel služby souhlasí s tím, že bude opravovat určité zařízení, pokud se porouchá. Fixní servisní poplatek je stanoven na základě očekávaného počtu závad, ale není jisté, zda se určitý stroj porouchá. Závady na zařízení mají na jeho majitele nepříznivý vliv a smlouva majitele kompenzuje (v naturáliích a nikoli v hotovosti). Dalším příkladem je smlouva o servisu při poruše automobilu, v níž se poskytovatel zavazuje, že za fixní roční poplatek bude poskytovat asistenci v terénu nebo vozidlo odtáhne do nejbližší garáže. V druhém případě by smlouva mohla splňovat podmínky definice pojistné smlouvy, i kdyby poskytovatel nesouhlasil, že bude provádět opravy nebo vyměňovat díly.

▼M52

B7. Aplikace IFRS na smlouvy popsané v odstavci B6 pravděpodobně nebude více zatěžující než aplikace IFRS, jenž by platil, pokud by takovéto smlouvy byly mimo působnost tohoto IFRS:

▼B

a) není pravděpodobné, že budou existovat podstatné závazky u závad a poruch, které se již staly;

▼M52

b) pokud by se aplikoval IFRS 15, poskytovatel služby by zaúčtoval výnos, jakmile by převedl (tak jak by převáděl) služby na zákazníka (s ohledem na jiná specifikovaná kritéria). Takovýto přístup je také přijatelný na základě tohoto IFRS, což umožňuje poskytovateli služby i) uplatňovat nadále svá účetní pravidla pro tyto smlouvy, pokud neobsahují postupy zakázané na základě odstavce 14, a ii) zlepšovat svá účetní pravidla, pokud je to povoleno v odstavcích 22–30;

▼B

c) poskytovatel služby předem zváží, zda náklady na splnění jeho smluvního závazku poskytovat služby přesahují přijatý výnos. Za tímto účelem provede test přiměřenosti závazku popsaný v odstavcích 15–19 tohoto IFRS. Pokud by tento IFRS na tyto smlouvy neplatil, poskytovatel služby by aplikoval IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* pro určení toho, zda jsou smlouvy nevýhodné;

d) u těchto smluv není pravděpodobné, že by požadavky na zveřejnění v tomto IFRS výrazně zvýšily požadavky na zveřejnění v ostatních IFRS.

Rozdíl mezi pojistným rizikem a jinými riziky

B8. Definice pojistné smlouvy se vztahuje k pojistnému riziku, které tento IFRS definuje jako riziko jiné než *finanční riziko* a které se převádí z držitele pojistky na výstavce. Smlouva, na jejímž základě je výstavce vystaven finančnímu riziku bez významného pojistného rizika, není pojistnou smlouvou.

▼B

B9. Definice finančního rizika v dodatku A zahrnuje seznam finančních a nefinančních proměnných. Tento seznam zahrnuje nefinanční proměnné, které nejsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například index ztrát při zemětřesení v určité oblasti nebo index teplot v určitém městě. Neobsahuje nefinanční proměnné, které jsou výlučně spojeny s jednou stranou smlouvy, jako je například vyskytnutí se nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí nebo zničí majetek této strany. Riziko změn v reálné hodnotě nefinančního aktiva dále není finančním rizikem, pokud reálná hodnota odráží nejen změny v tržních cenách takovýchto aktiv (finanční proměnná), ale také podmínku specifického nefinančního aktiva v držení jedné strany smlouvy (nefinanční proměnná). Pokud například záruka zbytkové hodnoty určitého automobilu vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, toto riziko je rizikem pojistným a nikoli finančním.

B10. Některé smlouvy vystavují výstavce finančnímu riziku vedle významného pojistného rizika. Mnohé smlouvy o životních pojistkách například zaručují pojistníkům minimální návratnost (čímž vytvářejí finanční riziko) a slibují dávky pro případ úmrtí, které v některých dobách výrazně převyšují zůstatek na účtu pojistníka (čímž vytvářejí pojistné riziko v podobě rizika úmrtí). Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy.

B11. Na základě některých smluv pojistná událost spouští výplatu částky napojené na cenový index. Takovéto smlouvy jsou pojistné smlouvy, pokud platba, která je podmíněná pojistnou událostí, může být významná. Například důchod podmíněný životem napojený na index životních nákladů převádí pojistné riziko, protože platbu spouští nejistá událost – přežití příjemce roční dávky. Napojení na cenový index je vložený derivát, ale taktéž převádí pojistné riziko. Pokud je výsledný převod pojistného rizika významný, vložený derivát splňuje definici pojistné smlouvy, a v tomto případě nemusí být oddělen a oceněn v reálné hodnotě (viz odstavec 7 tohoto IFRS).

B12. Definice pojistného rizika se vztahuje k riziku, které pojistitel přijímá od pojistníka. Jinými slovy, pojistné riziko je předchozí riziko převedené od pojistníka k pojistiteli. Nové riziko vytvořené smlouvou tudíž není pojistným rizikem.

B13. Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nepříznivému dopadu na pojistníka. Definice neomezuje platbu pojistitele na částku rovnající se finančnímu dopadu nepříznivé události. Definice například nevyjímá tzv. „nové za staré“ krytí, kdy se pojistníkovi vyplatí částka, která je dostatečná k tomu, aby umožnila nahrazení poškozeného starého majetku novým majetkem. Definice také neomezuje platbu na základě smlouvy o termínové životní pojistce na finanční ztrátu, kterou utrpěly osoby závislé na zesnulém, a stejně tak nevylučuje platbu předem stanovených částek pro vyčíslení ztráty způsobené úmrtím nebo nehodou.

▼B

B14. Některé smlouvy vyžadují platbu, pokud se stane určitá nejistá událost, ale nevyžadují, aby byl nutnou podmínkou výplaty nepříznivý dopad na pojistníka. Takováto smlouva není pojistnou smlouvou ani tehdy, když pojistník používá smlouvu pro zmírnění výchozího rizika. Pokud pojistník používá derivát jako zajištění související nefinanční proměnné, která souvisí s peněžními toky z majetku účetní jednotky, derivát není pojistnou smlouvou, neboť platba není podmíněna tím, aby byl pojistník nepříznivě ovlivněn snížením peněžních toků z majetku. Naopak, definice pojistné smlouvy se vztahuje k nejisté události, pro kterou je negativní dopad na pojistníka nutným předpokladem výplaty. Tento smluvní předpoklad nevyžaduje, aby pojistitel zkoumal, zda událost skutečně způsobila negativní dopad, ale dovoluje pojistiteli odmítnout platbu, pokud není přesvědčen, že událost způsobila negativní dopad.

B15. Riziko zániku nebo trvání (tj. riziko, že protistrana zruší smlouvu dříve nebo později, než výstavce očekával při oceňování smlouvy) není pojistným rizikem, neboť platba protistraně není podmíněna nejistou budoucí událostí, která bude mít na protistranu neblahý vliv. A podobně nákladové riziko (tj. riziko neočekávaných zvýšení administrativních nákladů spojených s obsluhou smlouvy, a nikoli nákladů spojených s pojistnými událostmi) není pojistným rizikem, neboť neočekávané zvýšení nákladů nemá na protistranu negativní vliv.

B16. Smlouva, která vystavuje výstavce riziku zániku, riziku trvání podniku nebo nákladovému riziku není pojistnou smlouvou, pokud zároveň nevystavuje výstavce pojistnému riziku. Pokud však výstavce této smlouvy zmírní ono riziko použitím druhé smlouvy pro převod části rizika na jinou stranu, druhá smlouva vystavuje onu druhou stranu pojistnému riziku.

B17. Pojistitel může přijmout významné pojistné riziko od pojistníka pouze tehdy, pokud je pojistitel účetní jednotkou oddělenou od pojistníka. V případě vzájemného pojišťění přijímá vzájemný pojistitel riziko od každého pojistníka a spojuje toto riziko. Ačkoli pojistníci kolektivně nesou spojené riziko v jejich postavení majitelů, vzájemný pojistitel přesto akceptoval riziko, které je podstatou pojistné smlouvy.

Příklady pojistných smluv

▼M53

B18. Následují příklady smluv, které jsou pojistnými smlouvami, pokud je převod pojistného rizika významný:

▼B

a) pojištění proti krádeži nebo škodě na majetku;

b) pojištění odpovědnosti za vady výrobků, profesní odpovědnosti, občanské odpovědnosti nebo právních výloh;

c) pojištění a předplacené pohřební plány (ačkoli smrt je jistá, není jisté, kdy k ní dojde nebo, u některých typů pojištění, zda dojde k úmrtí v období krytém pojistkou);

d) životem podmíněné renty a důchody (například smlouvy, které poskytují kompenzaci při nejisté události v budoucnosti – přežití pojištěného nebo příjemce důchodu – a pomáhají tomuto pojištěnému nebo příjemci důchodu udržet jeho životní úroveň, která by jinak byla negativně ovlivněná jeho nebo jejím přežitím);

▼B

e) invalidita a lékařská péče;

f) garanční pojištění, pojistka pro případ zneužití důvěry, pojistka na splnění smlouvy a kauce při nabídce do veřejné soutěže (tj. smlouvy, které poskytují kompenzaci, pokud jiná strana nesplní smluvní závazek, například závazek postavit budovu);

▼M53

g) úvěrové pojištění, na jehož základě se mohou provést určité úhrady jako kompenzace pro pojistníka, utrpí-li ztrátu proto, že určitý dlužník nebude splácet k datu splatnosti podle původních nebo upravených podmínek dluhového nástroje. Tyto smlouvy mohou mít různou právní formu, jako například formu finanční záruky, některých druhů akreditivu, úvěrového derivátu nebo pojistné smlouvy. Avšak ačkoliv tyto smlouvy splňují definici pojistné smlouvy, splňují rovněž definici smlouvy o finanční záruce v IFRS 9 a jsou v rámci rozsahu působnosti standardu IAS 32 [poznámka pod čarou vynechána] a IFRS 9, nikoliv tohoto IFRS (viz odst. 4 písm. d)). Pokud však výstavce smlouvy o finanční záruce už v minulosti výslovně prohlásil, že takové smlouvy považuje za pojistné smlouvy a použil účetnictví vztahující se na pojistné smlouvy, může si zvolit, zda na takové smlouvy o finanční záruce použije IAS 32 [poznámka pod čarou vynechána] nebo IAS 9 nebo tento IFRS;

▼B

h) záruky na výrobky. Záruky vystavené jinou stranou na výrobky prodávané výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou v působnosti tohoto IFRS. Záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem jsou však mimo působnost tohoto IFRS, protože spadají do působnosti IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy*, *podmíněná aktiva a podmíněné závazky*;

i) pojištění vlastnického práva (tj. pojištění proti odhalení vady v právním nároku na nemovitost, která nebyla zjevná, když byla sepsána pojistná smlouva). V tomto případě je pojistnou událostí odhalení vady v právním nároku, a nikoli vada samotná;

j) cestovní pojištění (tj. kompenzace v penězích nebo v naturáliích pojistníkům za ztráty, které utrpěli při cestování). Odstavce B6 a B7 se zabývají některými smlouvami tohoto typu;

k) pojistné listy pro případ katastrofy, které zajišťují omezené platby jistiny, úroku nebo obojího, pokud určitá událost negativně ovlivní výstavce listu (pokud nevytvoří určitá událost významné pojistné riziko například tehdy, když je událostí změna úrokové sazby nebo měnového kurzu);

l) pojistné swapy a jiné smlouvy, které vyžadují platbu založenou na změnách v klimatických, geologických nebo jiných fyzických proměnných, které jsou specifické pro jednu stranu smlouvy;

m) zajistné smlouvy.

▼M53

B19. Následují příklady položek, které nejsou pojistnými smlouvami:

▼B

a) investiční smlouvy, které mají právní podobu pojistné smlouvy, ale nevystavují pojistitele významnému pojistnému riziku. Například životní pojistky, v nichž pojistitel nenese žádné významné riziko úmrtí (takovéto smlouvy jsou nepojišťovací finanční nástroje nebo servisní smlouvy, viz odstavce B20 a B21);

b) smlouvy, které mají právní formu pojištění, ale přenášejí veškeré významné pojistné riziko zpět na pojistníka prostřednictvím nezrušitelných a vynutitelných mechanismů, které upravují budoucí platby pojistníka jako přímý výsledek pojištěných ztrát, například některé smlouvy o finančním zajištění nebo některé skupinové smlouvy (takovéto smlouvy jsou obvykle nepojišťovací finanční nástroje nebo servisní smlouvy – viz odstavce B20 a B21);

c) samopojištění – jinými slovy zachování rizika, které by mohlo být pokryto pojištěním (není pojistná smlouva, protože není smlouva s druhou stranou);

d) smlouvy (například sázkové smlouvy), na základě kterých se vyžaduje platba, pokud nastane určitá nejistá budoucí událost, avšak smluvním předpokladem platby podle těchto smluv není skutečnost, že událost negativně ovlivní pojistníka. Toto však nevylučuje specifikaci předem stanovené výplaty pro vyčíslení ztráty způsobené určitou událostí jako například smrtí nebo nehodou (viz také odstavec B13);

▼M53

e) deriváty, které vystavují jednu stranu finančnímu riziku, ale nikoli pojistnému riziku, neboť vyžadují, aby tato strana provedla platbu výhradně na základě změn jedné nebo více specifikovaných úrokových sazeb, ceny finančního nástroje, ceny komodity, změn měnového kurzu, cenového indexu, úvěrového ratingu nebo úvěrového indexu nebo jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné nebude tato proměnná specifická pro jednu stranu smlouvy viz IFRS 9);

f) záruka k úvěru (nebo akreditiv, smlouva o úvěrovém derivátu vázaném na selhání dlužníka nebo úvěrová pojistná smlouva), která vyžaduje platby i tehdy, když pojistník neutrpěl ztrátu vyplývající z toho, že dlužník neplatil splátky v termínu splatnosti (viz IFRS 9);

▼B

g) smlouvy, které vyžadují platbu na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy (obvykle se popisují jako klimatické deriváty);

h) pojistné listy proti riziku katastrofy, které zajišťují omezené výplaty jistiny, úroku nebo obojího na základě klimatické, geologické nebo jiné fyzické proměnné, která není specifická pro jednu stranu smlouvy.

▼M53

B20. Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 vytvářejí finanční aktiva nebo finanční závazky, spadají do rozsahu působnosti IFRS 9. Mimo jiné to znamená, že smluvní strany používají postup, který se někdy nazývá účtování o vkladech, které zahrnuje následující:

▼B

a) jedna strana uzná přijaté plnění jako finanční závazek, a nikoli jako výnos;

b) druhá strana uzná zaplacené plnění jako finanční aktivum, a nikoli jako náklad.

▼M52

B21. Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 nevytvoří finanční aktiva nebo finanční závazky, platí IFRS 15. Na základě IFRS 15 se výnos vykáže, jakmile účetní jednotka splní (tak jak účetní jednotka plní) závazek k plnění převodem přislíbeného zboží nebo služby zákazníkovi v částce, která odráží protihodnotu, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok.

▼B

Významné pojistné riziko

B22. Smlouva je pojistnou smlouvou pouze tehdy, pokud převádí významné pojistné riziko. Odstavce B8–B21 se zabývají pojistným rizikem. Následující odstavce pojednávají o tom, jak stanovit, zda je pojistné riziko významné.

B23. Pojistné riziko je významné tehdy a pouze tehdy, pokud by pojistná událost mohla způsobit, že pojistitel bude platit významné dodatečné plnění v jakémkoli scénáři s výjimkou takových scénářů, v nichž bude chybět obchodní smysl (tj. nemají žádný zřetelný efekt na ekonomiku transakce). Pokud budou významná dodatečná plnění splatná ve scénářích, které mají obchodní smysl, podmínka v předchozí větě může být splněna i tehdy, když bude pojistná událost vysoce nepravděpodobná nebo dokonce tehdy, když očekávaná (tj. pravděpodobnostně vážená) současná hodnota podmíněných peněžních toků je malou částí očekávané současné hodnoty všech zbývajících smluvních peněžních toků.

B24. Dodatečná plnění popsaná v odstavci B23 se vztahují k částkám, které jsou vyšší než částky, které by byly splatné, pokud by nedošlo k žádné pojistné události (s výjimkou scénářů, které postrádají obchodní smysl). Tyto dodatečné částky zahrnují náklady spojené s vyřizováním pojistných událostí a stanovením výše škod, ale nezahrnují:

a) ztrátu schopnosti účtovat pojistníkovi budoucí služby. Například ve smlouvě o životním pojištění propojeném s investicí znamená smrt pojistitele, že pojistitel již nemůže vykonávat služby správy investic a účtovat si poplatek za tyto služby. Tato ekonomická ztráta pro pojistitele však neodráží pojistné riziko, podobně jako správce podílového fondu nepřebírá pojistné riziko v souvislosti s možnou smrtí klienta. Proto není potenciální ztráta budoucích poplatků za správu investic relevantní při ocenění výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí;

b) vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy. Vzhledem k tomu, že smlouva tyto poplatky zavedla, vzdání se práva na tyto poplatky nekompenzuje pojistníkovi dříve existující riziko. Proto nejsou relevantní při stanovení výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí;

▼B

c) platbu podmíněnou událostí, která nezpůsobila pojistníkovi významnou ztrátu. Příkladem by byla smlouva, která požaduje od výstavce, aby zaplatil jeden milion měnových jednotek, pokud dojde k fyzické škodě na majetku a způsobí pojistníkovi nevýznamnou ekonomickou ztrátu jedné měnové jednotky. V této smlouvě pojistník převádí na pojistitele nevýznamné riziko ztráty jedné měnové jednotky. Zároveň smlouva vytváří nepojistné riziko, že pojistitel bude muset zaplatit 999 999 měnových jednotek, pokud dojde k určité události. Vzhledem k tomu, že pojistitel nepřijímá významné pojistné riziko od pojistníka, tato smlouva není pojistnou smlouvou;

d) možné náhrady z titulu zajištění. Tyto pojistitel účtuje odděleně.

B25. Pojistitel vyhodnotí velikost pojistného rizika smlouvu od smlouvy, a nikoli odvoláním na účetní závěrku ([1]). Pojistné riziko tedy může být významné, i když je minimální pravděpodobnost významných ztrát z celého portfolia smluv. Toto vyhodnocení jednotlivých smluv usnadní klasifikaci smlouvy jako pojistné smlouvy. Pokud je však známo, že relativně homogenní portfolio malých smluv je tvořeno smlouvami, které všechny převádějí pojistné riziko, pojistitel nemusí každou smlouvu v tomto portfoliu prověřovat, aby identifikoval nové smlouvy nederivátového typu, které převádějí nevýznamné pojistné riziko.

B26. Z odstavců B23–B25 vyplývá, že pokud se má na základě smlouvy vyplatit dávka při úmrtí, která převyšuje částku splatnou při přežití, smlouva bude pojistnou smlouvou, pokud není dodatečná dávka při úmrtí nevýznamná (posuzováno podle odvolání na smlouvu, a nikoli na celé portfolio smluv). Jak je uvedeno v odst. B24 písm. b), vzdání se práva na poplatky, k němuž by došlo při zrušení nebo odstoupení od smlouvy, není zahrnuto v tomto posouzení, pokud toto prominutí poplatků nekompenzuje pojistníkovi dříve existující riziko. Podobně smlouva o ročním důchodu, na jejímž základě se budou vyplácet pravidelné částky po zbytek života pojistníka, je pojistnou smlouvou, pokud souhrnné splátky podmíněné životem nejsou nevýznamné.

B27. Odstavec B23 se týká dodatečných dávek. Tyto dodatečné dávky by mohly zahrnovat požadavek platit dávky dříve, pokud by pojistná událost nastala dříve a platba by nebyla upravena o časovou hodnotu peněz. Příkladem je celoživotní pojistka na pevně stanovenou částku (jinými slovy, pojistka, která poskytuje pevně stanovenou dávku při úmrtí bez uvedení konce platnosti pojistného krytí). Je jisté, že pojistník zemře, ale datum jeho smrti jisté není. Pojistitel utrpí ztrátu z těch jednotlivých smluv, když pojistník zemře předčasně, i kdyby nevznikla celková ztráta za celé portfolio smluv.

B28. Pokud bude pojistná smlouva rozdělena na depozitní a pojistnou složku, významnost převodu pojistného rizika se hodnotí vůči pojistné složce. Významnost pojistného rizika převáděného vloženým derivátem se hodnotí vůči vloženému derivátu.

([1]) Pro tyto účely tvoří jedinou smlouvu takové smlouvy, které byly zároveň uzavřeny s jedinou protistranou (nebo smlouvy, které jsou jinak vzájemně závislé).

▼B

Změny v úrovni pojistného rizika

B29. Některé smlouvy nepřevádějí jakékoli pojistné riziko na pojistitele při uzavření smlouvy, i když se pojistné riziko převádí později. Příkladem bude smlouva, která poskytuje konkrétní investiční návratnost a zahrnuje pro pojistníka možnost použít výnosy z investice při splatnosti k nákupu životem podmíněného plnění v současných sazbách anuity, které pojistitel účtuje ostatním novým příjemcům důchodu, když pojistník uplatní své právo. Smlouva nepřevádí žádné pojistné riziko na pojistitele, dokud není uplatněno právo, protože pojistitel má svobodnou možnost ocenit anuitu na bázi, která odráží pojistné riziko převedené na pojistitele v dané době. Pokud však smlouva specifikuje sazby ročních splátek (nebo bázi pro stanovení ročních splátek), pojistné riziko se převádí na pojistitele již při uzavření smlouvy.

B30. Smlouva, která je klasifikována jako pojistná smlouva, zůstává pojistnou smlouvou, dokud neskončí nebo nevyprší platnost veškerých práv a závazků.

▼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 *peněžotvorných jednotek*, jednou

[1] V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti jsou dlouhodobými aktivy taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž zpětná ziskatelnost 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.

Peněžotvorná 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 penězotvornou 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

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).

▼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;

c) proč účetní jednotka dospěla k závěru, že transakční cena není nejlepším důkazem reálné hodnoty, včetně popisu důkazů, které dokládají tuto reálnou hodnotu.

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;

▼M53

b) [zrušen]

▼B

c) u smluv obsahujících prvky dobrovolné účasti (jak je popsáno v IFRS 4), jestliže není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto smluvního prvku.

▼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

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.

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.

▼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.

B11D. Částky, které jsou předmětem smluv zveřejněných v analýze splatnosti podle odstavce 39(a) a (b), představují smluvní nediskontované peněžní toky, jako např.:

a) hrubé závazky z finančního leasingu (před odečtením finančních poplatků);

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

2.1. Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

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*.

b) práv a závazků z leasingu, které se účtují podle IAS 17 Leasingy. Avšak:

i) pro pohledávky z leasingu zaúčtované pronajímatelem platí požadavky na odúčtování a znehodnocení podle tohoto standardu;

ii) pro závazky z finančního leasingu zaúčtované nájemcem platí požadavky na odúčtování podle tohoto standardu a

iii) pro deriváty vložené do leasingových smluv platí požadavky tohoto standardu týkající se vložených derivátů.

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).

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.

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.

▼M53

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.

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).

▼M53

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.

Zjednodušený přístup k obchodním pohledávkám, smluvním aktivům a pohledávkám z leasingu

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:

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;

b) pohledávky z leasingu, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IAS 17, 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.

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

▼M53

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.

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.

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.

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.

▼M53

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.

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.

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

▼M53

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.

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

▼M53

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.

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).

▼**M53**

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.

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.

▼**M53**

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.

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.

▼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;

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.

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.

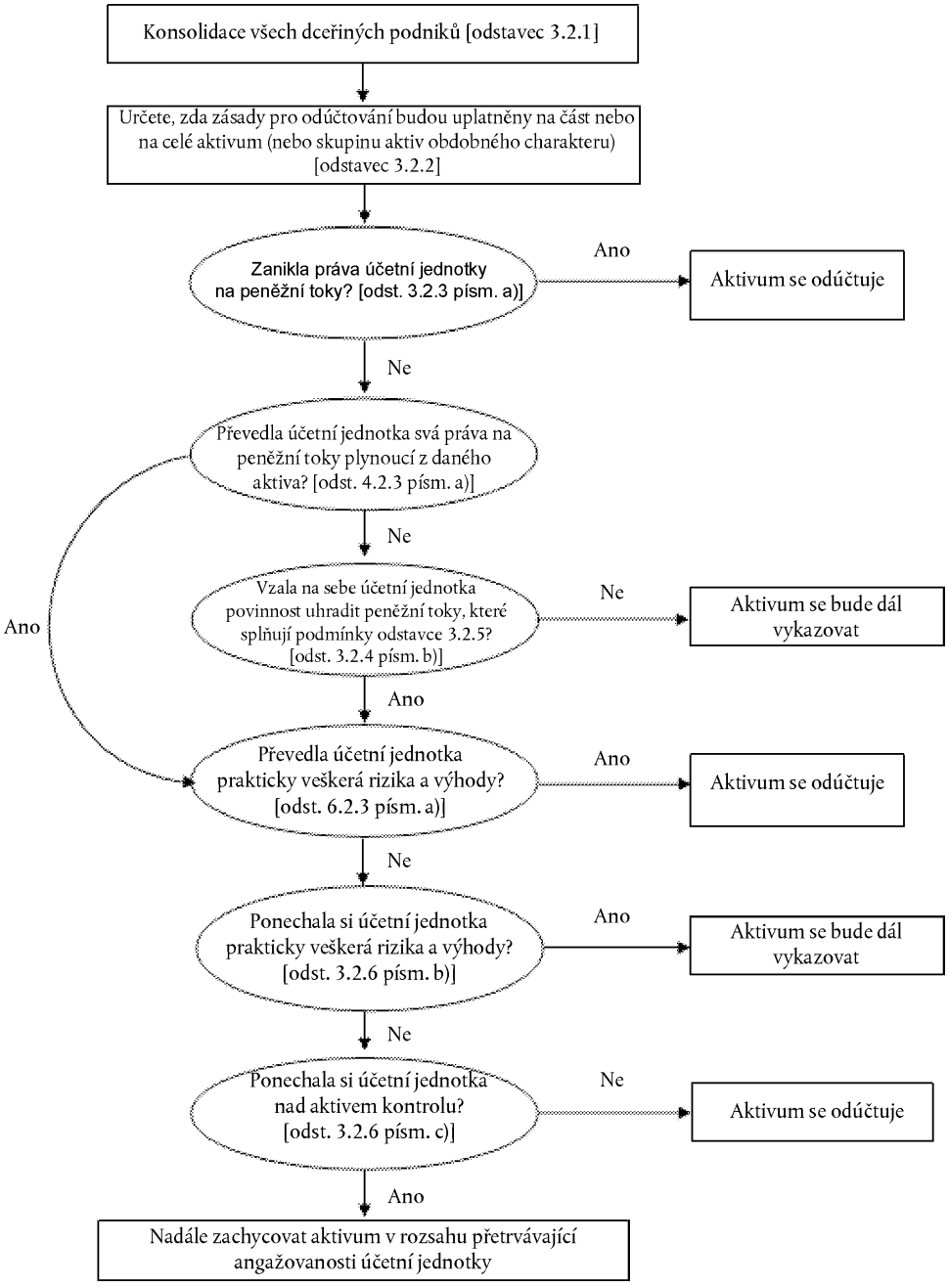
B3.1.5 Datum sjednání je datem, kdy se účetní jednotka zaváže koupit nebo prodat aktivum. Datum sjednání obchodu je datem a) zaúčtování aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu sjednání a b) odúčtování prodaného aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty 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.

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. 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 do 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 odepisovat 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)

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.

▼M53

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 úrok z nesplacené částky jistiny, které mohou obsahovat přiměřenou dodatečnou 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 dodatečnou kompenzaci za dřívější ukončení smlouvy; a

c) v době, kdy účetní jednotka provede prvotní zaúčtování finančního aktiva, není reálná hodnota předčasně splaceného prvku významná.

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.

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).

▼M53

Nástroj	Analýza
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.) 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,

▼M53

Nástroj	Analýza
	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. 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.“	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. 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.

▼M53

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. 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.).

▼**M53**

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.

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

▼M53

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

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

▼M53

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.

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.

▼**M53**

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):

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.

▼**M53**

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 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.

▼M53

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).

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.

▼**M53**

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;

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 dobou 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.

▼M53

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.

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.

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 nebude účetní jednotka účtovat o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy:

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;

f) vložený derivát u smluv o pronájmu úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud je 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) podmíněná část nájemného na základě souvisejících tržeb nebo iii) podmíněná část nájemného na základě měnící se úrokové míry;

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.

B5.5.34 Při vyčíslení opravné položky u pohledávky vyplývající z leasingu by peněžní toky použité k určení očekávaných úvěrových ztrát měly být v souladu s peněžními toky použitými k ocenění této pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IAS 17 *Leasingy*.

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.

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 IAS 17.

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

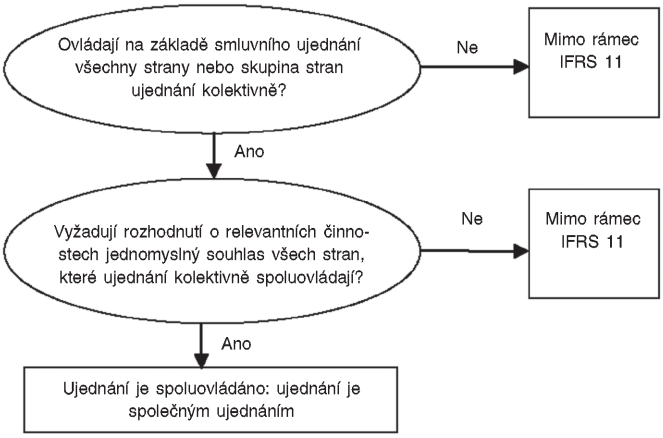
Předpokládejme, že v ujednání má strana A i B po 35 %ech hlasovacích práv a zbývajících 30 % je rozděleno mezi mnoho dalších stran. Rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje schválení nadpoloviční většinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládají dané ujednání pouze tehdy, pokud smluvní ujednání 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.

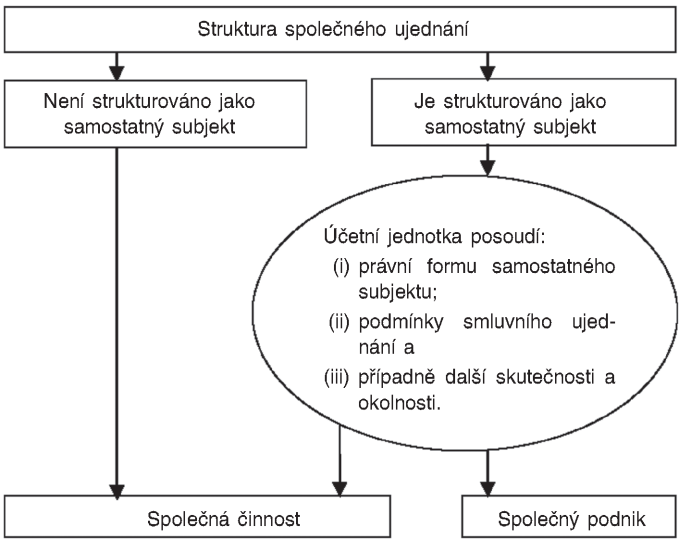
B20 Zda je daná strana spoluprovozovatelem nebo spoluvlastníkem, závisí na právech této strany na aktiva a jejích povinnostech ze závazků vztahujících se k ujednání, které jsou součástí samostatného subjektu.

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.

Příklad použití

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.

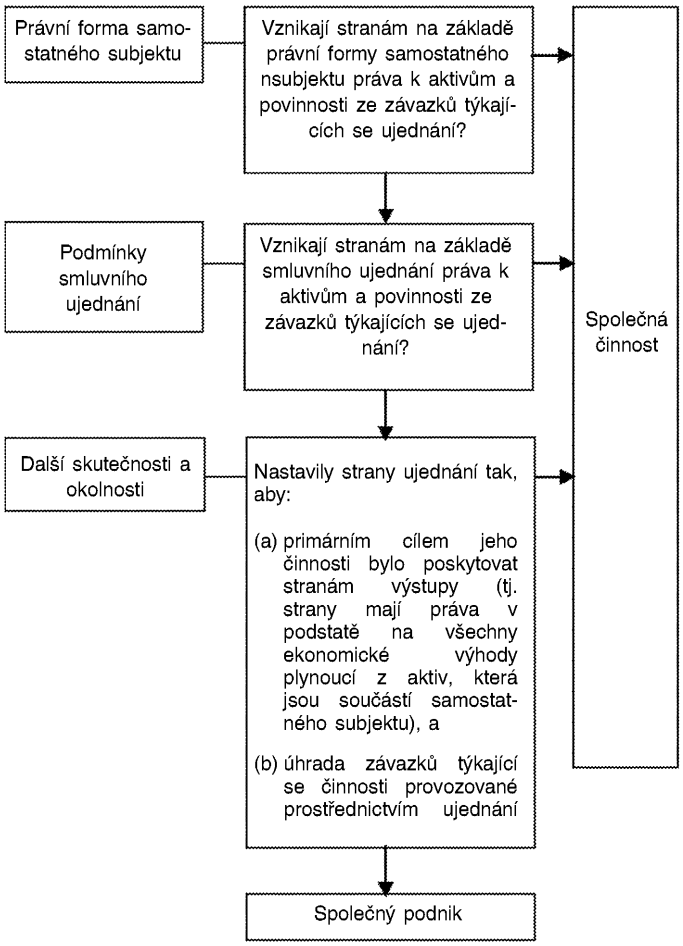
Tyto skutečnosti a okolnosti indikují, že ujednání je společnou činností. Výsledek klasifikace společného ujednání za těchto okolností by se nezměnil, ani kdyby strany svůj podíl na výstupu samy nevyužily v následném výrobním procesu a tento svůj podíl na výstupu by místo toho prodaly třetím stranám.

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.

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.

▼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.

▼M37

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.

▼M58

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.

▼M58

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.

▼M58

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.**

6 Požadavky tohoto IFRS na oceňování a zveřejňování se nevztahují na následující transakce:

(a) transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie v oblasti působnosti IFRS 2 *Úhrada vázaná na akcie*;

(b) leasing v oblasti působnosti IAS 17 *Leasingy* a

(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	Pravděpodob-nost	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.

▼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

5. Účetní jednotka použije tento standard na všechny smlouvy se zákazníky s výjimkou následujících:

a) leasingových smluv, které spadají do rozsahu působnosti IAS 17 *Leasingy;*

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

▼M54

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

▼M54

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.

▼M54

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.

97. Náklady, které se vztahují přímo ke smlouvě (nebo ke konkrétní očekávané smlouvě), zahrnují kterékoli z následujících položek:

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);

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 a zařízení užívaných při plnění smlouvy);

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.

▼M54

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);

▼M54

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

▼M54

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.

▼**M54**

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;

▼M54

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

▼M54

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.

▼M54

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

▼M54

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:

▼M54

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.

▼M54

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.

▼M54

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).

▼M54

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

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 IAS 17 *Leasingy,* pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva; nebo

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

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 IAS 17.

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

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

▼M54

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.

▼M54

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.

▼M54

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).

▼M54

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).

▼M54

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.*

▼B

IFRIC INTERPRETACE 1

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích

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 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*.

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

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 a

   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:

   a) změna v odhadovaném odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch (např. peněžní toky), která se požaduje pro vypořádání závazku;

▼B

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.

▼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

▼M9

INTERPRETACE IFRIC 12

Ujednání o poskytování licencovaných služeb

ODKAZY

— *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*

— IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

— IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování informací*

▼M53

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*

▼M9

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

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*

— IAS 17 *Leasingy*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*

— IAS 23 *Výpůjční náklady*

— IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování*

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

— IAS 38 *Nehmotná aktiva*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*

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

SOUVISLOSTI

1 V mnoha zemích je infrastruktura pro poskytování veřejných služeb (např. silnice, mosty, tunely, věznice, nemocnice, letiště, rozvody vody, energetické a telekomunikační sítě) tradičně budována, provozována a udržována veřejným sektorem a financována prostřednictvím přidělených částek z veřejných rozpočtů.

▼M9

2 V některých zemích vlády zavedly smluvní ujednání o poskytování služeb s cílem zajistit účast soukromého sektoru na budování, financování, provozování a údržbě takovéto infrastruktury. Tato infrastruktura může během doby platnosti ujednání o poskytování služeb již existovat nebo být teprve budována. Ujednání, na něž se vztahuje tato interpretace, typicky zahrnují subjekt soukromého sektoru (provozovatele), který infrastrukturu používanou k poskytování veřejných služeb buduje či modernizuje (např. zvyšuje její kapacitu) a který tuto infrastrukturu po určitou stanovenou dobu provozuje a udržuje. Po dobu platnosti ujednání je provozovatel za své služby placen. Ujednání se řídí smlouvou, která stanoví normy výkonu, mechanismy úpravy cen a ustanovení o rozhodování sporů. Tato ujednání jsou často popisována jako ujednání o poskytování licencovaných služeb v souvislosti s „dočasným komerčním provozováním stavebního díla“, „dočasným komerčním provozováním rekonstruovaného stavebního díla“ nebo „přenesením odpovědnosti z veřejného sektoru na soukromý sektor“.

3 Charakteristickým znakem těchto ujednání o poskytování služeb je povaha veřejné služby, co se týká závazku, jenž provozovatel přijímá. Služby spojené s infrastrukturou mají být poskytovány veřejnosti bez ohledu na totožnost strany, která služby poskytuje. Ujednání o poskytování služeb provozovatele smluvně zavazují, aby poskytoval služby veřejnosti v zastoupení subjektu veřejného sektoru. Další společné znaky jsou tyto:

a) stranou, která poskytování služeb zadává (dále jen „zadavatel“), je subjekt veřejného sektoru, včetně vládních orgánů, nebo subjekt soukromého sektoru, na nějž byla přenesena odpovědnost za poskytování služeb;

b) provozovatel je odpovědný přinejmenším za určitou část správy infrastruktury a navazující služby a nejedná pouze jako zástupce zadavatele;

c) smlouva stanoví počáteční ceny, které mají být provozovatelem vybírány, a reguluje úpravy těchto cen během doby platnosti ujednání o poskytování služeb;

d) provozovatel je povinen na konci doby platnosti ujednání předat zadavateli infrastrukturu ve stanoveném stavu za malou či nezvýšenou protihodnotu, bez ohledu na to, která strana infrastrukturu původně financovala.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4 Tato interpretace poskytuje návod k účetnímu zachycení ujednání o poskytování licencovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor na straně provozovatelů.

5 Tato interpretace se vztahuje na ujednání o poskytování licencovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor, pokud:

a) zadavatel kontroluje nebo reguluje, jaké služby musí provozovatel prostřednictvím infrastruktury poskytovat, komu je musí poskytovat a za jakou cenu; a

b) na konci doby platnosti ujednání zadavatel kontroluje (z titulu vlastnictví, bezprostředního nároku na užívání či jinak) významný zbývající podíl na infrastruktuře.

6 Infrastruktura používaná v ujednáních o poskytování licencovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor po celou svou dobu životnosti („aktiva během celé doby životnosti“) podléhá této interpretaci, jsou-li splněny podmínky odst. 5 písm. a). Odstavce AG1–AG8 poskytují návod k zjištění, zda a nakolik se tato interpretace vztahuje na ujednání o poskytování licencovaných služeb převedených z veřejného sektoru na soukromý sektor.

▼M9

7 Tato interpretace se vztahuje na:

a) infrastrukturu, kterou provozovatel vybuduje nebo získá od třetí strany za účelem ujednání o poskytování služeb; a

b) stávající infrastrukturu, k níž zadavatel umožňuje provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb.

8 Tato interpretace nestanoví vykazování infrastruktury, která byla provozovatelem držena a účtována jako pozemky, budovy a zařízení před uzavřením ujednání o poskytování služeb. Na tuto infrastrukturu se vztahují požadavky IFRS na odúčtování (stanovené v IAS 16).

9 Tato interpretace nestanoví účetní zachycení na straně zadavatelů.

PŘEDMĚT

10 Tato interpretace stanoví obecné zásady uznávání a vyčíslování povinností a souvisejících práv v ujednáních o poskytování licencovaných služeb. Požadavky na zveřejňování informací o ujednáních o poskytování licencovaných služeb jsou uvedeny v SIC-29 *Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb*. Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:

a) způsob řešení práv provozovatele na infrastrukturu;

b) uznání a vyčíslení protihodnoty v rámci ujednání;

c) služby spojené s vybudováním nebo modernizací;

d) služby spojené s provozem;

e) výpůjční náklady;

f) následné účetní zachycení finančního a nehmotného aktiva; a

g) položky poskytnuté provozovateli zadavatelem.

ŘEŠENÍ

Způsob řešení práv provozovatele na infrastrukturu

11 Infrastruktura, na niž se vztahuje tato interpretace, se neúčtuje jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele, jelikož smluvní ujednání o poskytování služeb nepřevádí na provozovatele právo kontrolovat užívání infrastruktury pro poskytování veřejných služeb. V souladu s podmínkami stanovenými ve smlouvě má provozovatel přístup k provozování infrastruktury za účelem poskytování veřejných služeb jménem zadavatele.

Uznání a vyčíslení protihodnoty v rámci ujednání

12 Podle podmínek smluvních ujednání, na něž se vztahuje tato interpretace, provozovatel jedná jako zadavatel služeb. Provozovatel vybuduje nebo modernizuje infrastrukturu používanou k poskytování veřejných služeb (služby spojené s výstavbou nebo modernizací) a tuto infrastrukturu po stanovenou dobu provozuje a udržuje (služby spojené s provozem).

▼M52

13 Provozovatel zaúčtuje a ocení výnos za služby, které poskytuje, v souladu s IFRS 15. Následný účetní postup se řídí povahou protihodnoty. Vykazování obdržené protihodnoty jako finančního aktiva a jako nehmotného aktiva je podrobně popsáno v odstavcích 23–26.

Služby výstavby nebo zdokonalení

14 Provozovatel vykazuje služby výstavby nebo zdokonalení v souladu s IFRS 15.

Protihodnota poskytnutá provozovateli poskytovatelem

15 Poskytuje-li provozovatel služby výstavby nebo zdokonalení, protihodnota, kterou provozovatel obdrží či má obdržet, se účtuje v souladu s IFRS 15. Protihodnotou mohou být nároky na:

▼M9

a) finanční aktivum, nebo

b) nehmotné aktivum.

16 Provozovatel uzná finanční aktivum, pokud má za služby spojené s výstavbou bezpodmínečný smluvní nárok na obdržení peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva od zadavatele či na jeho příkaz; zadavatel má jen malou (či nemá žádnou) volnost jednání, pokud jde o neuhrazení této platby, obvykle proto, že dohoda je vymahatelná právní cestou. Provozovatel má bezpodmínečný nárok na obdržení peněžních prostředků, pokud zadavatel provozovateli smluvně zaručuje výplatu a) stanovených nebo určitelných částek nebo b) případného schodku mezi částkami obdrženými od uživatelů veřejné služby a stanovenými nebo určitelnými částkami, a to i v případě, že platba je závislá na tom, že provozovatel zajistí, aby infrastruktura splňovala stanovené požadavky na kvalitu nebo účinnost.

17 Provozovatel uzná nehmotné aktivum, pokud získá právo (oprávnění) účtovat uživatelům poplatky za veřejnou službu. Právo účtovat uživatelům poplatky za veřejnou službu není bezpodmínečným nárokem na obdržení peněžních prostředků, jelikož částky jsou závislé na rozsahu, v jakém veřejnost danou službu využívá.

▼M52

18 Obdrží-li provozovatel platbu za služby spojené s vybudováním částečně jako finanční aktivum a částečně jako nehmotné aktivum, je nutno vykazovat každou složku protihodnoty provozovatele samostatně. Protihodnota, kterou provozovatel obdrží nebo má obdržet za obě složky, se prvotně účtuje v souladu s IFRS 15.

19 Povaha protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje provozovateli, se stanoví odkazem na smluvní podmínky a příslušné smluvní právo, pokud existuje. Povaha protihodnoty určuje následné účtování, jak je uvedeno v odstavcích 23–26. Oba typy protihodnoty jsou však v období poskytování služeb výstavby nebo zdokonalení v souladu se standardem IFRS 15 klasifikovány jako smluvní aktiva.

▼M52

Služby spojené s provozem

20 Provozovatel vykazuje služby spojené s provozem v souladu s IFRS 15.

▼M9

Smluvní povinnosti obnovit infrastrukturu na stanovené úrovni provozuschopnosti

21 Provozovatel může mít smluvní povinnosti, které musí splnit jako podmínku licence, týkající se a) udržování infrastruktury na stanovené úrovni provozuschopnosti nebo b) uvedení infrastruktury do určeného stavu před jejím předáním zadavateli na konci ujednání o poskytování služeb. Tyto smluvní povinnosti týkající se udržování nebo obnovení infrastruktury s výjimkou případné modernizace (viz odstavec 14) se uznávají a vyčíslují v souladu s IAS 37, tj. podle nejlepšího odhadu nákladů, které by byly nezbytné ke splnění stávající povinnosti k rozvahovému dni.

Výpůjční náklady vzniklé provozovateli

22 V souladu s IAS 23 se výpůjční náklady přiřaditelné takovémuto ujednání uznávají jako náklad v období, v němž vznikly, ledaže má provozovatel smluvní nárok na obdržení nehmotného aktiva (právo účtovat poplatky uživatelům veřejné služby). V tomto případě se výpůjční náklady přiřaditelné ujednání musí v průběhu fáze ujednání související s výstavbou kapitalizovat v souladu s uvedeným standardem.

Finanční aktivum

▼M53

23 Na finanční aktivum uznané podle odstavců 16 a 18 se vztahuje IAS 32 a IFRS 7 a 9.

24 Částka splatná poskytovatelem nebo na jeho příkaz se vykazuje v souladu s IFRS 9 jako oceněná:

a) naběhlou hodnotou;

b) reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku; nebo

c) reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

25 Pokud se částka splatná poskytovatelem oceňuje naběhlou hodnotou nebo reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku, je podle IFRS 9 nutno vykázat úrok vypočtený pomocí metody efektivní úrokové míry do zisku nebo ztráty.

▼M9

Nehmotné aktivum

26 Na nehmotné aktivum uznané v souladu s odstavci 17 a 18 se použije IAS 38. Odstavce 45–47 IAS 38 poskytují návod k oceňování nehmotných aktiv získaných směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva, případně za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv.

▼M52

Položky poskytnuté provozovateli poskytovatelem

27 V souladu s odstavcem 11 nejsou položky infrastruktury, k nimž poskytovatel umožňuje provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb, účtovány jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele. Poskytovatel může poskytnout provozovateli rovněž jiné položky, které si provozovatel může ponechat nebo s nimi podle své vůle obchodovat. Tvoří-li takováto aktiva součást protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje za služby, nejedná se o státní dotace, jak jsou definovány v IAS 20. Namísto toho se účtují jako součást transakční ceny podle definice v IFRS 15.

▼M9

DATUM ÚČINNOSTI

28 Účetní jednotka použije tuto interpretaci v ročním účetním období počínajícím 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci v období, které začalo před 1. lednem 2008, musí tuto skutečnost uvést.

▼M52

28D Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavce 13–15, 18–20 a 27. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼M53

28E IFRS 9 vydaný v červenci 2014 změnil odstavce 23–25 a zrušil odstavce 28 A–28C. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 9.

▼M9

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

29 S výhradou odstavce 30 se změny v účetních pravidlech uplatňují v souladu se standardem IAS 8, tj. zpětně.

30 Nemůže-li provozovatel v případě konkrétního ujednání o poskytování služeb použít tuto interpretaci zpětně na počátku nejstaršího vykazovaného období, pak:

a) uzná finanční a nehmotná aktiva, která existovala na počátku nejstaršího vykazovaného období;

b) použije předchozí účetní hodnoty těchto finančních a nehmotných aktiv (které však byly dříve klasifikovány) jako jejich účetní hodnoty k danému dni; a

c) testuje finanční a nehmotná aktiva uznaná k danému dni na snížení hodnoty, ledaže to není proveditelné, v tomto případě se částky testují na snížení hodnoty k počátku běžného období.

Dodatek A

NÁVOD K POUŽITÍ

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace.

Rozsah působnosti (odstavec 5)

AG1 Odstavec 5 této interpretace stanoví, že se na infrastrukturu vztahuje tato interpretace, platí-li následující podmínky:

a) zadavatel kontroluje nebo reguluje, jaké služby musí provozovatel prostřednictvím infrastruktury poskytovat, komu je musí poskytovat a za jakou cenu a

▼M9

b) na konci doby platnosti ujednání zadavatel kontroluje (z titulu vlastnictví, bezprostředního nároku na užívání či jinak) významný zbývající podíl na infrastruktuře.

AG2 Kontrola nebo regulace uvedená v podmínce a) se může uskutečňovat na základě smlouvy či jinak (např. prostřednictvím regulačního orgánu) a zahrnuje situaci, kdy veškerý výstup kupuje zadavatel, jakož i situaci, kdy veškerý výstup nebo jeho část kupují jiní uživatelé. Při uplatňování této podmínky se zadavatel a případné strany ve spojení posuzují společně. Je-li zadavatelem subjekt veřejného sektoru, považují se pro účely této interpretace za strany ve spojení se zadavatelem veřejný sektor jako celek spolu s případnými regulačními orgány jednajícími ve veřejném zájmu.

AG3 Pro účely podmínky a) nemusí zadavatel cenu kontrolovat úplně: postačuje, aby cena byla regulována zadavatelem, smlouvou nebo regulačním orgánem, např. limitujícím mechanismem. Podmínka se však použije na podstatu příslušné smlouvy. Nepodstatné rysy, např. horní cenový limit, který se uplatňuje pouze v ojedinělých případech, se neberou v úvahu. Naopak, pokud má smlouva za cíl např. poskytnout provozovateli volnost při stanovování cen, avšak nadměrný zisk se vrací zadavateli, výnos provozovatele je omezen a podmínka testu týkající se kontroly cen je splněna.

AG4 Pro účely podmínky b) by kontrola zadavatele nad významným zbývajícím podílem měla omezit schopnost provozovatele infrastrukturu prodat či dát do zástavy a rovněž zajistit zadavateli trvalé právo na užívání po celou dobu platnosti ujednání. Zbývajícím podílem na infrastruktuře je odhadovaná současná hodnota infrastruktury ve stáří a stavu, jež se očekávají na konci doby platnosti ujednání.

AG5 Kontrola by se měla odlišovat od správy. Pokud si zadavatel ponechá jak určitý stupeň kontroly popsaný v odst. 5 písm. a), tak i významný zbývající podíl na infrastruktuře, provozovatel infrastrukturu pouze spravuje jménem zadavatele (i když v mnoha případech může mít při manažerském rozhodování značnou volnost).

AG6 Podmínky a) a b) společně určují, kdy je infrastruktura (včetně případného potřebného nahrazení (viz odstavec 21)) kontrolována zadavatelem během celé ekonomické životnosti. Pokud např. provozovatel musí v době platnosti ujednání nahradit část určité položky infrastruktury (např. svrchní vrstvu vozovky nebo střechu budovy), položka infrastruktury se bere v úvahu jako celek. Podmínka b) je tudíž splněna pro celou infrastrukturu, včetně části, která je nahrazena, pokud zadavatel kontroluje významný zbývající podíl na konečné náhradě této části.

AG7 Někdy je užívání infrastruktury částečně regulováno způsobem popsaným v odst. 5 písm. a) a částečně neregulováno. Tato ujednání však mají řadu rozmanitých forem:

▼**M9**

a) infrastruktura, která je fyzicky oddělitelná a lze ji provozovat nezávisle a která splňuje definici penězotvorné jednotky uvedenou v IAS 36, se analyzuje samostatně, pokud se užívá zcela k neregulovaným účelům. To může platit např. pro soukromý trakt nemocnice, přičemž zbývající část nemocnice zadavatel užívá k ošetřování pacientů z řad veřejnosti;

b) jsou-li čistě vedlejší činnosti (např. nemocniční prodejna) neregulovány, testy kontroly se použijí, jako kdyby tyto služby neexistovaly, poněvadž v případech, kdy zadavatel kontroluje služby způsobem popsaným v odstavci 5, existence vedlejších činností nesnižuje kontrolu zadavatele nad infrastrukturou.

AG8 Provozovatel může mít právo užívat oddělitelnou infrastrukturu popsanou v odstavci AG7 písm. a) nebo zařízení užívaná k poskytování vedlejších neregulovaných služeb popsaných v odst. AG7 písm. b). V obou případech může mezi zadavatelem a provozovatelem v podstatě existovat leasing; je-li tomu tak, vykazuje se v souladu s IAS 17.

▼M3

INTERPRETACE IFRIC 13

Zákaznické věrnostní programy

ODKAZY

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

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

▼M33

— IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou.*

▼M3

VÝCHODISKA

1 Účetní jednotky využívají zákaznické věrnostní programy, aby podnítily své zákazníky nakupovat jejich zboží a služby. Jestliže zákazník nakoupí zboží nebo služby, jednotka mu přizná věrnostní kredity (často označované jako „body“). Zákazník může proměnit tyto věrnostní kredity za takové odměny, jako jsou zboží a služby zdarma nebo se slevou.

2 Věrnostní programy fungují mnoha způsoby. Zákazníci musí například nasbírat stanovený minimální počet nebo stanovenou minimální hodnotu věrnostních kreditů před tím, než je mohou proměnit. Věrnostní kredity mohou být udíleny za individuální nákupy, hromadné nákupy nebo za nepřetržitou věrnost zákazníka po určité období. Účetní jednotka může zákaznický věrnostní program provozovat sama nebo se může zapojit do programu spravovaného třetí stranou. Nabízenými odměnami mohou být zboží a služby dodávané přímo jednotkou a/nebo práva obdržet zboží a služby od třetích stran.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3 Tato interpretace se použije na zákaznické věrnostní kredity, které:

(a) účetní jednotka přiznává svým zákazníkům jako část prodejní transakce, tj. prodeje zboží, poskytování služeb nebo užití aktiv účetní jednotky zákazníkem; a které

(b) po splnění jakýchkoliv dalších kvalifikačních podmínek mohou být zákazníkem v budoucnu proměněny za zboží a služby zdarma nebo se slevou.

Tato interpretace upravuje účetnictví těch jednotek, které přiznávají věrnostní kredity svým zákazníkům.

PŘEDMĚT SPORU

4 Předmětem sporu, který řeší tato interpretace, je:

(a) posouzení, zda závazek jednotky poskytnout v budoucnu zboží a služby zdarma nebo se slevou („odměny“) uznat a ocenit:

(i) přiřazením části přijaté nebo nárokované protihodnoty z prodejní transakce věrnostním kreditům a odložit uznání výnosu (použití odstavce 13 IAS 18); nebo

(ii) vytvořením rezervy ve výši odhadovaných budoucích nákladů na dodání odměn (použití odstavce 19 IAS 18); a

(b) v případě přiřazení protihodnoty věrnostním kreditům posouzení:

(i) jakou část protihodnoty přiřadit věrnostním kreditům;

▼M3

(ii) v kterém okamžiku uznat výnos; a

(iii) jakou částkou ocenit výnos, jestliže odměny dodává třetí strana.

ŘEŠENÍ

5 Jednotka použije odstavec 13 IAS 18 a bude účtovat o věrnostních kreditech jako o samostatně identifikovatelných složkách prodejních transakcí, ve kterých byly věrnostní kredity přiznány („výchozí prodej“). Reálná hodnota protihodnoty přijaté nebo nárokované v rámci výchozího prodeje je přiřazena mezi věrnostní kredity a ostatní složky prodeje.

▼M33

6 Částka protihodnoty přiřazená věrnostním kreditům se určí s odkazem na jejich reálnou hodnotu.

▼M3

7 Jestliže účetní jednotka dodává odměny sama, zachytí výnos přiřazený věrnostním kreditům v okamžiku, ve kterém splní své závazky dodat odměny z titulu využitých věrnostních kreditů. Částka zachyceného výnosu vychází z poměru počtu věrnostních kreditů, které byly proměněny za odměny, k celkovému počtu věrnostních kreditů, o kterých se očekává, že budou využity.

8 Jestliže odměny dodává třetí strana, účetní jednotka posoudí, zda protihodnotu přiřazenou věrnostním kreditům přijímá na svůj vlastní účet (tj. účetní jednotka je v transakci mandantem) nebo na účet třetí strany (tj. účetní jednotka je v transakci zprostředkovatelem pro třetí stranu).

(a) Jestliže přijímá protihodnotu na účet třetí strany, účetní jednotka:

(i) ocení svůj výnos ve výši čisté částky, kterou si ponechává na svůj účet, tj. v částce rozdílu mezi protihodnotou přiřazenou věrnostním kreditům a částkou dluženou třetí straně za dodání odměn; a

(ii) uzná tuto čistou částku jako výnos v okamžiku, ve kterém je třetí strana povinna dodat odměny a oprávněna obdržet za to protihodnotu. Tyto událostí mohou nastat, jakmile jsou přiznány věrnostní kredity. Jestliže si však zákazník může vybrat, zda bude požadovat odměny buď od účetní jednotky nebo od třetí strany, mohou tyto události nastat až tehdy, když si zákazník zvolí, že bude požadovat odměny od třetí strany.

(b) Jestliže přijímá protihodnotu na svůj vlastní účet, účetní jednotka ocení svůj výnos ve výši hrubé částky protihodnoty přiřazené věrnostním kreditům a výnos uzná v okamžiku splnění svých závazků dodat odměny.

9 Smlouvy účetní jednotky se stanou nevýhodnými, jestliže se v libovolném okamžiku očekává, že nevyhnutelné náklady plynoucí ze závazků dodat odměny převýší protihodnotu obdrženou nebo nárokovanou za tyto odměny (tj. protihodnotu přiřazenou věrnostním kreditům v okamžiku výchozího prodeje, která ještě nebyla uznána jako výnos, plus jakoukoliv protihodnotu nárokovanou v okamžiku, když zákazník využije věrnostní kredity). Závazek ve výši tohoto rozdílu se zachytí v souladu s IAS 37. Potřeba uznat takový závazek může vzniknout v důsledku zvýšení očekávaných nákladů na dodání odměn, např. když účetní jednotka upřesní svá očekávání ohledně počtu věrnostních kreditů, které budou využity.

▼M3

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHOD

10 Pro účetní jednotky je tato interpretace platná pro roční účetní období počínající 1. červencem 2008 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci v období před 1. červencem 2008, pak tuto skutečnost zveřejní.

▼M29

10A *Zdokonalení IFRS* vydaná v květnu 2010 změnila odstavec AG2. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období začínající 1. ledna 2011 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto změnu pro dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M33

10B IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil odstavce 6 a AG1–AG3. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.

▼M3

11 Změny v účetních pravidlech budou vykázány podle požadavků IAS 8.

Dodatek

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí interpretace.

Ocenění věrnostních kreditů reálnou hodnotou

▼M33

AG1 Odstavec 6 řešení požaduje, aby částka protihodnoty přiřazená věrnostním kreditům byla oceněna odkazem na jejich reálnou hodnotu. Pokud není k dispozici kótovaná tržní cena pro stejný věrnostní kredit, reálná hodnota musí být stanovena za použití jiné techniky ocenění.

AG2 Účetní jednotka může reálnou hodnotu věrnostních kreditů stanovit odkazem na reálnou hodnotu odměn, za které mohou být proměněny. Reálná hodnota věrnostních kreditů bere v úvahu případně následující faktory:

(a) výše slev nebo pobídek, které by jinak byly nabídnuty zákazníkům, kteří nezískali věrnostní kredity z výchozího prodeje;

(b) podíl věrnostních kreditů, u kterých účetní jednotka neočekává, že budou zákazníky využity; a

(c) riziko neplnění závazků.

Jestliže si zákazníci mohou vybrat z rozdílných odměn, reálná hodnota věrnostních kreditů odráží reálnou hodnotu dostupných odměn váženou poměrnou četností, s kterou každá odměna bude podle očekávání účetní jednotky vybrána.

AG3 V některých případech mohou být použity jiné techniky ocenění. Jestliže například třetí strana dodává odměny a účetní jednotka platí třetí straně za každý přiznaný věrnostní kredit, účetní jednotka může stanovit reálnou hodnotu věrnostních kreditů odkazem na částku, kterou platí třetí straně, zvýšenou o přiměřenou ziskovou marži. Při výběru a použití techniky ocenění, která splňuje požadavky odstavce 6 řešení a která je za daných okolností nejvhodnější, je potřeba postupovat na základě individuálního posouzení.

▼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.

▼**M13**

INTERPRETACE IFRIC 15

Dohody o výstavbě nemovitostí

ODKAZY

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

— IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*

— IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

— IFRIC 12 *Ujednání o koncesovaných službách*

— IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*

VÝCHODISKA

1 V odvětví nemovitostí mohou účetní jednotky, které provádějí výstavbu nemovitostí přímo nebo prostřednictvím subdodavatelů, uzavírat dohody s jedním nebo více kupujícími před dokončením výstavby. Tyto dohody mají nejrůznější formy.

2 Například účetní jednotky, které provádějí výstavbu nemovitostí určených k bydlení, mohou začít nabízet na trhu jednotlivé jednotky (byty nebo domy) „na papíře“, tedy zatímco výstavba ještě probíhá, nebo dokonce ještě před jejím zahájením. Každý kupující uzavře s účetní jednotkou dohodu o pořízení určité jednotky, až bude připravena k užívání. Kupující obvykle platí účetní jednotce zálohu, která je vratná pouze tehdy, pokud účetní jednotka nedodá dokončenou jednotku v souladu se smluvenými podmínkami. Doplatek kupní ceny je obvykle účetní jednotce uhrazen pouze při splnění zakázky, když kupující získá vlastnictví jednotky.

3 Účetní jednotky, které provádějí výstavbu komerčních nebo průmyslových nemovitostí, mohou vstupovat do ujednání s jedním kupujícím. Kupující může být povinen provádět průběžné platby v době mezi prvotní dohodou a splněním zakázky. Výstavba může probíhat na pozemku, který kupující vlastní nebo si ho pronajme před zahájením výstavby.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4 Tato interpretace se použije pro vykazování výnosů a souvisejících nákladů účetními jednotkami, které se zabývají výstavbou nemovitostí buď přímo nebo prostřednictvím subdodavatelů.

5 Dohody, které jsou v rozsahu působnosti této interpretace, jsou dohody o výstavbě nemovitostí. Navíc k výstavbě nemovitostí mohou tyto dohody zahrnovat i dodávku jiného zboží nebo služeb.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

6 Tato interpretace řeší dva problémy

a) Je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18?

b) Kdy mají být výnosy z výstavby nemovitosti uznány?

▼M13

SHODA

7 Následující diskuse předpokládá, že účetní jednotka již dříve analyzovala dohodu o výstavbě nemovitosti a jakékoliv související dohody a došla k závěru, že si nezachová ani pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím, ani skutečnou kontrolu nad vystavěnou nemovitostí v rozsahu, který by zabraňoval uznání části nebo celé částky odměny jako výnosů. Pokud je uznání nějaké části jako výnosu nemožné, platí následující diskuse pouze na tu část dohody, pro kterou výnosy mohou být uznány.

8 V rámci jedné dohody může účetní jednotka nasmlouvat dodávku zboží a služeb navíc k výstavbě nemovitosti (např. prodej pozemku nebo poskytování služeb správy nemovitostí). V souladu s odstavcem 13 standardu IAS 18 může být nutné rozdělit tuto dohodu do samostatně identifikovatelných komponentů, z nichž jeden bude výstavba nemovitosti. Reálná hodnota celkového obdrženého nebo obdržitelného plnění ze smlouvy musí být alokována na každý komponent. Pokud jsou identifikovány oddělené komponenty, účetní jednotka použije odstavce 10–12 této interpretace na komponent výstavby nemovitosti, aby určila, zda je tento komponent v rozsahu působnosti IAS 11, nebo IAS 18. Kritéria IAS 11 pro segmentování smluv pak platí pro jakýkoliv komponent dohody, který je označen jako smlouva o zhotovení.

9 Následující diskuse se vztahuje na dohody o výstavbě nemovitostí, ale platí rovněž i pro komponent výstavby nemovitosti identifikovaný v rámci dohody, která obsahuje i jiné komponenty.

Určování, zda je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18

10 Určování, zda je dohoda o výstavbě nemovitosti v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18, závisí na podmínkách ujednání a na všech souvisejících skutečnostech a okolnostech. Takovéto posouzení vyžaduje úsudek ve vztahu ke každé dohodě.

11 IAS 11 se použije, pokud dohoda splňuje definici smlouvy o zhotovení popsanou v odstavci 3 standardu IAS 11: „smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv …“ Dohoda o výstavbě nemovitosti splňuje definici smlouvy o zhotovení, pokud kupující může specifikovat hlavní strukturální prvky projektu nemovitosti před zahájením výstavby nebo hlavní strukturální změny v průběhu výstavby (bez ohledu na to, zda tuto možnost prakticky uplatní). Pokud se použije IAS 11, zahrnuje smlouva o zhotovení také jakékoliv smlouvy nebo komponenty poskytování služeb, které jsou přímo spojené s výstavbou nemovitosti, v souladu s odstavcem 5a) standardu IAS 11 a odstavcem 4 standardu IAS 18.

12 Na druhou stranu, v případě smlouvy, podle které mají kupující jen omezenou možnost ovlivnit projekt nemovitosti, např. mohou vybrat projekt z vymezeného rozsahu variant určených účetní jednotkou nebo specifikovat pouze malé odchylky od základního projektu, jedná se o dohodu o prodeji zboží v rozsahu působnosti IAS 18.

Vykazování výnosů z výstavby nemovitostí

Dohoda je smlouvou o zhotovení

13 Pokud je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 a její výsledek může být spolehlivě změřen, účetní jednotka uzná výnosy podle stupně rozpracovanosti zakázky v souladu s IAS 11.

▼**M13**

14 Dohoda nemusí splňovat definici smlouvy o zhotovení a nemusí tudíž být v rozsahu působnosti IAS 18. V tomto případě účetní jednotka určí, zda dohoda je dohodou o poskytování služeb, nebo o prodeji zboží.

Dohoda je dohodou o poskytování služeb

15 Pokud není účetní jednotka povinna pořídit a dodat stavební materiály, může být dohoda pouze dohodou o poskytování služeb v souladu s IAS 18. V tomto případě, pokud jsou splněna kritéria odstavce 20 standardu IAS 18, vyžaduje IAS 18 uznání výnosů podle stupně dokončení transakce s použitím metody procenta dokončení. Požadavky IAS 11 jsou obecně platné pro uznání výnosů a souvisejících nákladů u takovéto transakce (IAS 18 odstavec 21).

Dohoda je dohodou o prodeji zboží

16 Pokud musí účetní jednotka poskytovat v rámci plnění své smluvní povinnosti dodat nemovitosti kupci služby společně s materiály pro výstavbu, je dohoda dohodou o prodeji zboží a platí pro ni kritéria pro uznání výnosů popsaná v odstavci 14 standardu IAS 18.

17 Účetní jednotka může na kupujícího převádět kontrolu a podstatná rizika a odměny z vlastnictví nedokončeného díla v jeho současném stavu tak, jak výstavba pokračuje. V tomto případě, pokud jsou všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18 průběžně plněna tak, jak výstavba postupuje, uzná účetní jednotka výnosy podle stupně rozpracovanosti zakázky s použitím metody procenta dokončení. Požadavky IAS 11 jsou obecně platné pro uznání výnosů a souvisejících nákladů z takovéto transakce.

18 Účetní jednotka může na kupujícího převádět kontrolu a podstatná rizika a odměny z vlastnictví nemovitostí jako takové v jednom okamžiku (např. při dokončení, při dodání nebo po dodání). V tomto případě musí účetní jednotka uznat výnosy, pouze když jsou všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18 splněna.

19 Pokud musí účetní jednotka provádět další práci na nemovitosti již dodané kupujícími, musí uznat závazek a náklad v souladu s odstavcem 19 standardu IAS 18. Závazek musí být oceněn v souladu s IAS 37. Pokud musí účetní jednotka dodat další zboží nebo služby, které jsou odděleně identifikovatelné od nemovitosti již dodané kupujícímu, pak identifikuje zbývající zboží nebo služby jako samostatný komponent prodeje v souladu s odstavcem 8 této interpretace.

Zveřejnění

20 Pokud účetní jednotka uznává výnosy s použitím metody procenta dokončení pro zakázky, které splňují všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18, průběžně tak, jak výstavba postupuje (viz odstavec 17 interpretace), pak musí zveřejnit:

a) jak určuje, které zakázky splňují všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18, průběžně tak, jak výstavba postupuje;

b) částku výnosů vznikajících z těchto zakázek za období; a

c) metody použité pro určení stupně rozpracovanosti u nedokončených zakázek.

▼**M13**

21 Pro zakázky popsané v odstavci 20, které jsou nedokončené k datu vykázání, účetní jednotka rovněž musí zveřejnit:

a) souhrnnou částku vynaložených nákladů a uznaných zisků (minus uznané ztráty) k datu; a

b) částku přijatých záloh.

ÚPRAVY DODATKU K IAS 18

22–23 [úprava se netýká samotných očíslovaných standardů jako takových]

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÉ USTANOVENÍ

24 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období začínající před 1. lednem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.

25 Změny v účetním pravidle musí být vykázány retrospektivně v souladu s IAS 8.

▼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).

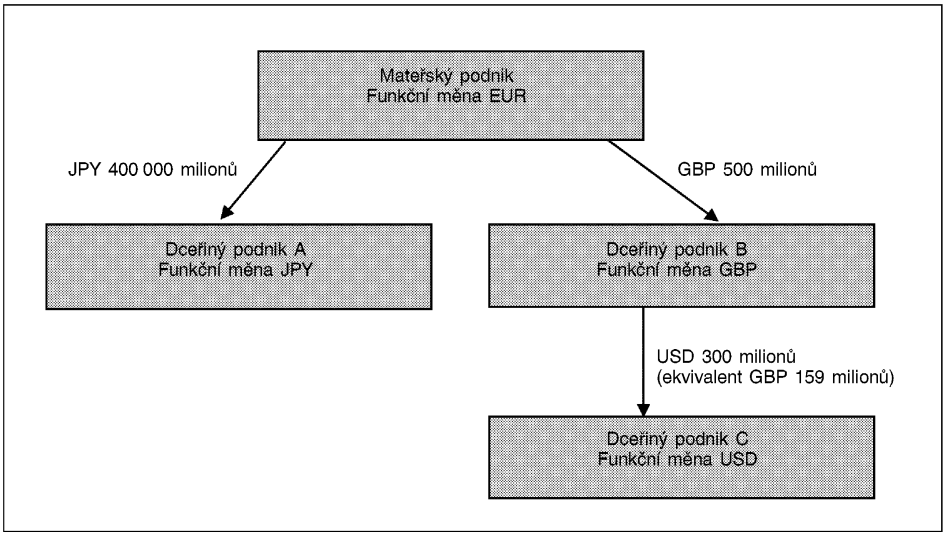
▼M53

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.

▼M18

INTERPRETACE IFRIC 18

Převody aktiv od zákazníků

ODKAZY

— *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*

— IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (po novelizaci z r. 2008)*

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

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*

— IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*

VÝCHODISKA

1 V odvětví síťových služeb může účetní jednotka od svých zákazníků obdržet položky pozemků, budov a zařízení, které se musí použít k připojení těchto zákazníků k síti a k poskytnutí trvalého přístupu k dodávkám komodit jako je elektřina, plyn nebo voda. Je také možné, aby účetní jednotka obdržela od zákazníka hotovost, za níž položky pozemků, budov a zařízení pořídí nebo postaví. Obvykle se po zákaznících požaduje, aby platili další částky za nákup zboží nebo služeb na základě spotřeby.

2 K převodům aktiv od zákazníků může docházet i v jiných odvětvích než v odvětví síťových služeb. Například účetní jednotka, která si zajišťuje funkce v oblasti informačních technologií externě, může převést své položky pozemků, budov a zařízení na externího poskytovatele daných funkcí.

3 Někdy se může stát, že ten, kdo aktiva převádí, není nakonec tím, kdo bude nakonec mít trvalý přístup k dodávkám zboží nebo služeb a kdo bude příjemcem tohoto zboží nebo služeb. Avšak pro potřeby této interpretace hovoříme o účetní jednotce převádějící aktivum jako o zákazníkovi.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4 Tato interpretace se týká účtování o převodech položek pozemků, budov a zařízení účetními jednotkami, na něž tyto položky převedou jejich zákazníci.

5 Dohody v rámci působnosti této interpretace jsou takovými dohodami, na jejichž základě obdrží účetní jednotka od zákazníka položku pozemků, budov a zařízení, kterou musí poté použít k připojení zákazníka k síti nebo k poskytování trvalého přístupu k dodávkám zboží nebo služeb nebo k oběma uvedeným krokům.

6 Tato interpretace se také týká dohod, na jejichž základě účetní jednotka obdrží od zákazníka hotovost, přičemž tuto hotovost musí použít pouze na stavbu nebo pořízení položky pozemků, budov a zařízení, kterou musí poté použít k připojení zákazníka k síti nebo k poskytování trvalého přístupu k dodávkám zboží nebo služeb nebo k oběma uvedeným krokům.

▼**M18**

7 Tato interpretace se nepoužije v případě dohod, u nichž je převod aktiv buď státní dotací, jak ji definuje IAS 20, nebo infrastrukturou používanou v dohodách o poskytování licenčních služeb, které spadají do působnosti IFRIC 12.

ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

8 Tato interpretace řeší níže uvedené problémy:

(a) Je splněna definice aktiva?

(b) Pokud je definice aktiva splněna, jak má být převedená položka pozemků, budov a zařízení oceněna při výchozím zachycení v účetnictví?

(c) Pokud je položka pozemků, budov a zařízení oceněna při výchozím zachycení v účetnictví reálnou hodnotou, jak má být zaúčtována výsledná položka na straně „dal“?

(d) Jak má účetní jednotka zaúčtovat převod hotovosti od zákazníka?

ŘEŠENÍ

Je splněna definice aktiva?

9 Převede-li zákazník účetní jednotce položku pozemků, budov a zařízení, má účetní jednotka povinnost zjistit, zdali převedené aktivum splňuje definici uvedenou v *Koncepčním rámci*. Odstavec 49(a) *Koncepčního rámce* uvádí, že „aktivum je zdroj ovládaný účetní jednotkou v důsledku minulých událostí, od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.“ Ve většině případů získá účetní jednotka k převedené položce pozemků, budov a zařízení vlastnické právo. Avšak při stanovování, zda aktivum existuje, není vlastnické právo rozhodující. Platí tedy, že pokud zákazník i nadále převedenou položku kontroluje, nebude definice aktiva splněna navzdory skutečnosti, že vlastnické právo převedeno bylo.

10 Účetní jednotka, která aktivum kontroluje, s ním může v zásadě nakládat tak, jak si přeje. Účetní jednotka může aktivum například směnit za jiná aktiva, využít ho k výrobě zboží nebo k poskytnutí služeb, určovat cenu za užití aktiva jinými subjekty, použít ho k uhrazení závazků, ponechat si ho nebo rozdělit mezi vlastníky. Účetní jednotka, na kterou zákazník převede položku pozemků, budov a zařízení, musí při stanovování míry kontroly nad převedeným aktivem zvážit veškeré relevantní skutečnosti a okolnosti. Například platí, že navzdory skutečnosti, že účetní jednotka musí použít převedenou položku pozemků, budov a zařízení k poskytnutí jedné či více služeb zákazníkovi, má možnost rozhodnout se, jak se bude převedená položka pozemků, budov a zařízení provozovat a udržovat a kdy bude nahrazena. Je obvyklé, že v tomto případě by účetní jednotka učinila závěr, že převedenou položku pozemků, budov a zařízení kontroluje.

Jak má být převedená položka pozemků, budov a zařízení oceněna při výchozím zachycení v účetnictví?

11 Pokud účetní jednotka učiní závěr, že definice aktiva byla splněna, vykáže převedené aktivum jako položku pozemků, budov a zařízení v souladu s odstavcem 7 standardu IAS 16 a v souladu odstavcem 24 uvedeného standardu stanoví jeho pořizovací cenu při výchozím zachycení v účetnictví jako jeho reálnou hodnotu.

▼M18

Jak má být zaúčtována položka na straně „dal“?

12 Níže uvedená diskuze předpokládá, že účetní jednotka, na níž byla převedena položka pozemků, budov a zařízení, učinila závěr, že převedená položka má být oceněna a vykázána v souladu s odstavci 9–11.

13 Odstavec 12 standardu IAS 18 uvádí: „Pokud je zboží prodáno nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy.“ V souladu s podmínkami dohod v rámci působnosti této interpretace by převod položky pozemků, budov a zařízení byl směnou za odlišné zboží nebo služby. Účetní jednotka proto vykáže výnos v souladu se standardem IAS 18.

Identifikace samostatně identifikovatelných služeb

14 Účetní jednotka může souhlasit s tím, že výměnou za převedenou položku pozemků, budov a zařízení poskytne jednu nebo více služeb, jako je například připojení zákazníka k síti, poskytnutí trvalého přístupu k dodávkám zboží nebo služeb nebo obě uvedené služby. V souladu s odstavcem 13 standardu IAS 18 musí účetní jednotka identifikovat samostatně identifikovatelné služby obsažené v dohodě.

15 Skutečnosti naznačující, že připojení zákazníka k síti je samostatně identifikovatelnou službou:

(a) zákazník byl připojen k síti a toto připojení pro něj představuje samostatnou hodnotu;

(b) reálná hodnota připojení může být spolehlivě určena.

16 Skutečností naznačující, že poskytnutí trvalého přístupu k dodávkám zboží nebo služeb je samostatně identifikovatelnou službou, je to, že zákazník, který převádí aktivum, obdrží v budoucnosti trvalý přístup k síti, zboží nebo služby nebo obojí za cenu nižší, než by byla cena účtovaná zákazníkovi, který položku pozemků, budov a zařízení nepřevedl.

17 Naopak skutečností naznačující, že závazek poskytnout zákazníkovi trvalý přístup k dodávkám zboží a služeb vzniká na základě podmínek obsažených v provozní licenci zákazníka nebo jiného předpisu, a nikoli na základě dohody vztahující se k převodu položky pozemků, budov a zařízení, je to, že zákazník, který převádí aktivum, platí za trvalý přístup k síti nebo za zboží nebo služby nebo za obojí stejnou cenu jako ti, kteří aktivum nepřevádí.

Vykázání výnosů

18 Pokud je identifikována pouze jedna služba, účetní jednotka v souladu s odstavcem 20 standardu IAS 18 vykáže výnos ve chvíli, kdy byla služba poskytnuta.

19 V případě, že dojde k identifikaci více než jedné služby, vyžaduje odstavec 13 standardu IAS 18, aby se reálná hodnota celkové obdržené protihodnoty nebo pohledávky za dohodu rozdělila mezi jednotlivé služby a poté, aby se u každé služby použila kritéria pro vykázání obsažená ve standardu IAS 18.

20 Pokud je součástí dohody nepřetržitá služba, obecně platí, že doba, po kterou se budou výnosy z takové služby vykazovat, se stanovuje na základě podmínek uvedených v dohodě se zákazníkem. Nestanovuje-li dohoda období, budou se výnosy vykazovat po dobu, která nepřekročí dobu životnosti převedeného aktiva, které se používá k poskytování nepřetržité služby.

▼**M18**

Jak bude účetní jednotka účtovat převod hotovosti od zákazníka?

21 Obdrží-li účetní jednotka převod hotovosti od zákazníka, v souladu s odstavcem 6 stanoví, zdali dohoda spadá do rozsahu působnosti této interpretace. Pokud ano, účetní jednotka stanoví, zda postavená nebo pořízená položka pozemků, budov a zařízení splňuje definici aktiva v souladu s odstavci 9 a 10. Pokud je splněna definice aktiva, účetní jednotka vykáže v souladu se standardem IAS 16 položku pozemků, budov a zařízení v účetnictví v pořizovací ceně a vykáže výnos v souladu s odstavci 13–20 ve výši rovnající se částce obdržené od zákazníka.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÉ USTANOVENÍ

22 Účetní jednotka použije tuto interpretaci prospektivně na převody aktiv od zákazníků, které se uskuteční 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití této interpretace je povoleno za předpokladu, že ocenění a další informace potřebné k jejímu použití měla účetní jednotka k dispozici ve chvíli, kdy k převodům došlo. Účetní jednotka zveřejní datum, odkdy tuto interpretaci používá.

▼M28

INTERPRETACE IFRIC 19

Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

ODKAZY

— *Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky*

— 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?

▼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*

— 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“).

▼**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*.

▼M61

Interpretace IFRIC 22

Cizoměnové transakce a zálohová plnění

ODKAZY

— Koncepční rámec pro účetní výkaznictví

— 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 ([1]) 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]) 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).

▼**M61**

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.

▼**M61**

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.

▼**M61**

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.

Změna IFRS 1 ***První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví***

Vkládá se nový odstavec 39AC.

39AC Dokumentem *Cizoměnové transakce a zálohová plnění* byl vložen nový odstavec D36 a změněn odstavec D1. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 22, použije uvedenou novelu.

V dodatku D se mění odstavec D1. Vkládají se nadpis a nový odstavec D36.

D1 Účetní jednotka může použít jednu či více následujících výjimek:

a) transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie (odstavce D2 a D3);

b) …

t) určení smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky (odstavec D33);

u) výnosu (odstavce D34 a D35) a

v) cizoměnových transakcí a zálohových plnění (odstavec D36).

Cizoměnové transakce a zálohová plnění

D36 Prvouživatel nemusí použít IFRIC 22 *Cizoměnové transakce a zálohová plnění* na položky aktiv, nákladů a výnosů v rozsahu působnosti této interpretace, které prvotně vykázal před datem přechodu na standardy IFRS.

▼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.

▼B

SIC INTERPRETACE 27

Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

ODKAZY

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

▼M52

_____

▼B

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

▼M52

_____

▼B

— IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*,

▼M53

_____

▼B

— IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

▼M53

— IFRS 9 *Finanční nástroje*

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*

▼B

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka může uskutečnit transakci nebo řadu složených transakcí (ujednání) s nezávislou stranou nebo stranami (investor), které zahrnují právní formu leasingu. Například účetní jednotka pronajme aktiva investorovi a najme si stejná aktiva zpět, nebo alternativně, právně prodá aktiva a najme si stejná aktiva zpět. Forma každého ujednání a jeho okolnosti a podmínky se mohou významně lišit. V případě leasingu a zpětného leasingu, které mohou být ujednány tak, aby se dosáhlo daňové výhody pro investora, kterou sdílí s účetní jednotkou ve formě odměny, a ne převodu práva užívání aktiva.

2. Když ujednání s investorem zahrnuje právní formu leasingu, předmětem sporu je:

   a) jak určit, zda je řada transakcí spojena a má být zaúčtována jako jedna transakce;

   b) zda ujednání splňuje definici leasingu podle IAS 17, a když ne,

      i) zda oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky, jež mohou existovat, představují aktiva a závazky účetní jednotky (viz např. případ popsaný v odst. 2 písm. a) dodatku A),

▼B

ii) jak má účetní jednotka zaúčtovat jiné závazky vyplývající z ujednání a

iii) jak má účetní jednotka zaúčtovat odměnu, kterou může obdržet od investora.

ŘEŠENÍ

3. Řada transakcí, které v sobě zahrnují právní formu leasingu, je spojena a má být zaúčtována jako jediná transakce, když celkový ekonomický efekt nelze pochopit bez odkazu na řadu transakcí jako celek. Například jde o případ, kdy je řada transakcí úzce vzájemně spojena, je sjednána jako jediná transakce a transakce se odehrávají současně nebo v nepřetržité posloupnosti. (Použití této interpretace ilustruje dodatek A).

4. Účetnictví má odrážet podstatu ujednání. Všechny aspekty a důsledky ujednání se posuzují tak, aby určily jeho podstatu, s vahou danou těm aspektům a důsledkům, které mají ekonomický efekt.

5. IAS 17 se používá, když podstata ujednání zahrnuje převod práva užívání aktiva na dohodnuté časové období. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že ujednání v podstatě nelze považovat za leasing podle IAS 17, zahrnují (použití této interpretace ilustruje dodatek B):

a) účetní jednotka si ponechává všechna rizika a odměny příslušející k podkladovému aktivu a požívá z jeho užívání stejná práva jako před ujednáním;

b) prvotní důvod pro ujednání je dosáhnout zvláštního daňového výsledku, a nikoliv převést právo užívání aktiva a

c) opce obsahuje okolnosti (termíny, období), které činí její realizaci skoro jistou (např. prodejní opce, která je realizovatelná za cenu dostatečně vyšší, než je očekávaná reálná hodnota k datu uplatnění).

6. K určení toho, zda oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky představují aktiva a závazky účetní jednotky, se použijí definice a návod v odstavcích 49–64 *Koncepčního rámce*. Indikátory, které společně ukazují, že oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky v zásadě nesplňují definici aktiv a závazků, a účetní jednotka je tedy nemá uznat, zahrnují:

a) účetní jednotka není schopna kontrolovat investiční účet při provádění svých vlastních cílů a nemá povinnost platit leasingové splátky. To se stane, když je například předplacená částka uložena na zvláštní účet, aby chránila investora a mohla být užita pouze k placení investorovi, když investor souhlasí s tím, že závazky platit leasingové splátky mají být placeny z peněžních prostředků na investičním účtu a účetní jednotka platby investorovi z investičního účtu není schopna odmítnout;

b) účetní jednotka má pouze vzdálené riziko vrácení celé částky odměny od investora a možné úhrady dodatečné částky, nebo pokud odměnu neobdržel, jen vzdálené riziko zaplacení menší částky, než jsou jiné závazky (např. záruka). Jen vzdálené riziko placení existuje, když například podmínky ujednání požadují, aby předplacená částka byla investována do bezrizikových aktiv, od kterých se očekává, že přinesou přiměřené peněžní toky, aby uhradily závazky z leasingových plateb, a

▼B

c) s výjimkou počátečních peněžních toků při sjednání smlouvy jsou jedinými peněžními toky plynoucími ze smlouvy leasingové platby, které jsou hrazeny výhradně z peněžních prostředků strhávaných z odděleného investičního účtu zřízeného z počátečních peněžních toků.

▼M53

7. Jiné závazky z ujednání zahrnující poskytované záruky a závazky dohodnuté při dřívějším ukončení smlouvy se účtují podle IAS 37,IFRS 4 nebo IFRS 9 v závislosti na podmínkách.

▼M52

8. K určení toho, kdy se odměna uznává jako výnos, kterého může účetní jednotka dosáhnout, se na události a podmínky každého ujednání použijí požadavky IFRS 15. Je přitom nutné vzít v úvahu faktory typu, zda i nadále existuje přetrvávající angažovanost v podobě závazků k významným plněním v budoucnosti, které jsou nezbytné k získání odměny, zda existují zadržená rizika, podmínky ujednání záruky a riziko vrácení odměny. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že je nevhodné celé obdržené odměny uznat jako výnos, jestliže jsou obdrženy na počátku ujednání, zahrnují:

▼B

a) závazky buď provést určité významné činnosti, nebo se jich zdržet jsou podmínky pro získání obdržené odměny, a proto uskutečnění právně závazného ujednání není nejvýznamnější úkon požadovaný ujednáním;

b) jsou dána omezení k užívání podkladového aktiva, která prakticky vedou k omezení a významnému ovlivnění schopnosti účetní jednotky aktiva užít (např. vyčerpání, prodej nebo zastavení jako záruka);

c) pravděpodobnost nutnosti vrátit zpět jakékoliv částky odměny a případně zaplatit dodatečnou částku není malá. K tomu například dochází, když:

i) podkladové aktivum není specializovaným aktivem, které účetní jednotka vyžaduje k výkonu své činnosti, a proto je možné, že účetní jednotka zaplatí určitou částku za účelem předčasného ukončení ujednání, nebo

ii) podmínky ujednání od účetní jednotky vyžadují, případně má účetní jednotka určitou nebo úplnou volnost rozhodnout se investovat předplacené částky do aktiv spojených jen s bezvýznamným rizikem (např. kurzové, úrokové nebo úvěrové riziko). Za této okolnosti není riziko, že investovaná částka nepostačí k uspokojení závazků platit leasingové splátky, malé, a proto existuje možnost, že se od účetní jednotky bude požadovat zaplacení určité částky.

9. Odměna se zachycuje ve výkazu zisků a ztrát na základě ekonomické podstaty a povahy.

ZVEŘEJNĚNÍ

10. Všechny aspekty ujednání, které v podstatě nezahrnují leasing podle IAS 17 se zohlední při určení příslušných zveřejnění, která jsou nutná k pochopení ujednání a použitého účetního řešení. Účetní jednotka v každém období, kdy ujednání trvá, zveřejní toto:

▼B

a) popis ujednání zahrnující:

i) podkladové aktivum a jakákoliv omezení jeho užívání,

ii) dobu a jiné významné okolnosti ujednání,

iii) transakce, které jsou spojeny dohromady, včetně jakýchkoliv opcí;

b) účetní řešení použité pro jakoukoliv obdrženou odměnu, částku uznanou jako výnos v období a řádek položky ve výkazu zisků a ztrát, ve které je obsažena.

11. Zveřejnění požadovaná v souladu s odstavcem 10 této interpretace se poskytují individuálně pro každé ujednání nebo souhrnně pro každou třídu ujednání. Třída je seskupení ujednání s podkladovými aktivy podobné povahy (např. elektrárny).

DATUM DOHODY

Únor 2000

DATUM ÚČINNOSTI

▼M53

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

IFRS 9 změnil odstavec 7. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 9.

▼M52

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 8. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

▼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).

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 ◄.

▼B

5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se zabývají Mezinárodní účetní standardy (například IAS 16 se použije na akvizice pořízení budov, pozemků a zařízení, IAS 17 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká pořízení nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování licencovaných služeb však může zahrnovat nevýhodné smlouvy, které Mezinárodními účetními standardy nejsou upraveny až do doby, kdy se stanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se zabývá tato interpretace dodatečnými požadavky na zveřejňování údajů o ujednání týkajících se poskytování licencovaných služeb.

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.

▼B

SIC INTERPRETACE 31

Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby

ODKAZY

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

— IAS 18 *Výnosy*.

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka (dodavatel) může vstupovat do barterových transakcí zahrnujících poskytování propagačních služeb výměnou za přijímání propagačních služeb od zákazníka (odběratel). Reklamní texty mohou být zveřejňovány na internetu nebo na místech určených pro plakátování, šířeny televizí nebo rozhlasem, publikovány v časopisech a novinách nebo prostřednictvím jiných médií.

2. V některých případech si účetní jednotky vzájemně neplatí penězi, nebo jiným protiplněním. V některých jiných případech si vzájemně uhrazují stejné nebo přibližně stejné částky v penězích či jinou formou protiplnění.

3. Dodavatel, který provádí propagační služby v průběhu svých běžných aktivit, účtuje výnos z barterových transakcí zahrnujících reklamní služby podle IAS 18, pokud jsou, mimo jiná kritéria, vyměňované služby rozdílné (odstavec 12 IAS 18) a částku výnosu lze spolehlivě vyčíslit (odst. 20 písm. a) IAS 18). Tato interpretace se týká výhradně výměny rozdílných reklamních služeb. Výměna obdobných služeb není transakcí, která podle IAS 18 vytváří výnos.

4. Problémem je, za jakých okolností může dodavatel spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě reklamních služeb přijímaných nebo poskytovaných v barterové transakci.

ŘEŠENÍ

5. Výnos z barterové transakce zahrnující propagaci nemůže být spolehlivě vyčíslen v reálné hodnotě reklamních služeb přijímaných. Avšak dodavatel může spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě reklamních služeb, které v barterové transakci poskytuje, a to odkazem výhradně na nebarterové transakce, které:

   a) zahrnují reklamní služby obdobné, jako jsou reklamní služby v barterové transakci;

   b) se uskutečňují často;

   c) představují převážný počet transakcí i částek při srovnání se všemi transakcemi poskytování reklamních služeb, které jsou obdobné jako reklamní služby v barterové transakci;

   d) zahrnují peněžní plnění nebo protiplnění v jiné podobě (tj. obchodovatelné cenné papíry, nepeněžní aktiva a jiné služby), která mají spolehlivě vyčíslitelnou reálnou hodnotu, a

   e) nevztahují se k téže protistraně jako v barterové transakci.

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech je nutno promítnout v souladu s IAS 8.

▼B

SIC INTERPRETACE 32

Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

▼B

— IAS 2 *Zásoby* (novelizovaný v roce 2003),

▼M52

_____

▼B

— IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (ve znění novely z roku 2003),

— IAS 17 *Leasingy* (novelizovaný v roce 2003),

— IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (ve znění novely z roku 2004),

— IAS 38 *Nehmotná aktiva* (ve znění novely z roku 2004),

— IFRS 3 *Podnikové kombinace*,

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

▼B

PŘEDMĚT SPORU

1. Účetní jednotka může interně vynaložit výdaje na vytvoření a provozování svých vlastních webových stránek sloužících pro interní nebo externí potřeby. Webové stránky navržené pro externí přístup mohou být používány pro různorodé účely, jako je například podpora a propagace vlastních výrobků a služeb, poskytování elektronických služeb a prodej výrobků a služeb. Webové stránky navržené pro interní přístup mohou být používány pro ukládání předpisů účetní jednotky, údajů o zákaznících a vyhledávání potřebných informací.

2. Jednotlivé etapy tvorby webových stránek lze popsat následovně:

   a) plánování – zahrnuje vypracování studií proveditelnosti, definici cílů a jejich specifikace, vyhodnocování alternativ a výběr priorit;

   b) vývoj aplikací a infrastruktury – zahrnuje registraci doménového jména, nákup a sestavení technického vybavení a obstarání provozního programového vybavení, instalaci vyvinutých aplikací a zátěžové testy;

   c) tvorba designu – zahrnuje návrh grafické podoby webových stránek;

   d) tvorba obsahu – zahrnuje tvorbu, nákup, přípravu a nahrání informací v textové nebo grafické podobě na server ještě před dokončením tvorby webových stránek. Tyto informace mohou být uloženy buď v oddělených databázích, které jsou integrovány do webové stránky (nebo je k nim přístup z webové stránky), nebo jsou již přímo do webové stránky zakódovány.

3. Jakmile je tvorba webových stánek dokončena, začíná provozní etapa. V průběhu této etapy účetní jednotka udržuje a rozšiřuje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.

4. Při účtování o interních výdajích na tvorbu a provozování vlastních webových stránek účetní jednotky, vznikají následující otázky:

   a) zda jsou webové stránky nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností, na který se vztahují požadavky IAS 38, a

▼B

b) jaký je nejvhodnější účetní přístup k řešení takových výdajů.

5. Tato interpretace se nevztahuje na výdaje spojené s nákupem, sestavováním a provozováním technických prostředků (například webový server, testovací server, provozní server a připojení k internetu) webových stránek. Takové výdaje jsou vykazovány v souladu s IAS 16. ►M5 Pokud účetní jednotka dále vynaloží ještě výdaje na poskytovatele internetových služeb, který je hostitelem webové stránky účetní jednotky, jsou tyto výdaje vykázány jako náklad podle IAS 1.88 a *Koncepčního rámce* v okamžiku, kdy jsou dané služby obdrženy. ◄

6. IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IAS 2 a IAS 11) nebo za účelem pronájmu, který spadá do působnosti IAS 17. V souladu s tím se tato interpretace nepoužívá na výdaje spojené s tvorbou a provozováním webových stránek (nebo programového vybavení pro webové stránky), které jsou určeny k prodeji jiné účetní jednotce. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě operativního leasingu, pak tuto interpretaci použije pronajímatel. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě finančního leasingu, pak použije tuto interpretaci nájemce, ihned po prvním vykázání takto najatého aktiva.

ŘEŠENÍ

7. Vlastní webové stránky, které si účetní jednotka vytvořila pro interní nebo externí přístup, jsou považovány za nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, které podléhá požadavkům IAS 38.

8. Webové stránky vytvořené vlastní činností se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v odstavci 21 IAS 38 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje účetní jednotka rovněž požadavky uvedené v odstavci 57 IAS 38. Konkrétně může být účetní jednotka schopna splnit požadavek na prokázání toho, jakým způsobem budou jeho webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky podle odst. 57 písm. d) IAS 38 tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Účetní jednotka není schopna prokázat, jak budou webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky v případě, kdy byly stránky vytvořeny pouze nebo primárně pro podporu a propagaci jeho vlastních výrobků nebo služeb, a proto se veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy.

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz webových stránek účetní jednotky se vykazují v souladu s IAS 38. Pro správnou volbu účetního řešení je nezbytné posoudit jak podstatu každé z aktivit, které byly příčinou vynaložených nákladů (např. školení zaměstnanců, správa webových stránek), tak i etapu tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodítko poskytuje dodatek k této interpretaci). Například:

a) etapa plánování je svojí podstatou podobná fázi výzkumu podle odstavců 54–56 IAS 38. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy;

▼B

b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického designu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb účetní jednotky, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle odstavců 57–64 IAS 38. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách, se zahrnou do nákladů na pořízení webových stránek uznaných jako nehmotné aktivum v souladu s odstavcem 8, pokud jsou takové výdaje tomuto účelu přímo přiřaditelné. Například výdaje na nákup nebo pořízení obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů účetní jednotky), který je specificky určen pro vytvářené webové stránky, nebo výdaje, které jsou nezbytné pro zpřístupnění takového obsahu (např. licenční poplatky za získání kopií dat) na vytvářených webových stránkách, se zahrnují do nákladů vývoje, pokud vyhovují stanoveným kritériím. V souladu s odstavcem 71 IAS 38 však není možné výdaje na nehmotná aktiva, které již byly původně zahrnuty do nákladů účetního období, vykázat jako náklady na pořízení nehmotného aktiva k pozdějšímu datu (například tehdy, pokud již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv k údajům, které jsou však nadále poskytovány jako součást obsahu webových stránek);

c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb účetní jednotky (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s odst. 69 písm. c) IAS 38 jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků účetní jednotky a s jejich úpravami se vykáží jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny, a nikoliv až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách;

d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byla dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria odstavce 18 IAS 38.

10. Počáteční ocenění webových stánek, které jsou uznány jako nehmotné aktivum podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky odstavců 72–87 IAS 38. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti se předpokládá krátká životnost.

DATUM DOHODY

Květen 2001

DATUM ÚČINNOSTI

Tato interpretace nabývá účinnosti 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 38 vydanými v roce 1998. Webové stránky, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, avšak byly dříve jako nehmotné aktivum vykazovány, musí být k datu účinnosti této interpretace z aktiv vyřazeny. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotné aktivum nebyly dříve jako aktivum vykazovány, musí být odpovídající nehmotné aktivum vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotného aktiva byly již dříve jako aktivum vykazovány a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů na pořízení, předpokládá se, že tato hodnota byla stanovena správně.

▼**M52**

IAS 1 (ve znění revize z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále změnil odstavec 5. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo pozdější. Pokud účetní jednotka použije IAS 1 (ve znění revize z roku 2007) dříve, použijí se tyto změny dříve.

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 6. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, jakmile použije IFRS 15.