Tento dokument je třeba brát jako dokumentační nástroj a instituce nenesou jakoukoli odpovědnost za jeho obsah

►**B**

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1725/2003

ze dne 29. září 2003,

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 261, 13.10.2003, s. 1)

Ve znění:

		Úřední věstník		
		Č.	Strana	Datum
►**M1**	Nařízení Komise (ES) č. 707/2004 ze dne 6. dubna 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Nařízení Komise (ES) č. 2086/2004 ze dne 19. listopadu 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Nařízení Komise (ES) č. 2236/2004 ze dne 29. prosince 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Nařízení Komise (ES) č. 2237/2004 ze dne 29. prosince 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Nařízení Komise (ES) č. 2238/2004 ze dne 29. prosince 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Nařízení Komise (ES) č. 211/2005 ze dne 4. února 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Nařízení Komise (ES) č. 1073/2005 ze dne 7. července 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Nařízení Komise (ES) č. 1751/2005 ze dne 25. října 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Nařízení Komise (ES) č. 1864/2005 ze dne 15. listopadu 2005	L 299	45	16.11.2005
►**M10**	Nařízení Komise (ES) č. 1910/2005 ze dne 8. listopadu 2005	L 305	4	24.11.2005
►**M11**	Nařízení Komise (ES) č. 2106/2005 ze dne 21. prosince 2005	L 337	16	22.12.2005
►**M12**	Nařízení Komise (ES) č. 108/2006 ze dne 11. ledna 2006	L 24	1	27.1.2006
►**M13**	Nařízení Komise (ES) č. 708/2006 ze dne 8. května 2006	L 122	19	9.5.2006

▼B

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1725/2003

ze dne 29. září 2003,

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

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

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

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízení (ES) č. 1606/2002 vyžaduje, aby pro každé účetní období, které začíná dnem 1. ledna 2005 nebo později, sestavily všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry řídící se právem členského státu své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy definovanými v článku 2 uvedeného nařízení.

(2) Po zvážení stanoviska přijatého Technickým výborem pro účetnictví dospěla Komise k závěru, že mezinárodní účetní standardy existující ke dni 14. září 2002 splňují kritéria pro přijetí stanovená v článku 3 nařízení (ES) č. 1606/2002.

(3) Komise také analyzovala stávající projekty zlepšení, které navrhují změnit mnoho stávajících standardů. Přijetí mezinárodních účetních standardů, které budou výsledkem uvedených návrhů, bude zváženo po jejich předložení v konečné podobě. Existence uvedených změn navrhovaných k stávajícím standardům nemá vliv na rozhodnutí Komise podpořit všechny předložené standardy, s těmito výjimkami: IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, jakož i několik interpretací těchto standardů, a to SIC 5 Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání, SIC 16 Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (vlastní akcie) a SIC 17 Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem.

(4) Existence vysoce kvalitních standardů týkajících se finančních nástrojů včetně derivátů je důležitá pro kapitálový trh Společenství. V případě IAS 32 a IAS 39 by však změny zvažované v současnosti mohly být natolik rozsáhlé, že není žádoucí tyto standardy v tomto okamžiku přijímat. Jakmile bude dokončen stávající projekt zlepšení a budou vydány novelizované standardy, Komise prioritně zváží přijetí novelizovaných standardů ve smyslu nařízení (ES) č. 1606/2002.

(5) V důsledku toho je třeba přijmout veškeré mezinárodní účetní standardy existující ke dni 14. září 2002 s výjimkou IAS 32, IAS 39 a souvisejících interpretací.

(6) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Přijímají se mezinárodní účetní standardy uvedené v příloze.

Článek 2

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

([1]) Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

▼B

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

▼B

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IAS 1:	Prezentace účetní uzávěrky
IAS 2:	Zásoby
IAS 7:	Výkazy peněžních toků (novelizovaný v roce 1992)
IAS 8:	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10:	Události po rozvahovém dni
IAS 11:	Stavební smlouvy (novelizovaný v roce 1993)
IAS 12:	Daně ze zisku (novelizovaný v roce 2000)
IAS 14:	Vykazování podle segmentů (novelizovaný v roce 1997)
IAS 16:	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17:	Leasingy
IAS 18:	Výnosy (novelizovaný v roce 1993)
IAS 19:	Zaměstnanecké požitky (novelizovaný v roce 2002)
IAS 20:	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 21:	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IFRS 3:	Spojování podniků
IFRS 4:	Pojistné smlouvy
IAS 23:	Výpůjční náklady (novelizovaný v roce 1993)
IAS 24:	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26:	Penzijní plány (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 27:	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28:	Investice do přidružených podniků
IAS 29:	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách (přeformátovaný v roce 1994)
IFRS 7:	Finanční nástroje: Zveřejňování informací
IAS 31:	Účastí ve společných podnicích
IAS 32:	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33:	Zisk na akcii
IAS 34:	Mezitímní účetní výkaznictví (1998)
IFRS 5:	Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončení činnosti
IAS 36:	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37:	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (1998)
IAS 38:	Nehmotná aktiva
IAS 39:	*Finanční nástroje: účtování a oceňování* **s výjimkou ustanovení o použití možnosti reálné hodnoty a některých ustanovení týkajících se zajišťovacího účetnictví►M9 , s doplněním ustanovení o použití možnosti oceňování reálnou hodnotou ◄**
IAS 40:	Investice do nemovitostí
IAS 41:	Zemědělství (2001)
IFRS 2:	Úhrada akciemi
IFRS 6:	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

INTERPRETACE STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

SIC-7:	Zavedení eura
IFRS 1:	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
SIC-10:	Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem

▼B

SIC-12:	Konsolidace – jednotky zvláštního určení

▼M8

Změna výkladu IFRIC týkající se SIC–12 *Rozsah působnosti SIC–12; Konsolidace – Jednotky zvláštního určení*

▼B

SIC-13:	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka
SIC-15:	Operativní leasingy – pobídky
SIC-21:	Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv
SIC-25:	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho 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
IFRIC 1:	Změny ve stávající likvidaci, obnově a podobných závazcích
IFRIC 2:	Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC 4:	Výklad IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease (Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing)*
IFRIC 5:	Výklad IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds (Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci)*
IFRIC 6:	Výklad 6 IFRIC *Odpovědnost vyplývající z působení na zvláštním trhu s odpadním elektrickým a elektrotechnickým zařízením*
IFRIC 7:	IFRIC Výklad 7 *Uplatnění metody přepracování a znovuvykázání podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*

Poznámka: Jakékoliv dodatky k těmto standardům a interpretacím se nepovažují za součást uvedených standardů a interpretací, tudíž zde nejsou uvedeny.

Šíření dovoleno v rámci Evropského hospodářského prostoru. Mimo EHP jsou veškerá existující práva vyhrazena, s výjimkou práva na reprodukování pro účely osobního použití nebo jiného čestného zacházení. Další informace lze získat od IASB na adrese www.iasb.org.uk.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 1

Prezentace účetní závěrky

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-6
Účel účetní závěrky	7
Části účetní závěrky	8-10
Definice	11-12
Obecná ustanovení	13-41
Věrná prezentace a soulad s IFRS	13-22
Trvání podniku	23-24
Akruální báze účetnictví	25-26
Konzistence prezentace	27-28
Významnost a agregace	29-31
Kompenzace	32-35
Srovnávací informace	36-41

▼M5

Struktura a obsah	42-126
Úvod	42-43
Identifikace účetní závěrky	44-48
Vykazované období	49-50
Rozvaha	51-77
Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami	51-56
Krátkodobá aktiva	57-59
Krátkodobé závazky	60-67
Informace prezentované přímo v rozvaze	68-73
Informace prezentované buď v rozvaze nebo v komentáři	74-77
Výsledovka	78-95
Zisk nebo ztráta za období	78-80
Informace prezentované přímo ve výsledovce	81-85
Informace prezentované buď ve výsledovce nebo v komentáři	86-95
Výkaz změn vlastního kapitálu	96-101
Výkaz peněžních toků	102
Komentář	103-126
Struktura	103-107
Zveřejnění účetních pravidel	108-115
Klíčové zdroje nejistoty odhadů	116-124
Další zveřejnění	125-126
Datum účinnosti	127
Ukončení platnosti standardu IAS 1 (revidován v roce 1997)	128

Novelizovaný standard nahrazuje IAS 1 (novelizovaný v roce 1997) *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro předkládání obecné účetní závěrky a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné organizace za předchozí období i s účetními závěrkami jiných organizací. K dosažení tohoto cíle stanoví tento standard všeobecné požadavky prezentace účetních závěrek, směrnice pro jejich strukturu a minimální požadavky na jejich obsah. Uznávání, vyčíslení a zveřejnění specifických transakcí a dalších událostí je zpracováno v jiných standardech a v interpretacích.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se použije na všechny obecné účetní závěrky zpracované a prezentované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards).***

3. Obecné účetní závěrky jsou takové závěrky, jež splňují potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc požadovat sestavy šité na míru svým konkrétním potřebám informací. Obecné účetní závěrky zahrnují sestavy a výkazy, které se předkládají samostatně nebo v rámci jiných veřejných dokumentů, jako jsou například výroční zpráva nebo prospekt. Tento standard nepoužívá strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních výkazů v souladu se standardem IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví*. Odstavce 13-41 se však na tyto účetní závěrky vztahují. Tento standard se stejnou měrou vztahuje na všechny subjekty, bez ohledu na to, zda potřebují zpracovávat konsolidovanou účetní závěrku nebo individuální účetní závěrky definované ve standardu IAS 27 – *Konsolidované a individuální účetní závěrky.*

▼M12

▼M5

5. Tento standard používá terminologii odpovídající potřebám účetních jednotek zřízených za účelem zisku včetně obchodních jednotek veřejného sektoru. Účetní jednotky vyvíjející neziskové činnosti v soukromém

▼M5

sektoru, ve veřejném sektoru nebo vláda usilující o aplikaci tohoto standardu mohou potřebovat změnit popisy použití pro určité položky řádků účetních závěrek a také popisy samotných účetních závěrek.

6. Podobně platí, že účetní jednotky, které nemají kapitál podle definice ve standardu IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace* (například některé podílové fondy) a účetní jednotky, jejichž akciový kapitál není typickým vlastním kapitálem (například některá družstva), mohou být nuceny přijmout prezentaci v účetních závěrkách podílů členů nebo držitelů jednotek.

ÚČEL ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

7. Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti organizace. Cílem obecné účetní závěrky je poskytování informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích organizace širokému spektru uživatelů, kterým tyto informace pomohou s ekonomickým rozhodováním. Účetní závěrky také zobrazují výsledky pečlivého a odpovědného hospodaření managementu se svěřenými zdroji. K dosažení těchto cílů poskytují účetní závěrky informace o následujících aspektech a ukazatelích organizace:

(a) aktiva;

(b) závazky;

(c) vlastní kapitál;

(d) příjmy a výdaje včetně zisků a ztrát;

(e) ostatní změny vlastního kapitálu;

a

(f) peněžní toky.

Tyto informace společně s dalšími informacemi v komentáři pomáhají uživatelům účetních závěrek předvídat budoucí peněžní toky organizace a zejména jejich načasování a určitost.

ČÁSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

8. ***Úplný soubor výkazů účetní závěrky obsahuje následující dokumenty:***

(a) ***rozvaha;***

(b) ***výsledovka;***

(c) ***výkaz změn vlastního kapitálu zobrazující:***

(i) ***všechny změny vlastního kapitálu***

nebo

(ii) ***změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s držiteli kapitálu jednajícími v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu;***

(d) ***výkaz o peněžních tocích;***

a

(e) ***komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující komentáře.***

9. Vedení řady organizací prezentuje mimo účetní závěrky také finanční přehled, který popisuje a vysvětluje hlavní ukazatele finanční výkonnosti organizace a její finanční pozice a základní nejistoty, jimž čelí. Taková zpráva může obsahovat přehled:

(a) hlavních faktorů a vlivů určujících finanční výkonnost včetně změn prostředí, ve kterém organizace vyvíjí činnost, reakcí organizace na dané změny a jejich vlivu a dále investičních zásad organizace za účelem údržby a zvýšení finanční výkonnosti včetně dividendové politiky;

(b) zdrojů financování organizace a cíleného poměru závazků k vlastnímu kapitálu;

a

(c) zdrojů organizace, které nejsou zachyceny v rozvaze v souladu s IFRS.

10. Řada organizací prezentuje mimo účetní závěrky také zprávy a výkazy, jako jsou zprávy týkající se životního prostředí a výkazy s přidanou hodnotou, zejména v oborech, 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 prezentované mimo účetní závěrku nevztahuje.

▼M5

DEFINICE

11. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Neproveditelný Aplikace požadavku je neproveditelná, nemůže-li jej organizace aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Zahrnují:

(a) ***Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;***

(b) ***Mezinárodní účetní standardy;***

a

(c) ***Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor).***

Významný Opomenutí nebo chybná uvedení jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá 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.

Komentář obsahuje doplňkové informace k údajům prezentovaným v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků. Komentář poskytuje popis nebo členění položek zveřejněných v těchto výkazech a informace o položkách, které se nekvalifikují pro zahrnutí do těchto výkazů.

12. 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.

OBECNÁ USTANOVENÍ

Věrná prezentace a soulad s IFRS

13. ***Účetní závěrka musí prezentovat věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky organizace. Věrná prezentace vyžaduje důvěryhodné zobrazení účinků transakcí, jiných událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii zahrnutí aktiv, závazků, výnosů a nákladů stanovených vKoncepčním rámci. V případě aplikace standardů IFRS s dalším zveřejňováním, pokud je nutné, se předpokládá, že výsledkem bude účetní závěrka obsahující věrnou prezentaci stavu organizace.***

14. ***Organizace, jejíž účetní závěrka odpovídá standardům IFRS, by měla uvést v komentáři odpovídající explicitní a bezvýhradné prohlášení o shodě. U účetní závěrky nesmí být prohlášeno, že je ve shodě se standardy IFRS, pokud nesplňuje veškeré požadavky IFRS.***

15. Prakticky za všech okolností se věrného zobrazení dosahuje shodou s příslušnými standardy IFRS. Věrná prezentace rovněž vyžaduje od organizace splnění následujících podmínek:

(a) Výběr a aplikaci účetních pravidel v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.* Standard IAS 8 stanoví hierarchii závazných stanovisek, které vedení bere v úvahu v případě chybějícího standardu nebo interpretace, které se vztahují konkrétně k určité položce.

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

(c) Poskytování dalších zveřejnění v případech, kdy shoda se specifickými požadavky IFRS je nedostatečná k tomu, aby uživatelé mohli pochopit vliv určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční pozici a finanční výkonnost organizace.

16. ***Nevhodná účetní pravidla nelze napravit ani zveřejněním aplikovaných účetních pravidel, ani poznámkami v komentáři či ve vysvětlujících podkladech.***

▼M5

17. ***V případě extrémně vzácných okolností, při kterých vedení dospěje k závěru, že shoda s požadavkem standardu nebo interpretace by byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným vKoncepčním rámci, je organizace povinna upustit od daného požadavku způsobem stanoveným v odstavci 18, jestliže to relevantní právní rámec vyžaduje nebo jinak nezakazuje.***

18. ***Jestliže organizace upustila od aplikace požadavku standardu nebo interpretace v souladu s odstavcem 17, je povinna zveřejnit:***

    (a) ***informaci o tom, že vedení došlo k závěru, že účetní závěrka prezentuje věrně finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky organizace;***

    (b) ***že bylo dosaženo shody s příslušnými standardy a interpretacemi s výjimkou toho, že se upustilo od určitého požadavku za účelem dosažení věrné prezentace;***

    (c) ***název standardu nebo interpretace, od kterých organizace upustila, povahu odchylky včetně způsobu řešení, který by předmětný standard nebo interpretace vyžadovaly, důvod, proč by daná interpretace byla zavádějící za okolností, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným vKoncepčním rámci a přijaté řešení;***

    a

    (d) ***u každého prezentovaného období finanční vliv odchylky na jednotlivé položky účetní závěrky, pokud by byla vykazována v souladu s daným požadavkem.***

19. ***Jestliže se organizace odchýlila od požadavku standardu nebo interpretace v předchozím období a daná odchylka ovlivní částky zahrnuté do účetní závěrky běžného období, musí být provedeno zveřejnění stanovené v odstavci 18(c) a (d).***

20. Odstavec 19 platí v případech, kdy se organizace odchýlila v předchozím období od požadavků standardu nebo interpretace u hodnocení aktiv nebo závazků a kdy tato odchylka ovlivňuje hodnocení změn majetku a závazků zahrnutých do účetní závěrky běžného období.

21. ***V případě extrémně vzácných okolností, při kterých vedení dospěje k závěru, že shoda s požadavkem standardu nebo interpretace by byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným vKoncepčním rámci, ale relevantní právní rámec zakazuje takovou odchylku od předmětného požadavku, organizace v maximálním možném rozsahu omezí vliv zjištěných zavádějících aspektů shody zveřejněním následujících informací:***

    (a) ***název předmětného standardu nebo interpretace, povahu požadavku a důvod, proč vedení dospělo k závěru, že shoda s daným požadavkem je v konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným vKoncepčním rámci, a přijaté řešení;***

    a

    (b) ***u každého prezentovaného období provedené úpravy jednotlivých položek v účetní závěrce, o kterých vedení rozhodlo, že jsou nutné k dosažení věrné prezentace.***

22. Pro účely odstavců 17-21 je informace v konfliktu s cílem finanční závěrky v případech, kdy nereprezentuje věrně transakce, další události a podmínky, jež má zachycovat nebo u kterých se oprávněně očekává, že je bude zobrazovat, a je v důsledku toho pravděpodobné, že mohou ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Při hodnocení, zda by shoda s určitým požadavkem standardu nebo interpretace byla natolik zavádějící, že by vedla ke konfliktu s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*, zvažuje vedení následující body:

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

    a

    (b) jak se liší okolnosti organizace od ostatních organizací, které daný požadavek splňují. Jestliže jiné organizace s podobnými okolnostmi splňují daný požadavek, je vyvratitelná domněnka, že shoda organizace s předmětným požadavkem by nebyla natolik zavádějící, že by způsobila konflikt s cílem účetní závěrky stanoveným v *Koncepčním rámci*.

Trvání podniku

23. ***Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost podniku pokračovat v trvání. Účetní závěrka může být vypracována na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení organizace nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat organizaci nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit. Je-li si vedení organizace při***

▼M5

zpracování hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti podniku pokračovat ve své činnosti, musí být takové nejistoty zveřejněny. Jestliže účetní závěrka není zpracována na základě předpokladu trvání podniku, musí být tato skutečnost zveřejněna spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč podnik nebere na zřetel předpoklad trvání podniku.

24. Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení podniku veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším po dobu nejbližších dvanácti měsíců od rozvahového dne. Míra zvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže organizace má za sebou historii výnosových operací a rychlý přístup k finančním zdrojům, lze bez podrobných analýz dospět k závěru, že je přiměřený předpoklad trvání podniku jakožto základ účetnictví. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje financování obnovy dříve, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.

Akruální báze účetnictví

25. ***Organizace připraví svoji účetní závěrku s výjimkou informací o peněžních tocích na akruální bázi účetnictví.***

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

Konzistence prezentace

27. ***Prezentace a klasifikace položek v účetní závěrce musí být zachovány z jednoho účetního období do dalšího; výjimkou jsou následující případy:***

(a) ***Je zřejmé, že následkem podstatné změny v povaze činnosti a operací organizace nebo následkem kontroly účetní závěrky, by jiná prezentace nebo klasifikace byla vhodnější z hlediska kritérií výběru a aplikace účetních pravidel ve standardu IAS 8;***

nebo

(b) ***standard nebo interpretace vyžadují změny v prezentaci údajů.***

28. Podstatná akvizice či prodej majetku nebo kontrola prezentace účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka by měla být prezentována odlišným způsobem. Organizace změní prezentaci své účetní závěrky pouze v případě, že změněná prezentace poskytne spolehlivé informace, které budou relevantnější pro uživatele účetní závěrky, a revidovaná struktura bude navazovat na předchozí, takže nebude narušena srovnatelnost obou závěrek. Při zavádění takových změn v prezentaci organizace reklasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavci 38 a 39.

Významnost a agregace

29. ***Každá významná třída podobných položek bude v účetní závěrce prezentována samostatně. Položky nepodobné povahy nebo funkce budou prezentovány samostatně, pokud nejsou nevýznamné.***

30. Účetní závěrka vyplývá ze zpracování velkého počtu transakcí nebo dalších událostí, které jsou agregovány do tříd v souladu s jejich povahou nebo funkcí. Konečným stavem procesu agregace a klasifikace je prezentace zkrácených a klasifikovaných dat, která tvoří položky řádků v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků nebo v komentáři. Jestliže položka řádku není samostatně významná, provede se její agregace s ostatními položkami v uvedených výkazech nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby byla zaručena její samostatná prezentace v uvedených výkazech, může být dostatečně významná, aby byla prezentována samostatně v komentáři.

31. Aplikace koncepce významnosti znamená, že specifické požadavky na zveřejnění stanovené standardem nebo interpretací nemusí být splněny, jestliže daná informace není významná.

Kompenzace

32. ***Aktiva a závazky a dále výnosy a náklady se nekompenzují, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje standard nebo interpretace.***

33. Důležité je, aby aktiva a závazky a dále výnosy a náklady byly uvedeny samostatně. Kompenzace ve výsledovce nebo rozvaze (s výjimkou případů, kdy kompenzace odráží podstatu transakce nebo jiné události) snižuje možnost uživatelů pochopit transakce, jiné události a podmínky, které se objevily, a současně snižuje jejich možnost hodnotit budoucí

▼M5

peněžní toky organizace. Vyčíslení aktiv snížených o částky vyjadřující snížení jejich hodnoty (například zastaralost zásob a pochybná část pohledávek) neznamená kompenzaci.

34. Standard IAS 18 *Výnosy* definuje výnosy a vyžaduje ocenění na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokovaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých podnikem. Organizace realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy, ale souvisejí s hlavními výdělečnými činnostmi organizace. Výsledky takových transakcí jsou prezentovány, pokud taková prezentace odráží podstatu transakce nebo jiné události, jakožto zápočet výnosů a souvisejících nákladů, které vznikly v souvislosti s danou transakcí. Například:

(a) Zisky a ztráty při prodeji dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv jsou vykazovány odečtem výtěžků z pozbytí od účetní hodnoty aktiv a souvisejících nákladů prodeje;

a

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

35. Zisky a ztráty vznikající na základě skupiny podobných transakcí se vykazují na čistém základě – například kurzové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vznikající z finančních nástrojů používaných při obchodování. Jsou-li ovšem takové zisky a ztráty významné, jsou vykazovány samostatně.

Srovnávací informace

36. ***S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných standardem nebo interpretací, musí být u všech částek vykázaných v účetní závěrce zveřejněny srovnávací informace vzhledem k předchozímu období. Srovnávací informace musí být zahrnuty také pro popisné informace, jsou-li relevantní pro pochopení účetní závěrky běžného období.***

37. V některých případech jsou popisné informace uvedené v účetní závěrce za předchozí období i nadále relevantní i v běžném období. Například podrobnosti o právním sporu, jehož výsledek byl k poslednímu rozvahovému dni nejistý a stále ještě není vyřešen, se zveřejňují také v běžném období. Uživatelé mají užitek z informací o existujících nejistotách k poslednímu rozvahovému dni a z informací o krocích, které byly podniknuty během běžného období k vyřešení předmětné nejistoty.

38. ***V případě změny prezentace a klasifikace položek v účetní závěrce musí být srovnávací informace reklasifikovány. To platí s výjimkou případů, kdy je taková reklasifikace neproveditelná. Při reklasifikaci srovnávacích informací je organizace povinna zveřejnit:***

(a) ***povahu reklasifikace;***

(b) ***částku jednotlivých položek nebo tříd položek, které se reklasifikují;***

a

(c) ***důvod reklasifikace.***

39. ***Je-li reklasifikace srovnávacích informací neproveditelná, organizace je povinna zveřejnit:***

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

a

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

40. Zvýšení porovnatelnosti údajů mezi obdobími pomáhá uživatelům přijímat ekonomická rozhodnutí zejména tím, že jim umožňuje hodnotit trendy ve finančních informacích za účelem 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 shromažďovány způsobem, který umožňuje jejich reklasifikaci a opakované vytváření daných údajů může být neproveditelné.

41. Standard IAS 8 se zabývá úpravami srovnávacích informací, které jsou nutné v případech, kdy organizace změní účetní pravidla nebo opraví chybu.

▼M5

STRUKTURA A OBSAH

Úvod

42. Tento standard vyžaduje specifická zveřejnění v rozvaze, výsledovce a výkazu změn vlastního kapitálu a vyžaduje zveřejnění dalších položek řádků v těchto výkazech nebo jejich komentáři. Standard IAS 7 stanoví požadavky prezentace výkazu peněžních toků.

43. Tento standard v některých případech používá pojem „zveřejnění" v širokém smyslu zahrnujícím položky vykázané v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků i v komentáři. Zveřejnění jsou vyžadována rovněž jinými standardy a interpretacemi. Není-li v tomto standardu, jiném standardu nebo interpretaci uvedeno jinak, provádějí se taková zveřejnění v rozvaze, výsledovce, výkazech změn vlastního kapitálu nebo výkazu peněžních toků (podle relevance) nebo v komentáři k těmto výkazům.

Identifikace účetní závěrky

44. ***Účetní závěrka musí být identifikována jasně a rozlišitelně od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu.***

45. IFRS se vztahuje pouze na účetní závěrku a ne na další informace prezentované ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Proto je důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou připraveny podle standardů IFRS od jiných informací, které mohou být užitečné pro uživatele, ale nejsou předmětem požadavků těchto standardů.

46. ***Jednotlivé komponenty účetní závěrky musí být jasně identifikovány. Dále musí být výrazně zobrazeny následující informace; v případě potřeby musí být tyto informace také zopakovány, je-li to nutné pro správné pochopení prezentovaných informací:***

(a) ***název vykazující organizace nebo jiné způsoby identifikace a jakékoliv změny v těchto informacích oproti předchozímu rozvahovému dni;***

(b) ***zda účetní závěrka pokrývá jednotlivou organizaci nebo skupinu organizací;***

(c) ***rozvahový den období pokrytého danou účetní závěrkou, odpovídající příslušné komponentě účetní závěrky;***

(d) ***měnu prezentace podle definice ve standardu IAS 21 - Dopady změn směnných kurzů cizích měn;***

a

(e) ***úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek účetní závěrky.***

47. Požadavky odstavce 46 jsou obvykle splněny prezentací záhlaví stránky a zkrácených záhlaví sloupců u jednotlivých stran účetních výkazů. Při rozhodování o nejlepším způsobu prezentace takových informací je třeba použít úsudek. Jestliže se například účetní závěrka prezentuje elektronicky, obvykle se nepoužívají samostatné stránky; výše uvedené informace jsou v takovém případě dostatečně prezentovány často tak, aby bylo zaručeno správné pochopení informací zahrnutých do účetní závěrky.

48. Účetní závěrka je často srozumitelnější, pokud prezentuje údaje v tisících nebo miliónech jednotek v příslušné měně prezentace. To je přijatelné, pokud je uvedena úroveň zaokrouhlení v prezentaci a prezentace rovněž obsahuje veškeré významné informace.

Vykazované období

49. ***Účetní závěrka musí být prezentována nejméně jednou ročně. Jestliže se změní rozvahový den organizace a výroční účetní závěrky jsou prezentovány za období delší nebo kratší než jeden rok, musí organizace zveřejnit kromě období pokrytého danou účetní závěrkou také následující informace:***

(a) ***důvod použití delšího nebo kratšího období;***

a

(b) ***fakt, že srovnávací informace výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků a souvisejících komentářů nejsou zcela porovnatelné.***

50. Za normálních okolností je účetní závěrka zpracovávána konzistentně pro roční období. Z praktických důvodů však dávají některé organizace přednost vykazování například za období 52 týdnů. Tento standard nevylučuje uvedený postup, protože účetní závěrka se pravděpodobně nebude podstatně lišit od závěrky prezentované za celý jeden rok.

▼M5

Rozvaha

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

51. ***V souladu s odstavci 57-67 je organizace ve své rozvaze povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné třídy. Výjimkou jsou případy, kdy prezentace založená na likviditě poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. V těchto výjimečných případech musí být všechna aktiva a závazky prezentovány zhruba v pořadí podle likvidity.***

52. ***Ať už je přijata kterákoliv z metod prezentace, je organizace povinna zveřejnit předpokládané částky, které budou nárokovány nebo uhrazeny po více než dvanácti měsících, u všech řádků aktiv a závazků, u kterých se předpokládá nárokování nebo úhrada v rámci (a) ne více než dvanácti měsíců od rozvahového dne a (b) v rámci více než dvanácti měsíců od rozvahového dne.***

53. Jestliže organizace dodává zboží nebo služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu, zveřejnění samostatné klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků v rozvaze poskytuje užitečné informace tím, že se odliší čistá aktiva trvale cirkulující jako pracovní kapitál od aktiv použitých v dlouhodobých operacích organizace. Zvýrazní se tím také aktiva, u kterých se očekává realizace v rámci provozního cyklu, a závazky, které jsou splatné k úhradě v rámci stejného období.

54. U některých organizací (například u finančních institucí) poskytuje prezentace aktiv a závazků ve vzestupném nebo sestupném pořadí podle likvidity spolehlivé informace a je relevantnější než prezentace podle krátkodobých/dlouhodobých aktiv a závazků, protože taková organizace nedodává zboží ani služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu.

55. Při aplikaci odstavce 51 je organizaci povoleno prezentovat 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 základu prezentace může vzniknout, pokud organizace vyvíjí různorodou činnost.

56. Informace o očekávaných datech realizace aktiv a závazků je užitečná při hodnocení likvidity a solventnosti organizace. Standard ►**M12** IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování* ◄ vyžaduje 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 nárokování a úhrady nepeněžních aktiv a závazků (například zásob a rezerv) jsou rovněž užitečné bez ohledu na to, zda jsou aktiva a závazky klasifikovány jako krátkodobé nebo dlouhodobé. Organizace například zveřejňuje hodnotu zásob, u které se předpokládá, že bude nárokována za více než dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Krátkodobá aktiva

57. ***Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:***

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

(b) ***je určeno především pro účely prodeje;***

(c) ***předpokládá se, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne;***

nebo

(d) ***jde o peníze nebo peněžní ekvivalent (podle definice ve standardu IAS 7 Výkazy peněžních toků), pokud není omezena jeho směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.***

Všechna ostatní aktiva jsou klasifikována jako dlouhodobá.

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

59. Provozní cyklus organizace je čas mezi nákupem aktiv ke zpracování a jejich realizací v podobě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Není-li obvyklý provozní cyklus organizace 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 rozvahového dne. Krátkodobá aktiva zahrnují rovněž aktiva určená v prvé řadě k obchodním účelům (finanční aktiva v rámci této kategorie jsou klasifi-

▼M5

kována jako aktiva k obchodním účelům v souladu se standardem IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*) a krátkodobou část dlouhodobých finančních aktiv.

Krátkodobé závazky

60. ***Závazek je klasifikován jako krátkodobý, pokud splňuje kterékoliv z následujících kritérií:***

(a) ***předpokládá se, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu organizace;***

(b) ***je určen především pro účely obchodování;***

(c) ***bude splatný během dvanácti měsíců od rozvahového dne;***

nebo

(d) ***organizace nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku nejméně na dvanáct měsíců po rozvahovém dni.***

Všechny ostatní závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

61. Některé krátkodobé závazky (například obchodní závazky, některé akruální závazky na zaměstnance a další provozní náklad náklady) jsou součástí pracovního kapitálu používaného během obvyklého provozního cyklu organizace. Takové provozní položky jsou klasifikovány jako krátkodobé závazky, i když jsou splatné za více než dvanáct měsíců po rozvahovém dni. Stejný obvyklý provozní cyklus se vztahuje na klasifikaci aktiv a závazků organizace. Není-li obvyklý provozní cyklus organizace jasně identifikovatelný, předpokládá se jeho trvání v délce dvanácti měsíců.

62. Ostatní krátkodobé závazky nejsou vyrovnány v rámci obvyklého provozního cyklu, ale jsou splatné k úhradě během dvanácti měsíců po rozvahovém dni nebo určeny převážně k obchodování. Příkladem mohou být finanční závazky klasifikované jako určené k obchodování v souladu se standardem IAS 39, přečerpání vkladů u banky a 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 organizace) a nejsou splatné během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, jsou dlouhodobé závazky a podléhají odstavcům 65 a 66.

63. Organizace klasifikuje své finanční závazky jako krátkodobé, jsou-li splatné během dvanácti měsíců po rozvahovém dni, i když:

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

a

(b) po rozvahovém dni a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění byla ukončena dohoda o refinancování nebo upraven harmonogram plateb na dlouhodobém základě.

64. Pokud podnik očekává a má pravomoc refinancovat nebo převést závazek na dobu nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni v souladu s existujícími finančními zdroji umožňujícími půjčku, klasifikuje daný závazek jako dlouhodobý, i když by jinak byl splatný během kratšího období. Jestliže refinancování nebo převod závazku není v pravomoci organizace (například neexistuje smlouva o refinancování), možnost refinancování se nebere v úvahu a závazek se klasifikuje jako krátkodobý.

65. Jestliže organizace poruší závazek podle smlouvy o dlouhodobé půjčce k rozvahovému dni nebo před ním s tím dopadem, že závazek se stane splatným na vyžádání, je závazek klasifikován jako krátkodobý, i když věřitel souhlasil po rozvahovém dni a před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, že v důsledku porušení smlouvy nebude vyžadovat platbu. Závazek je klasifikován jako krátkodobý, protože ke dni účetní závěrky nemá organizace nepodmíněné právo odložit úhradu závazku nejméně na dobu dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

66. Závazek je však klasifikován jako dlouhodobý, jestliže věřitel souhlasil k rozvahovému dni, že poskytne dobu odkladu v délce nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni, během které organizace může napravit porušení smlouvy a během které nemůže věřitel vyžadovat okamžité splacení.

67. Pokud jde o půjčky klasifikované jako krátkodobé závazky, jestliže mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění nastane některá z následujících událostí, opravňují tyto události k prohlášení, že jde o události nevyžadující úpravy v souladu se standardem IAS 10 *Události po datu účetní závěrky*:

(a) refinancování na dlouhodobém základě;

(b) náprava porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce;

a

▼M5

(c) přijetí doby odkladu od věřitele, během které lze napravit porušení smlouvy o dlouhodobé půjčce; tato doba odkladu končí nejméně dvanáct měsíců po rozvahovém dni.

Informace prezentované přímo v rozvaze

68. ***Rozvaha musí zahrnovat řádkové položky obsahující minimálně následující částky:***

(a) ***pozemky, budovy a zařízení;***

(b) ***investice do nemovitostí;***

(c) ***nehmotná aktiva;***

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

(e) ***investice zaúčtované ekvivalenční metodou;***

(f) ***biologická aktiva;***

(g) ***zásoby;***

(h) ***obchodní a jiné pohledávky;***

(i) ***peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;***

(j) ***obchodní a jiné závazky;***

(k) ***rezervy;***

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

(m) ***závazky a aktiva splatné daně podle definice ve standardu IAS 12 - Daně ze zisku;***

(n) ***odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice ve standardu IAS 12;***

(o) ***menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu;***

a

(p) ***vydaný kapitál a rezervní fondy přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti.***

69. ***Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční situace organizace, musí být v rozvaze uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.***

70. ***Jestliže organizace rozlišuje ve své rozvaze krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jakožto samostatné kategorie, nesmí klasifikovat odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky).***

71. Tento standard nepředepisuje pořadí ani formát, ve kterém musí být položky prezentovány. Odstavec 68 pouze uvádí přehled položek, jejichž povaha nebo funkce jsou podstatně odlišné a tím opravňující k jejich samostatné prezentaci v rozvaze. Navíc:

(a) jsou zahrnuty řádky, pokud velikost, povaha nebo funkce položky nebo agregace podobných položek jsou takové, že samostatná prezentace je relevantní pro pochopení finanční pozice organizace; a

(b) použité popisy a pořadí položek nebo agregace podobných položek mohou být změněny podle povahy organizace a jejích transakcí, aby poskytly informace relevantní pro pochopení finanční pozice organizace. ►M12 Finanční instituce může například změnit výše uvedený popis s cílem poskytnout informace významné pro operace finanční instituce. ◄

72. Posouzení, zda budou prezentovány samostatně další položky, je založeno na hodnocení následujících bodů:

(a) povaha a likvidita aktiv;

(b) funkce aktiv v rámci organizace;

a

(c) částky, povaha a načasování závazků.

73. Použití různých základen oceňování různých tříd aktiv znamená, že jejich povaha nebo funkce se liší, a že by proto měly být prezentovány v řádcích jako samostatné položky. Například různé třídy pozemků, budov a zařízení mohou být vyjádřeny v pořizovacích nákladech nebo v přeceněné částce v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Informace prezentované buď v rozvaze nebo v komentáři

74. ***Organizace je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři další dílčí klasifikaci prezentovaných položek klasifikovaných způsobem odpovídajícím operacím organizace.***

▼M5

75. Podrobnosti uváděné v dílčí klasifikaci závisejí na požadavcích standardů IFRS a na velikosti, povaze a funkci předmětných částek. Faktory stanovené v odstavci 72 se používají také k rozhodování o základu dílčí klasifikace. Zveřejnění se může u jednotlivých položek lišit, například:

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

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

(c) zásoby jsou členěny v souladu se standardem IAS 2 *Zásoby* do tříd jako je zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a dokončené 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.

76. ***Organizace je povinna zveřejnit v rozvaze nebo v komentáři následující informace:***

(a) ***pro každou kategorii základního kapitálu:***

(i) ***počet autorizovaných akcií;***

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

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

(iv) ***porovnání počtu akcií v oběhu na počátku a na konci vykazovaného období;***

(v) ***práva, preference a omezení přiřazené k dané kategorii včetně omezení distribuce dividend a splácení kapitálu;***

(vi) ***vlastní akcie v držení organizace nebo v držení jejích dceřiných společností nebo přidružených podniků;***

a

(vii) ***akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji akcií včetně termínů a částek;***

a

(b) ***popis povahy a účelu jednotlivých rezervních fondů v rámci organizace.***

77. ***Organizace bez základního kapitálu (například partnerský podnik nebo nadace) musejí zveřejňovat informace ekvivalentní informacím požadovaným odstavcem 76(a), zobrazující změny během období v jednotlivých kategoriích vlastního kapitálu a práva, preference a omezení spojené s jednotlivými kategoriemi podílu na vlastním kapitálu***

Výsledovka

Zisk nebo ztráta za období

78. ***Všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období se zahrnují do zisků nebo ztrát, pokud Mezinárodní účetní standard nepožaduje něco jiného.***

79. Za normálních okolností jsou všechny položky výnosů a nákladů uznané v období zahrnuty do zisků nebo ztrát. To zahrnuje také důsledky změn v účetních odhadech. Mohou však existovat okolnosti, kdy určité položky mohou být vyloučeny ze zisku nebo ztráty za běžné období. Standard IAS 8 se zabývá dvěma takovými okolnostmi: opravou chyb a důsledkem změn v účetních pravidlech.

80. Ostatní standardy se zabývají položkami, jež mohou splňovat definice uvedené v *Koncepčním rámci* pro výnosy nebo náklady, ale které jsou obvykle vyloučeny ze zisků nebo ztrát. Příkladem jsou přírůstky z přecenění (viz standard IAS 16), určité zisky a ztráty vyplývající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz standard IAS 21) a zisky nebo ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv (viz standard IAS 39).

Informace prezentované přímo ve výsledovce

81. ***Výsledovka musí zahrnovat řádkové položky, které prezentují minimálně následující částky za vykazované období:***

(a) ***výnosy;***

(b) ***finanční náklady;***

▼**M5**

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

(d) ***zisky nebo ztráty před zdaněním plynoucí z vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončované činnosti;***

(e) ***daňové náklady;***

a

(f) ***zisk nebo ztráta.***

82. ***Výsledovka musí zahrnovat následující položky jakožto rozdělení zisků nebo ztrát za vykazované období:***

(a) ***zisky nebo ztráty připadající na menšinové podíly;***

a

(b) ***zisky nebo ztráty přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti.***

83. ***Je-li taková prezentace relevantní pro pochopení finanční pozice organizace, musí být ve výsledovce uvedeny další řádky, záhlaví a mezisoučty.***

84. Vzhledem k tomu, že vliv různých činností organizace, jejích transakcí a dalších událostí se liší co do četnosti, potenciálu zisků nebo ztrát a předvídatelnosti, zveřejnění komponent finanční výkonnosti pomáhá k pochopení dosažené finanční výkonnosti při vytváření projekcí budoucích výsledků. Je-li to třeba k vysvětlení prvků finanční výkonnosti, zahrnují se do výsledovky další řádky a položky, přidávají se další popisy a mění se řazení položek. Během zpracování výsledovky je třeba zvažovat významnost a povahu i funkci komponent výnosů a nákladů. ►**M12** Finanční instituce může například změnit popisy s cílem poskytnout informace významné pro operace finanční instituce. ◄ Položky výnosů a nákladů nejsou kompenzovány, pokud nejsou splněna kritéria v odstavci 32.

85. ***Ve výsledovce ani v komentáři organizace neuvede položky výnosů a nákladů jako mimořádné položky.***

Informace prezentované buď ve výsledovce nebo v komentáři

86. ***Jsou-li položky výnosů a nákladů významné, jejich povaha a částka musí být uvedeny samostatně.***

87. 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 organizace a zrušení jakýchkoliv rezerv na náklady spojené s restrukturalizací;

(c) vyřazení položek pozemků, budov a zařízení;

(d) vyřazení dlouhodobých investic;

(e) ukončované činnosti;

(f) urovnání sporů;

a

(g) jiné zrušení rezerv.

88. ***Organizace je povinna předložit analýzu nákladů na základě klasifikace založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci organizace podle toho, která z možností poskytne spolehlivější a relevantnější informace.***

89. Organizacím se doporučuje prezentovat analýzu uvedenou v odstavci 88 přímo ve výsledovce.

90. Náklady jsou dále členěny tak, aby zvýraznily komponenty finanční výkonnosti, které se mohou lišit podle frekvence, potenciálu zisků nebo ztrát a předvídatelnosti. Tato analýza se poskytuje v jedné ze dvou podob.

91. První podoba analýzy je založena na metodě podle druhů nákladů. Náklady jsou agregovány ve výsledovce v souladu s jejich povahou (například odpisy, nákup materiálu, náklady na dopravu, zaměstnanecké požitky a náklady na reklamu) a nejsou dále přiřazovány podle různých funkcí v rámci organizace. Tato metoda se snadno používá, protože nejsou třeba žádná přiřazení nákladů podle funkční klasifikace. Uvádíme příklad klasifikace s využitím metody podle druhů nákladů:

Výnosy		X
Ostatní provozní výnosy		X
Změny zásob dokončeného zboží a nedokončené Výroby	X	

▼M5

Spotřeba materiálu a surovin	X	
Náklady na zaměstnanecké požitky	X	
Odpisy	X	
Ostatní náklady	X	
Náklady celkem		(X)
Zisk		X

92. Druhá forma analýzy je metoda funkce nákladů neboli metoda „náklady prodeje" a klasifikuje náklady podle jejich funkce jako součást nákladů na prodej nebo například nákladů na odbyt nebo administrativní činnosti. V souladu s touto metodou organizace zveřejňuje odděleně od ostatních nákladů nejméně své náklady na prodej. Tato metoda může poskytnout uživatelům relevantnější informace než klasifikace nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů jednotlivým funkcím může být subjektivní a vyžaduje náležité posouzení. Uvádíme příklad klasifikace s využitím metody podle funkce nákladů:

Výnosy	X
Náklady na prodej	(X)
Hrubý zisk	X
Ostatní výnosy	X
Náklady na odbyt	(X)
Správní náklady	(X)
Ostatní náklady	(X)
Zisk	X

93. ***Organizace klasifikující náklady podle funkce musí zveřejnit další informace o druzích nákladů včetně odpisů a nákladů na zaměstnanecké požitky.***

94. Volba mezi metodou funkce nákladů a metodou klasifikace podle druhu nákladů závisí na historických a oborových faktorech a na povaze organizace. Obě metody poskytují představu o nákladech, která se může přímo nebo nepřímo měnit s úrovní prodeje nebo výroby v rámci organizace. Protože jednotlivé metody prezentace jsou výhodné pro rozličné typy organizací, vyžaduje tento standard od vedení, aby zvolilo nejvhodnější a spolehlivou prezentaci. Protože informace o druhu nákladů jsou užitečné při hodnocení budoucích peněžních toků, je třeba v případech, kdy se používá klasifikace podle funkce nákladů, zveřejnit další informace. V odstavci 93 mají „zaměstnanecké požitky" stejný význam jako v IAS 19 *Zaměstnanecké požitky.*

95. ***Organizace je povinna zveřejnit ve výsledovce nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři částku dividend přiznanou k rozdělení držitelům kapitálu během období a také odpovídající částku na akcii.***

Výkaz změn vlastního kapitálu

96. ***Organizace je povinna prezentovat výkaz změn vlastního kapitálu, který obsahuje následující údaje:***

(a) ***zisk nebo ztráta za období;***

(b) ***jednotlivé položky výnosů a nákladů za období, které jsou (podle požadavků jiných standardů nebo interpretací) vykázány přímo ve vlastním kapitálu, a dále součet těchto položek;***

(c) ***celkové výnosy a náklady za období (vypočítané jako součet položek (a) a (b)) zobrazující samostatně celkové částky přiřaditelné držitelům kapitálu mateřské společnosti a menšinových podílů;***

a

(d) ***pro každou komponentu vlastního kapitálu účinky změn v účetních pravidlech a opravy chyb zachycených v souladu se standardem IAS 8.***

▼M10

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

▼M5

97. ***Organizace je povinna také zveřejnit ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo komentáři následující informace:***

▼M5

(a) ***částky transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu, zobrazující samostatně distribuce držitelům kapitálu;***

(b) ***zůstatek nerozděleného zisku (tj. akumulovaný zisk nebo ztráta) na počátku vykazovaného období a k rozvahovému dni, a změny během vykazovaného období;***

a

(c) ***porovnání účetní hodnoty každé třídy vloženého kapitálu a každého rezervního fondu na počátku a ke konci vykazovaného období; veškeré změny jsou zveřejněny jednotlivě.***

98. Změny ve vlastním kapitálu společnosti mezi dvěma rozvahovými dny odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. S výjimkou změn vyplývajících z transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu (například zvyšování vlastního kapitálu, zpětné akvizice vlastních kapitálových nástrojů organizace a dividend), 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 společnosti během vykazovaného období (ať už jsou tyto položky výnosů a nákladů uznány v ziscích a ztrátách nebo přímo jako změny kapitálu).

99. Tento standard vyžaduje, aby byly všechny položky výnosů a nákladů uznané v daném období zahrnuty do zisků nebo ztrát, pokud jiný standard nebo interpretace nepožadují něco jiného. Jiné standardy vyžadují vykázání zisků a ztrát (například zvýšení a snížení hodnoty přeceněním, určité kurzové rozdíly, zisky nebo ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv a související částky splatných a odložených daňových závazků) přímo jakožto změn kapitálu. Protože při hodnocení změn finanční pozice organizace mezi dvěma rozvahovými dny je důležité zvažovat všechny položky výnosů a nákladů, vyžaduje tento standard prezentaci výkazu změn vlastního kapitálu, který zdůrazní celkové výnosy a náklady včetně těch, které jsou uznány přímo ve vlastním kapitálu.

100. IAS 8 požaduje retrospektivní úpravy při provádění změn v účetních pravidlech v rozsahu proveditelnosti, výjimkou jsou případy, kdy přechodná ustanovení v jiném standardu nebo interpretaci vyžadují něco jiného. IAS 8 také požaduje, aby se opravy chyb prováděly retrospektivně, v rozsahu proveditelnosti. Retrospektivní úpravy a retrospektivní přepočty se provádějí v zůstatcích nerozděleného zisku s výjimkou případů, kdy jiný standard nebo interpretace vyžadují retrospektivní úpravy jiných komponent vlastního kapitálu. Odstavec 96(d) vyžaduje zveřejnění ve výkazu změn vlastního kapitálu celkové výsledné úpravy jednotlivých komponent vlastního kapitálu vyplývající ze změn v účetních pravidlech a z oprav chyb; tyto úpravy musí být uvedeny samostatně. Uvedené úpravy se zveřejní pro všechna předchozí období a k začátku běžného období.

101. Požadavky odstavců 96 a 97 lze splnit různými způsoby. Například ve sloupcovém formátu, který srovnává počáteční a koncové zůstatky jednotlivých prvků vlastního kapitálu. Alternativně lze ve výkazu změn vlastního kapitálu prezentovat pouze položky stanovené v odstavci 96. V případě tohoto přístupu se položky uvedené v odstavci 97 zveřejňují v komentáři.

Výkaz peněžních toků

102. Informace o peněžních tocích poskytují uživateli účetní závěrky podklad ke zhodnocení schopnosti podniku generovat peníze a peněžní ekvivalenty a k vyjádření potřeb podniku při využití těchto peněžních toků. Standard IAS 7 *Výkazy peněžních toků* stanoví požadavky prezentace výkazu peněžních toků a souvisejících zveřejnění.

Komentář

Struktura

103. ***Komentář musí splňovat následující body:***

(a) ***prezentovat informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech použitých v souladu s odstavci 108-115;***

(b) ***zveřejnit informace vyžadované standardy IFRS, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků;***

a

(c) ***poskytnout další informace, které nejsou obsaženy v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoliv z uvedených výkazů.***

▼M5

104. ***Komentář musí být v maximální možné míře prezentován systematicky. Každá položka v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků musí být označena křížovým odkazem k související informaci v komentáři.***

105. Komentář je obvykle uveden v následujícím pořadí, které pomáhá uživatelům pochopit účetní závěrku a srovnat ji s účetními závěrkami jiných organizací:

(a) prohlášení o shodě se standardy IFRS (viz odstavec 14);

(b) souhrn použitých podstatných účetních pravidel (viz odstavec 108);

(c) podpůrné informace o položkách prezentovaných v rozvaze, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků, a to v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky;

a

(d) jiná zveřejnění včetně:

(i) podmíněných závazků (viz standard IAS 37) a nevykázaných smluvních povinností;

a

(ii) nefinanční zveřejnění – například cíle a zásady systému řízení rizik společnosti (viz standard ►**M12** IFRS 7 ◄).

106. Za určitých okolností může být třeba nebo žádoucí změnit pořadí některých položek v komentáři. Například informace o změnách reálné hodnoty uznané v zisku nebo ztrátách lze zkombinovat s informacemi o splatnosti finančních nástrojů, třebaže se první z uvedených údajů vztahuje k výsledovce a druhý k rozvaze. Přesto je třeba zachovat co nejvěrněji systematickou strukturu komentáře.

107. Komentář poskytující informace o základu účetní přípravy a konkrétních použitých účetních pravidlech se prezentuje jako samostatná komponenta účetní závěrky.

Zveřejnění účetních pravidel

108. ***Organizace je povinna zveřejnit souhrn důležitých účetních pravidel:***

(a) ***oceňovací bázi (nebo báze) použitou (použité) při přípravě účetní závěrky;***

a

(b) ***další použitá účetní pravidla relevantní pro správné pochopení účetní závěrky.***

109. Pro uživatele je důležité, aby byli informováni o oceňovací bázi nebo bázích použité/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 se v účetní závěrce používá více oceňovacích bází (například určité třídy aktiv jsou přeceněny), postačí poskytnout informaci o těchto kategoriích aktiv a závazků, na které se vztahují jednotlivé oceňovací báze.

110. 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 organizace a projevují v její finanční pozici. Zveřejnění konkrétních účetních pravidel je pro uživatele zvláště užitečné, pokud jsou daná pravidla zvolena z alternativ povolených ve standardech a interpretacích. Příkladem je zveřejnění toho, zda spoluvlastník uznává ve své konsolidované účetní závěrce svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody (viz standard IAS 31 *Účast ve společných podnicích*). Některé standardy konkrétně požadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými pravidly, která tyto standardy povolují. Například standard IAS 16 vyžaduje zveřejnění oceňovacích bází aplikovaných na třídy pozemků, budov a zařízení. Standard IAS 23 *Výpůjční náklady* vyžaduje zveřejnění toho, zda výpůjční náklady jsou uznávány okamžitě jako náklady, nebo zda jsou kapitalizovány jakožto součást nákladů na způsobilá aktiva.

111. Každá organizace zvažuje povahu svých operací a pravidla, u kterých by uživatelé očekávali zveřejnění v případě účetní závěrky organizace daného typu. Například u organizace, která podléhá dani z příjmů, se očekává, že zveřejní svá účetní pravidla platná pro daň z příjmů včetně pravidel vztahujících se na odložené daňové závazky a pohledávky. Jestliže organizace vyvíjí podstatné operace v zahraničí nebo transakce v cizích měnách, očekává se zveřejnění účetních pravidel k uznání kurzových zisků a ztrát. Jestliže došlo ke kombinaci podniků, předpokládá se zveřejnění pravidel ocenění goodwillu a menšinového podílu.

▼M5

112. Účetní pravidla mohou být důležitá vzhledem k povaze operací organizace i v případě, že částky za běžné a předchozí období nejsou významné. Vhodné je také zveřejnit veškerá podstatná účetní pravidla, která nejsou ve standardech IFRS jmenovitě požadována, ale byla vybrána a použita v souladu se standardem IAS 8.

113. ***Organizace je povinna zveřejnit v souhrnu podstatných účetních pravidel nebo jiných komentářů také soudy (bez ohledu na příslušné odhady – viz odstavec 116) přijaté vedením v procesu aplikace účetních pravidel organizace, jež mají nejdůležitější vliv na částky uznané v účetní závěrce.***

114. V procesu aplikace účetních pravidel organizace provádí vedení různé úsudky (mimo těch, vyžadujících odhady), které mohou podstatnou měrou ovlivnit částky vykázané v účetní závěrce. Vedení například posuzuje:

(a) zda finanční aktiva představují investice držené do splatnosti;

(b) kdy budou v podstatě všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví finančních aktiv a pronajatých aktiv převedena na jiné společnosti;

(c) zda některé prodeje zboží jsou dohodami o financování a nezvyšují proto výnosy;

a

(d) zda povaha vztahů mezi podnikem a jednotkami se zvláštním určením ukazují, že jednotka se zvláštním určením je kontrolována podnikem.

115. Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 113 jsou vyžadována podle jiných standardů. Například standard IAS 27 vyžaduje od organizace, aby zveřejnila důvody, proč vlastnický podíl nezakládá kontrolu nad podnikem, do kterého bylo investováno a který není dceřinou společností, ačkoliv pobočky organizace vlastní přímo nebo nepřímo více než polovinu hlasů nebo potenciálního hlasovacího práva. Standard IAS 40 vyžaduje zveřejnění kritérií stanovených organizací k rozlišení investice do nemovitosti od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti určené k prodeji v souladu s běžnou obchodní činností, je-li klasifikace nemovitosti obtížná.

Klíčové zdroje nejistoty odhadů

116. ***Organizace je povinna zveřejnit v komentáři informace o klíčových předpokladech vztahujících se k budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty odhadů k rozvahovému dni. U těchto zdrojů je vysoké riziko, že během příštího roku způsobí významné úpravy účetních částek aktiv a závazků. S ohledem na tato aktiva a závazky musí komentář obsahovat podrobnosti o následujících bodech:***

(a) ***o jejich povaze;***

a

(b) ***o jejich účetní hodnotě k rozvahovému dni.***

117. Stanovení účetní hodnoty některých aktiv a závazků vyžaduje odhad účinků nejistých budoucích událostí ve vztahu k těmto aktivům a závazkům k rozvahovému dni. Například neexistence v poslední době zjišťovaných tržních cen používaných k oceňování aktiv a závazků, odhady orientované na budoucnost nutné ke zjištění zpětně získatelných částek tříd pozemků, budov a zařízení, účinek technologické zastaralosti zásob, rezervy podléhající budoucím výsledkům probíhajících soudních procesů a dlouhodobé závazky vztahující se k zaměstnaneckým požitkům (například penzijní závazky). Tyto odhady zahrnují předpoklady o takových položkách jako je úprava rizik ve vztahu k peněžním tokům nebo diskontním sazbám, budoucí změny platů a budoucí změny cen ovlivňující jiné náklady.

118. Klíčové předpoklady a další klíčové zdroje nejistoty odhadů zveřejněné v souladu s odstavcem 116 se vztahují k odhadům, které vyžadují nejsložitější, subjektivní nebo komplexní soudy vedení. S rostoucím počtem proměnných a předpokladů ovlivňujících možná budoucí rozhodnutí o nejistotách se stávají uvedené soudy subjektivnější a složitější a stejnou měrou obvykle roste potenciál následných významných úprav účetních hodnot aktiv a závazků.

119. Zveřejnění podle odstavce 116 nejsou nutná u aktiv a závazků u nichž je podstatné riziko, že se jejich účetní hodnota během příštího finančního roku významně změní, jsou-li k rozvahovému dni hodnoceny reálnou hodnotou založenou na aktuálních tržních cenách (reálná hodnota se může významně měnit během příštího finančního roku, ale tyto změny nevyplývají z předpokladů nebo jiných zdrojů nejistoty odhadů k rozvahovému dni).

▼M5

120. Zveřejnění podle odstavce 116 jsou prezentována způsobem, který pomůže uživatelům účetní závěrky pochopit soudy vedení o budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty odhadů. Povaha a rozsah poskytnutých informací se liší podle povahy předpokladů a dalších okolností. Příklady typů zveřejnění jsou:

(a) povaha předpokladů nebo jiné nejistoty odhadů;

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

(c) očekávané řešení nejistoty v rozsahu potenciálních dopadů v rámci příštího účetního období s ohledem na účetní hodnoty ovlivněných aktiv a závazků;

a

(d) interpretace změn provedených u minulých předpokladů, týkajících se daných aktiv a závazků, jestliže nejistota zůstává nevyřešena.

121. Ve zveřejnění podle odstavce 116 není třeba uvádět informace o rozpočtu nebo předpovědích.

122. Je-li zveřejnění rozsahu možných důsledků klíčových předpokladů nebo jiných klíčových zdrojů nejistoty odhadu k rozvahovému dni neproveditelné, zveřejní organizace, že je podle stávajících poznatků možné, že výsledky v příštím účetním období, které se budou lišit od předpokladů, mohou vyžadovat významné úpravy účetních hodnot ovlivněných aktiv nebo závazků. Ve všech případech zveřejní organizace povahu a účetní hodnotu konkrétních aktiv nebo závazků (nebo třídy aktiv nebo závazků) ovlivněných předpokladem.

123. Zveřejnění podle odstavce 113 týkající se soudů vedení během procesu aplikace účetních pravidel organizace se nevztahují na zveřejnění klíčových zdrojů nejistoty odhadů podle odstavce 116.

124. Zveřejnění některých klíčových předpokladů, která by jinak byla nutná v souladu s odstavcem 116, jsou vyžadována podle jiných standardů. Například IAS 37 vyžaduje za specifikovaných okolností zveřejnění hlavních předpokladů vztahujících se k budoucím událostem ovlivňujícím třídy rezerv. ►M12 IFRS 7 ◄ vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků, které jsou vykazovány v reálné hodnotě. Standard IAS 16 vyžaduje zveřejnění podstatných předpokladů vztahujících se k odhadům reálných hodnot přeceněných položek pozemků, budov a vybavení.

▼M12

Kapitál

124A Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům jejích účetních výkazů umožní zhodnotit, jaké cíle, metody a postupy používá daná účetní jednotka při hospodaření se svým kapitálem.

124B Aby vyhověla bodu 124A, účetní jednotka zveřejní:

a) Kvalitativní informace o jejích cílech, metodách a postupech používaných při hospodaření s kapitálem včetně (ale neomezujíce se jen na zde uvedené příklady):

i) popisu toho, co spravuje jako kapitál;

ii) pokud musí účetní jednotka plnit externě ukládané kapitálové požadavky, charakteru těchto požadavků a jakým způsobem se tyto požadavky promítají do hospodaření s kapitálem;

a

iii) jak plní své cíle, pokud jde o hospodaření s kapitálem.

b) souhrnné kvantitativní údaje o kapitálu, který spravuje. Některé účetní jednotky považují za součást svého kapitálu určité finanční závazky (např. některé formy podřízeného dluhu). Jiné účetní jednotky mají za to, že do kapitálu nepatří některé prvky vlastního kapitálu (např. ty, které vyplývají ze zajištění peněžních toků).

c) případné změny v bodech a) a b) oproti předchozímu období.

d) zda v průběhu vykazovaného období vyhověla externě ukládaným kapitálovým požadavkům, jež se na ni vztahují.

e) důsledky, pokud účetní jednotka těmto externě ukládaným kapitálovým požadavkům nevyhověla.

Tyto zveřejněné informace musí vycházet z interních informací, které dostávají klíčoví řídící pracovníci účetní jednotky.

124C Účetní jednotka může spravovat kapitál mnoha způsoby a může podléhat mnoha různým kapitálovým požadavkům. Součástí konsorcia podniků mohou být například společnosti, které se zabývají pojišťovnictvím

▼M12

a bankovnictvím, a které mohou být aktivní v několika zemích. Pokud by souhrnné informace o kapitálových požadavcích a o hospodaření s kapitálem nebyly užitečné nebo by podávaly uživateli účetních výkazů zkreslený obrázek o kapitálovém vybavení účetní jednotky, musí účetní jednotka zveřejnit samostatné informace o každém kapitálovém požadavku, který musí plnit.

▼M5

Další zveřejnění

125. ***Organizace zveřejní v komentáři následující body:***

(a) ***částku dividend navrhovanou nebo deklarovanou před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, ale neuznanou jako distribuci držitelům kapitálu během vykazovaného období a související částku na akcii;***

a

(b) ***částku jakékoli nevykázané kumulované preferenční dividendy.***

126. ***Jestliže nejsou zveřejněny v rámci výkazů zveřejněných s účetní závěrkou, zveřejní organizace následující informace:***

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

(b) ***popis povahy operací organizace a její základní činnosti;***

a

(c) ***název mateřské a nejvyšší mateřské společnosti ve skupině.***

DATUM ÚČINNOSTI

127. ***Organizace použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 1 (REVIDOVÁN V ROCE 1997)

128. Tento standard nahrazuje standard IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* - schválený v roce 1997.

▼M5

DODATEK

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platné od prosince 2003:

(a) odkazy k „čistému zisku nebo ztrátě" byly změněny na „zisk nebo ztrátu";

(b) odkazy ke „komentáři k účetní závěrce" byly změněny na „komentář";

a

(c) odkazy k „vlastnímu kapitálu" byly změněny na „vložený kapitál".

A2. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A3. Odstavce 69 a 70 standardu IAS 12 *Daně z příjmů* byly zrušeny.

A4. Ve standardu IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky* byl znění odstavce 23 změněno následovně:

23. Ačkoliv tento standard nedefinuje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Například standard IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* vyžaduje zveřejnění informací o zaměstnaneckých požitcích při ukončení pracovního poměru klíčového managementu. Standard IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* požaduje zveřejnění nákladů na zaměstnanecké požitky.

A5. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A6. Standard IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* byl změněn následovně.

Znění odstavce 5 bylo změněno následovně:

5. IAS 1 stanovuje úplný soubor účetní závěrky, který se skládá z:

(a) rozvahy;

(b) výsledovky;

(c) výkazu změn vlastního kapitálu zobrazujícího:

(i) všechny změny vlastního kapitálu nebo

(ii) změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s držiteli kapitálu jednajícími v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu;

(d) výkaz o peněžních tocích;

a

(e) komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující komentář.

Znění odstavce 12 bylo změněno následovně:

12. Standard IAS 1 poskytuje směrnice ke struktuře účetní závěrky. Implementační příručky standardu IAS 1 popisují způsoby, jakými lze prezentovat rozvahu, výsledovku a výkaz změn vlastního kapitálu.

Znění odstavce 13 bylo změněno následovně:

13. Standard IAS 1 požaduje prezentaci výkazu změn vlastního kapitálu jako samostatné části účetní závěrky organizace; v případě transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu (včetně rozdělování držitelům kapitálu), dovoluje tyto informace zveřejnit buď formou výkazu, nebo alternativně v komentáři. Organizace dodržuje stejný formát při vykázání změn vlastního kapitálu i ve svých mezitímních účetních závěrkách a pokračuje stejným způsobem jako ve své poslední roční účetní závěrce.

A7. Znění odstavců 39 a 40 standardu IAS 35 *Ukončované činnosti* bylo změněno následovně:

39. Informace požadované odstavci 27-37 s výjimkou zveřejnění částky zisku nebo ztráty před zdaněním, která se vztahuje k vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných k ukončované činnosti v souladu s odstavcem 31(a), mohou být vykázány buď v komentáři k rozvaze, výsledovce nebo výkazu změn vlastního kapitálu.

▼M5

40. Standard IAS 1 *Prezentací účetní závěrky* vyžaduje ve výsledovce zveřejnění informací o ziscích nebo ztrátách před zdaněním plynoucích z vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončované činnosti. Zveřejnění požadovaná odstavci 27(f) a (g) by měla být vykázána ve výsledovce a ve výkazu peněžních toků.

A8. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A9. Standard IAS 41 *Zemědělství* byl změněn následovně.

Odstavec 39 byl zrušen.

Znění odstavce 53 bylo změněno následovně:

53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nákazovým a jiným přírodním rizikům. Dojde-li k události, jejímž důsledkem je významná položka výnosů nebo nákladů, povaha a částka dané položky se zveřejní v souladu se standardem IAS 1 *Předkládání účetní závěrky.* Jako příklad takové události lze uvést propuknutí virového onemocnění, záplavy, kruté sucho nebo mráz a napadení hmyzem.

A10. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A11. Ve standardu SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*, bylo znění odstavce 5 změněno následovně:

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 se standardem IAS 16. Pokud v organizaci dojde kromě uvedených výdajů, ještě k výdajům na poskytovatele internetového připojení, který je hostitelem webové stránky, jsou tyto výdaje vykázány v souladu se standardem IAS 1.78 a *Koncepčním rámcem* jako náklady účetního období, ve kterém byly dané služby poskytnuty.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 2

Zásoby

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6-8
Oceňování zásob	9-33
Pořizovací náklady zásob	10-22
Náklady na nákup	11
Náklady na přeměnu	12-14
Ostatní pořizovací náklady	15-18
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb	19
Pořizovací náklady zemědělské produkce získané z biologických aktiv	20
Techniky ocenění pořizovacích nákladů	21-22
Nákladové vzorce	23-27
Čistá realizovatelná hodnota	28-33
Uznání nákladů ovlivňujících zisk	34-35
Zveřejňování	36-39
Datum účinnosti	40
Zrušení jiných předpisů	41-42

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 2 (novelizovaný v roce 1993) *Zásoby* a musí být aplikován na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Předmětem tohoto standardu je stanovení účetního řešení zásob. Hlavní otázkou účetnictví zásob je stanovení částky pořizovacích nákladů, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou realizovány související výnosy. Standard popisuje postupy, jak stanovit pořizovací náklady a jak je následně uznat jako náklady ovlivňu-

▼M5

jící zisk, včetně postupů pro jejich odepsání na úroveň jejich čisté realizovatelné hodnoty. Standard také popisuje nákladové vzorce, které se využívají při stanovování pořizovacích nákladů zásob.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se použije u všech zásob s výjimkou:***

   (a) ***nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících smluv o poskytnutí služeb (viz IAS 11 - Stavební smlouvy);***

   (b) ***finančních instrumentů;***

   a

   (c) ***biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou výrobou v době sklizně (viz IAS 41- Zemědělství).***

3. ***Tento standard se nevztahuje na oceňování zásob držených:***

   (a) ***výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské výroby po sklizni, minerálů a produktů z minerálů, a to v případech, kdy jsou oceněny - v souladu s běžně používanou praxí v daných odvětvích - v čisté realizovatelné hodnotě. Jsou-li tyto zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, změny dané hodnoty jsou uznány v ziscích nebo ztrátách za období, kdy došlo ke změně.***

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

4. Zásoby uvedené v odstavci 3 (a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stadiích výroby. Ty nastanou například 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/obchodníci jsou osoby, které nakupují nebo prodávají komodity pro jiné osoby nebo na svůj vlastní účet. Zásoby uvedené v odstavci 3(b) jsou zásadně pořízeny za účelem prodeje v blízké budoucnosti a generují zisk, který pochází z kolísání cen nebo z marží makléřů/obchodníků. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady, jsou vyloučeny z požadavků oceňování podle tohoto standardu.

DEFINICE

6. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

   Zásoby jsou aktiva:

   (a) ***držená za účelem prodeje v běžném podnikání;***

   (b) ***ve výrobním procesu, určená k prodeji;***

   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.

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

7. Čistá realizovatelná hodnota se vztahuje k čisté částce, kterou daná účetní jednotka očekává při realizaci prodeje zásob při běžném podnikání. Reálná hodnota odráží částku, za kterou je možno stejné zásoby směnit za obvyklých podmínek mezi znalými a informovanými stranami na trhu. První hodnota je specifická pro určitou účetní jednotku; druhá hodnota není. Čistá realizovatelná hodnota zásob nemusí odpovídat reálné hodnotě snížené o prodejní náklady.

8. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené dalšímu prodeji, včetně například zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce, nebo pozemky a jiný majetek určený dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu vyrobenou účetní jednotkou a zahrnují také materiál a dodávky, určené teprve ke spotřebě ve výrobním procesu. Jak je uvedeno v odstavci 19, v případě

▼M5

poskytovatelů služeb jsou součástí zásob náklady vynaložené na ty služby, u kterých účetní jednotka ještě neuznala související výnosy (viz Mezinárodní účetní standard IAS 18 - *Výnosy*).

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

9. ***Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty.***

Pořizovací náklady zásob

10. ***Pořizovací náklady 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 zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.

Náklady na přeměnu

12. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami produkce, jako jsou například 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 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, a to 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 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 pořizovací 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 jiných výrobních nákladů;

(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;

▼M5

a

(d) náklady na prodej.

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

18. Účetní jednotka může nakoupit zásoby, jejichž úhrada bude mít odloženou splatnost. Jestliže je takové ujednání evidentně financujícího charakteru, tato část (například rozdíl mezi nákupní cenou za běžných úvěrových podmínek a zaplacenou částkou) se vykazuje jako úrokový náklad po období financování.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

19. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, vykazují je ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména mzdové náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na dohlížející pracovníky a včetně 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 zásoby poskytovatelů služeb nezahrnují marži ani režijní náklady, které se často promítají do cen účtovaných poskytovateli služeb.

Pořizovací náklady zemědělské produkce získané z biologických aktiv

20. V souladu se standardem IAS 41 - *Zemědělství* zahrnují zásoby zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala z biologických aktiv a která při prvotním uznání v momentě sklizně byla oceněna v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Pro účely tohoto standardu toto ocenění představuje pořizovací náklady zásob.

Techniky ocenění pořizovacích nákladů

21. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro pohodlí používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni pořizovacích nákladů.. 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. Při stanovování této sazby se berou v úvahu zásoby, jejichž prodejní cena je snížena oproti původní prodejní ceně. Často se používá průměrná procentní sazba pro každé maloobchodní oddělení.

Nákladové vzorce

23. ***Ocenění takových položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a vymezených pro konkrétní 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. Konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně zaměnitelné. Za takových okolností lze použít metodu výběru položek, které zůstanou v zásobách, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na 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 podobné povahy a s podobným použitím v účetní jednotce. U zásob s rozdílnou povahou nebo použitím lze oprávněně použít rozdílné nákladové vzorce.***

26. Zásoby používané například v jednom segmentu podnikání mohou mít v účetní jednotce jiné použití než stejný typ zásob používaný v účetní jednotce v jiném segmentu podnikání. Samotný rozdíl v geografickém umístění zásob (nebo v příslušných daňových pravidlech) však neopravňuje k používání rozdílných nákladových vzorců.

27. Vzorec FIFO 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. Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v

▼M5

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

29. Zásoby jsou obvykle odepisovány na úroveň čisté realizovatelné hodnoty na bázi individuálního přecenění. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejné výrobkové řadě, které mají podobný účel nebo konečné užití a vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti, a které nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny i jiné položky výrobkové řady. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Obyčejně poskytovatelé služeb kumulují pořizovací náklady každé služby, pro kterou samostatně stanovují prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.

30. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době stanovení odhadu předpokládané částky, za kterou budou zásoby realizovány. Tyto odhady přistupují k výkyvům cen nebo nákladům přímo se vztahujících ke skutečnostem, které se projeví po skončení účetního období tak, jako by potvrzovaly podmínky existující na konci období.

31. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota určitého množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevně smluvených prodejů 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 obvyklých prodejních cenách. Z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv mohou vzniknout rezervy. Tyto rezervy se zobrazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

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 jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převýší jejich 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 jejich reprodukční náklady.

33. V každém období se provádí nový odhad realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení nebo jestliže existují jasné důkazy růstu čisté realizovatelní hodnoty vzhledem ke změněným ekonomickým podmínkám, částka odpisů se sníží (tj. snížení ocenění je omezeno částkou původního odpisu), takže nová účetní hodnota je nižší z pořizovacích nákladů a revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud je položka zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou (neboť se její prodejní cena snížila) ještě na skladě v následujícím období a její prodejní cena se zvýší.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ OVLIVŇUJÍCÍCH ZISK

34. ***Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátám dojde. Všechna storna původně vykázaného sníženého ocenění, které jsou důsledkem zvýšení čisté realizovatelné hodnoty, jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk, a to v období, v němž k těmto stornům dojde.***

▼M5

35. Některé zásoby mohou být přiřazeny k jiným aktivům, například zásoby, které jsou součástí 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.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

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) ***účetní hodnota zásob oceňovaných reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady;***

(d) ***množství zásob uznané v daném období jako náklady ovlivňující zisk;***

(e) ***částka snížení ocenění zásob uznaná jako náklad ovlivňující zisk v období v souladu s odstavcem 34;***

(f) ***výše storen všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla - v souladu s odstavcem 34 - uznána jako snížení hodnoty zásob vykázané v nákladech ovlivňujících zisk;***

(g) ***okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke stornům sníženého ocenění zásob v souladu s odstavcem 34;***

a

(h) ***účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.***

37. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různých kategorií zásob. Obecně lze zásoby členit na zboží, subdodávky, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb lze jednoduše popsat jako nedokončenou výrobu.

38. Účetní hodnota zásob uznaná v daném období jako náklady ovlivňující zisk, která se často označuje jako náklady na prodanou produkci, se skládá z nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, a dále z nepřiřazené výrobní režie a z abnormálních částek výrobních nákladů. Za určitých okolností, daných podmínkami v účetní jednotce, zde mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.

39. Některé účetní jednotky volí odlišný formát výsledovky, v jehož důsledku se pořizovací náklady zásob uznané jako náklady ovlivňující zisk v období vykazují mimo tuto položku. Tento formát používají účetní jednotky, které vykazují náklady členěné podle jejich druhu. V takovém případě účetní jednotka uvádí náklady pořízení, uznané jako náklady ovlivňující zisk, jako náklady na spotřebu materiálu, osobní náklady a ostatní náklady zároveň s částkou čisté změny stavu zásob, k níž v období došlo.

DATUM ÚČINNOSTI

40. ***Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

ZRUŠENÍ JINÝCH PŘEDPISŮ

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

42. Tento standard nahrazuje standard SIC-1 *Konzistentnost – různé nákladové vzorce k oceňování zásob*.

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Ve standardu IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, se mění odstavec 22 na následující znění:

22. Některé návody k rozvržení nákladů jsou uvedeny v dalších standardech. Např. odstavce 11-20 standardu IAS 2 - *Zásoby* (ve znění revidovaném v roce 2003) poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na zásoby a odstavce 16 - 21 IAS 11 - *Stavební smlouvy* poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na stavební smlouvy. Tyto návody mohou být užitečné i pro přiřazování a rozvrhování nákladů na segmenty.

A2. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

A3. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 7

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1992)

Výkazy peněžních toků

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 7 – *Výkaz o změnách ve finanční pozici*, který byl schválen Radou v říjnu 1977. Tento novelizovaný standard se stal účinným pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1994 nebo později.

OBSAH

	Odstavce
Účel	36
Rozsah působnosti	36
Přínos informací o peněžních tocích	36
Definice	37
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	37
Předložení výkazu peněžních toků	37
Hlavní (provozní) činnost	38
Investiční činnost	38
Financování	39
Vykazování peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti	39
Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování	40
Vykazování peněžních toků na čisté bázi	40
Peněžní toky v cizí měně	41
Mimořádné položky	41
Úrok a dividendy	41
Daně ze zisku	42
Investice do dceřiných, přidružených a společných podniků	42
Nabytí a pozbytí dceřiných podniků a jiných podnikatelských jednotek	42
Nepeněžní transakce	43
Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	43
Ostatní zveřejnění	43
Datum účinnosti	44

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

▼B

ÚČEL

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

Cílem tohoto standardu je požadovat poskytování informací o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů podniku prostřednictvím výkazu peněžních toků, který třídí peněžní toky za období na peněžní toky z hlavních (provozních) činností, investičních činností a z financování.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. **Podnik sestavuje výkaz peněžních toků 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 podniku se zajímají o to, jak podnik vytváří a užívá peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Je tomu tak bez ohledu na charakter podnikových činností a bez zřetele na to, zda mohou být peněžní prostředky nazírány jako produkt podniku, jak tomu může být v případě finančních institucí. Podniky 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 podnicích předkládat výkaz peněžních toků.

PŘÍNOS INFORMACÍ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

4. Výkaz peněžních toků, je-li užit spolu s ostatními součástmi účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv podniku, jeho finanční strukturu (včetně jeho likvidity a solventnosti) a jeho schopnost ovlivnit částky a načasování peněžních toků tak, aby se přizpůsobili měnícím se okolnostem a příležitostem. Informace o peněžních tocích jsou užitečné pro stanovení schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a umožňuje uživatelům vyvinout modely pro stanovení a srovnání současné hodnoty budoucích peněžních toků různých podniků. To také zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti rozličných podniků, 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. **V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:**

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 není nichž riziko změny hodnot významné.

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

Hlavní (provozní) činnost představují hlavní výdělečné činnosti podniku 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 vlastního kapitálu a výpůjček podniku.

▼B

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 musí být nevýznamné. 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 výplatním datem.

8. Bankovní výpůjčky jsou obecně považovány za financování. Avšak v některých zemích je přečerpání vkladu u banky, které je splatné na požádání, integrální součástí řízení peněžních prostředků podniku. Za těchto okolností jsou bankovní přečerpání zahrnuta do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jako jejich součást. Charakteristickým znakem takových bankovních postupů 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 podniku než součástí jeho hlavní (provozní) činnosti či investiční činnosti nebo financování. Řízení peněžních prostředků zahrnuje investování přebytku peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

PŘEDLOŽENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ

10. **Výkaz peněžních toků uvádí peněžní toky za období, členěné na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.**

11. Podnik vykazuje své peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na jeho podnikatelské aktivity. Členění podle činností umožňuje získat informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční pozici podniku a částku jeho 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 podnikové operace vytvořily dostatečné peněžní toky k splacení úvěrů, udržení provozní kapacity podniku, placení dividend a provádění nových investic bez použití externích zdrojů financování. Informace o konkrétních 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 provozní činnosti jsou prvotně odvozeny z hlavních výdělečných činností podniku. Proto jsou obecně výsledkem transakcí a jiných případů, které určují ►M5 zisk nebo ztrátu ◄. Příklady peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti jsou:

a) peněžní příjmy z prodeje zboží a poskytování služeb;

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

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 pojistná plnění, splátky a jiné užitky z pojištění;

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

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

Některé transakce, jako je prodej určité položky výrobního zařízení, mohou způsobit zisk či ztrátu, které jsou zahrnuty do stanoveného ►M5 zisk nebo ztrátu ◄. Avšak peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti.

▼B

15. Podnik 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 peněžní půjčky a úvěry poskytované finančními institucemi jsou obvykle klasifikovány jako (hlavní) provozní činnost, protože se vztahují k hlavní výdělečné činnosti podniku.

Investiční činnost

16. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucího zisku a peněžních toků. Příklady peněžních toků z investiční činnosti jsou:

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 pozemků, budov a zařízení vytvořených vlastní činností;

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

c) peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných podniků a podílů ve společných podnicích (jiné než platby za takové 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 podniků a podílů na společném podnikání (jiné než příjmy z takových nástrojů, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a z takových, 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 takových 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 takových 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 podniku poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:

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

b) peněžní úhrady vlastníkům za odkup nebo vyplacení akcií podniku;

c) peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z emise 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.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z HLAVNÍ (PROVOZNÍ) ČINNOSTI

18. **Podnik 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 ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ upraveny o účinky transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady odložení či časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích**

▼B

peněžních příjmů či úhrad z hlavní (provozní) činnosti, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.

19. Podnikům 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 podniku, nebo

b) úpravou tržeb z prodeje, nákladů prodeje (úroku a podobných výnosů a úroku a podobných nákladů pro finanční instituce) a jiných položek ve výsledovce o:

i) změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;

ii) jiné nepeněžní položky a

iii) jiné položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

20. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ o vlivy:

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

b) nepeněžní položky, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované kurzové zisky a ztráty, nerozdělené zisky přidružených podniků a menšinové 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 výsledovce a vykázáním změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI A Z FINANCOVÁNÍ

21. **Podnik vykazuje samostatně hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad z investiční činnosti a z financování s výjimkou takového objemu peněžních toků vykazovaných na čisté bázi, který je popsán v odstavcích 22 a 24.**

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ NA ČISTÉ BÁZI

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

a) **peněžní příjmy a úhrady jménem zákazníků, když tyto peněžní toky odrážejí činnosti zákazníka, nikoliv podnikové činnosti 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 odstavci 22a) 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 odstavci 22b) jsou poskytnuté zálohy a jejich 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 uvedených aktivit finanční instituce mohou být vykázány na čisté bázi:**

a) **peněžní příjmy a úhrady spjaté s přijetím a splácením 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.**

▼B

PENĚŽNÍ TOKY V CIZÍ MĚNĚ

▼M5

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

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

▼B

27. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykázány způsobem konzistentním s IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. Ten dovoluje užití směnného kurzu, který se blíží aktuálnímu kurzu. Například směnný kurz stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro vykazování transakcí v cizí měně nebo pro přepočet peněžních toků zahraničního dceřiného podniku. Avšak IAS 21 nedovoluje užít směnný kurz k rozvahovému dni při převodu peněžních toků ze zahraničního dceřiného podniku.

28. Nerealizované kurzové zisky a ztráty nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn směnných kurzů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně jsou vykazovány ve výkazu peněžních toků 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 směnnými kurzy platnými ke konci období.

▼M5

▼B

ÚROK A DIVIDENDY

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

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

33. Úrok zaplacený a úrok a dividenda přijatá jsou obvykle u finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní podniky 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 ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ při jeho stanovení. 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 podniku vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

DANĚ ZE ZISKU

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

36. Daně ze zisku vyplývají z transakcí, které dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti nebo financování, ve výkazu peněžních toků. 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 prvotní 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 také jako investiční činnost nebo financování podle příslušnosti. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné činnosti, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

▼B

INVESTICE DO DCEŘINÝCH, PŘIDRUŽENÝCH A SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

37. Když jsou investice do přidruženého nebo dceřiného podniku zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou pořizovacích nákladů, investor omezuje své vykazování ve výkazu peněžních toků na peněžní toky mezi sebou a podnikem, do nějž investoval, například na dividendy a půjčky.

38. Podnik, který vykazuje své podíly ve spoluovládané jednotce (viz IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*) za použití poměrné konsolidace, zahrnuje do konsolidovaného výkazu peněžních toků svůj poměrný podíl na peněžních tocích spoluovládané jednotky. Podnik, který vykazuje takový podíl za použití ekvivalenční metody, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky týkající se jeho investic do spoluovládané jednotky a dále rozdělení a jiné výdaje a příjmy mezi ním a spoluovládanou jednotkou.

NABYTÍ A POZBYTÍ DCEŘINÝCH PODNIKŮ A JINÝCH PODNIKATELSKÝCH JEDNOTEK

39. **Souhrnné peněžní toky z nabytí a z pozbytí dceřiných podniků či jiných podnikatelských jednotek se vykazují odděleně a klasifikují jako investiční činnost.**

40. Podnik zveřejní souhrnně za nabytí i pozbytí dceřiných podniků nebo jiných podnikatelských jednotek za období každou z následujících skutečností:

    a) celkovou protihodnotu za nákup či pozbytí;

    b) část protihodnoty za nákup či pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty;

    c) výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v nabývaném či pozbývaném dceřiném podniku nebo podnikatelské jednotce a

    d) výši jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, v nabývaném či pozbývaném dceřiném podniku či podnikatelské jednotce, shrnutou podle hlavních kategorií.

41. Oddělené vykázání peněžního toku způsobeného nabytími a pozbytími dceřiných podniků a jiných podnikatelských jednotek 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 pozbytími nejsou odčítány od peněžních toků z nabytí.

42. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých jakožto protihodnota nákupu či prodeje je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty či pozbyty.

NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE

43. **Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z výkazu peněžních toků. Takové transakce jsou zveřejněny 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 podniku. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu peněžních toků je konzistentní s účelem výkazu peněžních toků, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:

    a) nabytí aktiv buď převzetím přímo souvisejících závazků, nebo prostřednictvím finančního pronájmu;

    b) nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a

    c) přeměna dluhu na vlastní kapitál.

SLOŽKY PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

45. **Podnik zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a prokáže soulad mezi částkami ve svém výkazu peněžních toků se stejnými položkami vykázanými v rozvaze.**

46. S ohledem na rozmanitost praktik řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, zveřejňuje podnik pravidla, která přijal 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 podnikového investičního portfolia, je vykazován v souladu s IAS 8 – ► **M5** *zisk nebo ztrátu* ◄ *za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

DALŠÍ ZVEŘEJNĚNÍ

48. **Podnik zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených podnikem, 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 podniku. 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;

b) úhrnné částky peněžních toků z takové hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování, které se vztahují k podílům na společných podnicích vykazovaných za použití poměrné konsolidace;

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 každé vykazované odvětví a územní segment (viz IAS 14 – *Výkazování podle segmentů*).

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 podnik adekvátně investuje do udržování své provozní kapacity. Podnik, který odpovídajícím způsobem neinvestuje do udržování své provozní kapacity, může poškozovat budoucí ziskovost kvůli běžné likviditě a rozdělením 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 Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1994 nebo později.**

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 8

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

OBSAH

	Odstavec
Účel	1-2
Rozsah působnosti	3-4
Definice	5-6
Účetní pravidla	7-31
Výběr a aplikace účetních pravidel	7-12
Konzistence účetních pravidel	13
Změny v účetních pravidlech	14-31
Aplikace změn v účetních pravidlech	19-27
Retrospektivní aplikace	22
Omezení retrospektivní aplikace	23-27
Zveřejnění	28-31

▼M5

Změny v účetních odhadech	32-40
Zveřejnění	39-40
Chyby	41-49
Omezení retrospektivního přepočtu	43-48
Zveřejnění chyb z minulých období	49
Neproveditelnost retrospektivní aplikace a retrospektivního přepočtu	50-53
Datum účinnosti	54
Zrušení dalších materiálů	55-56

Novelizovaný standard nahrazuje IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno.

ÚČEL

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

2. Požadavky na zveřejnění účetních pravidel s výjimkou změn v účetních pravidlech jsou stanoveny v IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky.*

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

4. Daňové dopady oprav chyb z předchozích 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 pojmy s přesně stanoveným významem:***

Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté organizací pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

Změna v účetních odhadech je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiv, 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 - v souladu s tím - nejsou opravami chyb.

Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Zahrnují:

(a) ***Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;***

(b) ***Mezinárodní účetní standardy;***

a

(c) ***Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor).***

Významný Opomenutí nebo chybná uvedení 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.

Chyby z předchozích období jsou opomenutí nebo zkreslené údaje v účetních závěrkách organizace 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;***

▼M5

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 rozpoznání, oceňování a zveřejňování částek prvků finanční závěrky, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.

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

(a) ***účinky retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu nelze stanovit;***

(b) ***retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení společnosti;***

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 rozpoznány, 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 změn v účetních pravidlech a rozpoznání účinku změny v účetních odhadech znamená:

(a) ***Aplikaci nového účetního pravidla na transakci, jinou událost a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla;***

a

(b) ***rozpoznání účinku 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 podstatné, 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

7. ***Jestliže se standard nebo interpretace specificky vztahuje na transakci, jinou událost nebo podmínku, účetní pravidla vztahující se k dané položce musí být stanovena na základě daného standardu nebo interpretace a v souladu s příslušnými návody k implementaci vydanými IASB pro daný standard nebo interpretaci.***

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

9. Implementační příručky ke standardům vydané IASB netvoří součást těchto standardů, a proto neobsahují požadavky kladené na účetní závěrky.

▼M5

10. ***V případě absence standardu nebo interpretace, které by se vztahovaly konkrétně k transakci, jiné události nebo podmínce, musí management použít svůj úsudek při vývoji a použití účetních pravidel, jež zaručí, že dané informace budou:***

(a) ***relevantní z hlediska přijímání ekonomických rozhodnutí uživatelů;***

a

(b) ***spolehlivé v tom, že účetní závěrky:***

(i) ***musí prezentovat věrně finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky organizace;***

(ii) ***odrážet ekonomickou podstatu transakcí, dalších událostí a podmínek, a nejen jejich právní formu;***

(iii) ***být neutrální, tj. bez zaujatosti;***

(iv) ***být opatrné;***

a

(v) ***být kompletní ze všech podstatných hledisek.***

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

(a) ***požadavky a návody ve standardech a interpretacích zabývajících se podobnými a souvisejícími otázkami;***

a

(b) ***definice, kritéria rozpoznání a koncepce oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů v Koncepčním rámci.***

12. ***Při hodnocení popsaném v odstavci 10 může vedení rovněž zvažovat nejnovější rozhodnutí a prohlášení ostatních orgánů, které stanoví pravidla a zásady a které 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. ***Organizace si zvolí a použije svá účetní pravidla konzistentně u podobných transakcí, ostatních událostí a podmínek, pokud standard nebo interpretace specificky nevyžadují nebo nepřipouští klasifikaci položek, pro kterou mohou být platná jiná pravidla. Jestliže standard nebo interpretace požaduje nebo připouští takovou kategorizaci, ke každé kategorii je vybráno a konzistentně aplikováno nejvhodnější účetní pravidlo.***

Změny v účetních pravidlech

14. ***Organizace může změnit účetní pravidlo pouze v případě, že změna:***

(a) ***je vyžadována standardem nebo interpretací;***

nebo

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

15. Uživatelé účetních závěrek potřebují mít možnost porovnat účetní závěrky organizace za více období, aby rozeznali trendy v jeho 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, další události nebo podmínky, které se podstatně liší od transakcí, událostí nebo podmínek, které nastaly dříve;***

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.***

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:***

▼M5

(a) ***organizace účtuje změnu v účetním pravidle vyplývající z prvního přijetí standardu nebo interpretace v souladu s přechodnými ustanoveními (pokud existují) uvedenými v příslušném standardu nebo interpretaci;***

a

(b) ***jestliže organizace změní účetní pravidlo po první aplikaci standardu nebo interpretace, 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 standardu nebo interpretace dobrovolnou změnou v účetním pravidle.

21. V případě absence standardu nebo interpretace, které by se vztahovaly ke konkrétní transakci, jiné události nebo podmínce, může management v souladu s odstavcem 12 použít účetní pravidlo podle nejnovějšího prohlášení jiných tvůrců standardů, které používají podobné koncepční rámce k vývoji účetních standardů. Jestliže se v důsledku přijetí takového opatření organizace 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 odstavce 19(a) nebo (b), organizace je povinna upravit počáteční zůstatek předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky zveřejněné u jednotlivých vykazovaných období, jako kdyby bylo použito nové účetní pravidlo vždy.***

Omezení retrospektivní aplikace

23. ***Je-li odstavcem 19(a) nebo (b) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla aplikována retrospektivně s výjimkou případů, kdy je takový postup neproveditelný ke zjištění účinků v konkrétním období nebo kumulativních účinků změny.***

24. ***Je-li neproveditelné stanovit účinky změny účetního pravidla v konkrétním období u srovnávacích informací za jedno nebo několik předchozích vykazovaných období, organizace použije nové účetní pravidlo na účetní hodnoty aktiv a závazků k počátku nejzazšího období, u kterého je retrospektivní aplikace proveditelná. Tímto obdobím může být 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 účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace upraví srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.***

26. Jestliže organizace aplikuje nové účetní pravidlo retrospektivně, aplikuje nové účetní pravidlo na srovnávací informace za předchozí období pokud možno za co nejdelší období do minulosti. Retrospektivní aplikace na předchozí období není proveditelná, pokud není proveditelné stanovení kumulativního účinku na hodnoty počáteční i konečné rozvahy 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 standardem nebo interpretací). Jakékoliv jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také upraveny, je-li to proveditelné.

27. Je-li pro organizaci neproveditelné použít nové účetní pravidlo retrospektivně, protože nelze stanovit kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace 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.

▼**M5**

Zveřejnění

28. ***Pokud by první přijetí standardu nebo interpretace, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, s výjimkou, kdy je neproveditelné určit dopad úpravy, je organizace povinna zveřejnit následující skutečnosti:***

(a) ***název standardu nebo interpretace;***

(b) ***jestliže to odpovídá danému stavu, informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními;***

(c) ***podstatu změny účetního pravidla;***

(d) ***jestliže to odpovídá danému stavu, popis přechodných ustanovení;***

(e) ***jestliže to odpovídá danému stavu, přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období;***

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

(i) ***na jednotlivé prvky řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;***

a

(ii) ***jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33 – Zisk na akcii, pak základní i zředěný zisk na akcii;***

(g) ***částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu;***

a

(h) ***je-li retrospektivní aplikace pravidla vyžadovaná odstavcem 19(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 odkdy byla změna účetního pravidla aplikována.***

Účetní závěrka následných období nemusí opakovaně obsahovat uvedené informace.

29. ***Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má účinek na aktuální nebo kterékoliv předchozí období, tento účinek se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částku úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, je organizace 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 položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;***

a

(ii) ***jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33, pak základní i zředěný zisk na akcii;***

(d) ***částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí vykazovaným obdobím a to v proveditelném rozsahu;***

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 organizace neaplikovala nový standard nebo interpretaci, které byly vydány, ale dosud nejsou platné, je organizace povinna zveřejnit:***

(a) ***tuto skutečnost;***

a

(b) ***známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace vztahující se k hodnocení možného účinku, který bude mít aplikace nového standardu nebo interpretace na účetní závěrku organizace v období před první aplikací.***

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

▼M5

(a) název nového standardu nebo interpretace;

(b) povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;

(c) datum, ke kterému je požadována aplikace standardu nebo interpretace;

(d) datum, ke kterému je plánována první aplikace standardu nebo interpretace;

a

(e) buď:

(i) rozbor účinku, který bude mít podle očekávání první aplikace standardu nebo interpretace na účetní závěrku společnosti;

nebo

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

ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH

32. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemůže být mnoho položek účetních výkazů 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) záručních povinností.

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 bývá zpracována jako změna v účetním odhadu.

36. ***Účinek 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 dává podnět ke změně aktiv a závazků nebo se vztahuje k položce vlastního kapitálu, musí být uznána úpravou účetní hodnoty příslušného aktiva, závazku nebo položky vlastního kapitálu za dané období, k němuž se změna vztahuje.***

38. Prospektivní uznání účinku změny účetního odhadu znamená, že změna se aplikuje na transakce, jiné události a podmínky od data změny v odhadu. Změna v účetním odhadu se může týkat zisků a ztrát pouze běžného období, nebo zisků a ztrát jak běžného období, tak období budoucích. Například změna v odhadu částky nedobytných pohledávek se týká zisků a ztrát 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 účinek 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.

▼M5

Zveřejnění

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

40. ***Jestliže částka účinku na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, organizace je povinna tuto skutečnost zveřejnit.***

CHYBY

41. Chyby mohou vznikat při uznávání, oceňování, vykazování nebo zveřejňování prvků účetních závěrek. Účetní závěrky neodpovídají IFRS, pokud obsahují významné chyby nebo nevýznamné chyby provedené úmyslně za účelem dosažení určité prezentace finanční pozice organizace, její finančního výkonnosti nebo peněžních toků. Potenciální chyby v běžném období odhalené v daném období jsou upraveny 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 organizace 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 vykazovaná období, ve kterých došlo k chybě;***

nebo

(b) ***jestliže se chyba objevila před prvním vykazovaným obdobím, pak přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k prvnímu vykazovanému období.***

Omezení retrospektivního přepočtu

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

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

45. ***Je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky chyby na všechna předchozí období, organizace přepočte srovnávací informace tak, aby byla chyba opravena prospektivně od prvního možného data.***

46. Oprava chyby z předchozích období je vyloučena ze zisků nebo ztrát období, ve kterém byla odhalena. Jakékoliv jiné 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 hodnotu chyby (například chyba v aplikaci účetního pravidla) za všechna předchozí období, organizace upraví v souladu s odstavcem 45 srovnávací informace prospektivně od prvního 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 organizace povinna zveřejnit následující informace:***

(a) ***podstatu chyby z předchozích období;***

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

(i) ***jednotlivých položek řádků účetní závěrky, kterých se změna dotkla;***

a

▼M5

(ii) ***jestliže se na organizaci vztahuje IAS 33, pak základní i zředěný zisk na akcii;***

(c) ***částku opravy na počátku prvního 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 porovnatelnosti 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.

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 po rozvahovém datu. Vývoj 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 se objevila předmětná transakce, jiná událost nebo podmínka.

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

(a) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu 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 odhad reálné hodnoty nezaložený na zjistitelné ceně nebo zjistitelném vstupu) 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.

53. Zpětný pohled se nepoužívá při aplikaci nového účetního pravidla nebo při opravě částek na základě chyb z předchozích období v případě předpokladů toho, jaké záměry mělo vedení v předchozím období nebo v odhadu vykazovaných, oceňovaných nebo zveřejňovaných částek v předchozím období. Jestliže organizace například opraví chybu z předchozích období týkající se ocenění finančních aktiv dříve klasifikovaných jako investice držené do splatnosti v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, nezmění své základní ocenění za dané období, jestliže vedení později rozhodlo nedržet tyto investice do splatnosti. Jestliže organizace opraví chybu z předchozích období ve výpočtu svých závazků vztahujících se k akumulovaným nemocenským dávkám zaměstnanců v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*, nebere v úvahu informace o období neobvykle silné epidemie chřipky v následujícím období, které se dozvěděla po schválení účetní uzávěrky za předchozí období k vydání. Skutečnost, že podstatné odhady bývají často třeba při změnách srovnávacích informací vykazovaných za předchozí období, nebrání spolehlivým úpravám nebo opravám srovnávacích informací.

DATUM ÚČINNOSTI

54. ***Organizace použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

▼M5

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

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 následující interpretace:

(a) SIC-2: *Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů*;

a

(b) SIC-18 *Konzistence – Alternativní metody.*

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. IAS 7 *Výkazy peněžních toků* se mění takto:

Odstavce 29 a 30 o mimořádných položkách se ruší.

A2. IAS 12 *Daně ze zisku* se mění následovně.

Odstavec 62(b) byl změněn na následující znění:

(b) 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*).

Odstavec 80(h) byl změněn na následující znění:

(h) částka daňových nákladů (výnosů) vztahující se k těmto změnám v účetních pravidlech a chybám, které jsou zahrnuty do zisků nebo ztrát v souladu s IAS 8, protože nemůže být zaúčtována retrospektivně.

Odstavce 81(b) a 83 se ruší.

A3. IAS 14 *Vykazování podle segmentů* byl změněn následovně.

Definice účetních pravidel v odstavci 8 se mění na následující znění:

Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté organizací pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

Odstavec 60 byl změněn na následující znění:

60. IAS 1 vyžaduje, jsou-li položky výnosů a nákladů významné, aby jejich povaha a částka byly uvedeny samostatně. IAS 1 nabízí množství příkladů, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení, rezerv na restrukturalizaci, vyřazení pozemků, budov a zařízení a dlouhodobých finančních investic, ukončovaných činností, urovnání sporů a rozpuštění rezerv. Není záměrem odstavce 59 měnit třídění jakýchkoli takových položek nebo měnit způsob oceňování takových položek. Zveřejnění informací doporučované tímto odstavcem však mění úroveň, na které by měl být hodnocen význam takových položek pro účely zveřejnění, z úrovně organizace na úroveň segmentu.

Odstavce 77 a 78 byly změněny na následující znění:

77. O změnách v účetních pravidlech použitých organizací pojednává IAS 8. IAS 8 požaduje, aby se změny v účetních pravidlech prováděly jen tehdy, pokud je to požadováno standardem nebo interpretací, nebo pokud změny přinesou spolehlivější a více relevantní informace o transakcích, dalších událostech nebo podmínkách v účetní závěrce organizace.

78. Změny v účetních pravidlech použitých na úrovni organizace, které ovlivňují informace segmentu, jsou zpracovány v souladu s IAS 8. Pokud nový standard nebo interpretace nepožadují jinak, IAS 8 vyžaduje, aby:

(a) změna účetního pravidla byla aplikována retrospektivně a informace z předchozích období byly přepočteny s výjimkou případů, kdy je takový postup neproveditelný ke zjištění účinků specifických dle období nebo kumulativních účinků změny;

(b) jestliže retrospektivní aplikace není proveditelná ve všech vykazovaných obdobích, nové účetní pravidlo musí být aplikováno retrospektivně od prvního možného data;

a

(c) je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky nového účetního pravidla, nové účetní pravidlo bude aplikováno prospektivně od prvního možného data.

Byly provedeny následující změny, které odstraňují odkazy k mimořádným položkám:

(a) v odstavci 16 je v definici výnosu segmentu zrušen pododstavec (a).

(b) v odstavci 16 je v definici výdajů segmentu zrušen pododstavec (a).

A4. IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* byl změněn následovně.

Odstavec 131 byl změněn na následující znění:

▼M5

131. Třebaže tento standard nevyžaduje zvláštní zveřejnění o dalších dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích, jiné standardy mohou vyžadovat zveřejnění například v případech, kdy výdaje plynoucí z těchto požitků jsou významné, a proto vyžadují zveřejnění v souladu s IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky*. V případech, kdy je to vyžadováno IAS 24 - *Zveřejnění spřízněných stran*, zveřejní organizace informace o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

Odstavec 142 byl změněn na následující znění:

142. V souladu s požadavky IAS 1 zveřejní organizace povahu a hodnotu nákladů, jsou-li významné. Požitky při ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení shora zmíněného požadavku.

Odstavec 160 byl změněn na následující znění:

160. IAS 8 se vztahuje na případy, kdy organizace změní svá účetní pravidla tak, aby odrážela změny specifikované v odstavcích 159 a 159A. Při aplikaci těchto změn retrospektivně, jak požaduje IAS 8, organizace jedná s danými změnami, jako kdyby byly aplikovány současně se zbytkem daného standardu.

A5. V IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory* byly odstavce 20-22 změněny na následující znění:

20. ***Státní dotace, nárokovaná jako kompenzace za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory organizaci s žádnými budoucími příbuznými náklady, se uzná jako výnos období, ve kterém se stane nárokovanou.***

21. Za některých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci organizaci spíše než jako stimulace pro vynaložení specifických výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na individuální organizaci a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou zaručit přiznání dotace jako výnosu v období, kdy se organizace kvalifikuje k jeho přijetí, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

22. Státní dotace se může stát nárokovanou jako kompenzace za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím období. Taková dotace se uznává jako výnos období, ve kterém se stává nárokovanou, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

A6. V IAS 22 - *Podnikové kombinace* je zrušen odstavec 100.

A7. V IAS 23 – *Výpůjční náklady* byl odstavec 30 změněn na následující znění:

30. ***Jestliže přijetí tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, je organizaci doporučeno, aby upravila svou účetní závěrku podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Alternativně organizace aktivují pouze ty výpůjční náklady vynaložené po datu účinnosti tohoto standardu, které splňují kritéria pro aktivaci.***

A8. IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví* byl změněn následovně.

Odstavec 17 byl změněn na následující znění:

17. Příklady typů zveřejnění informací požadovaných odstavcem 16 jsou uvedeny níže. Jednotlivé standardy a interpretace poskytují návod ke zveřejnění celé řady těchto informací:

(a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;

(b) vykázání ztráty ze snížení hodnoty budov, strojů a zařízení, dlouhodobých nehmotných aktiv nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze snížení hodnoty;

(c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;

(d) akvizice nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;

(e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;

(f) urovnání sporů;

(g) opravy chyb z minulých období;

(h) [zrušen];

(i) jakékoliv prodlení ve splácejí půjček nebo porušení smlouvy o půjčce, která nebyla napravena k rozvahovému dni nebo před ním;

a

(j) transakce se spřízněnými stranami.

Odstavce 24, 25 a 27 byly změněny na následující znění:

▼M5

24. IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky* a IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* definují položku jako významnou, jestliže její opomenutí nebo zkreslení by mohlo ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. IAS 1 vyžaduje samostatné zveřejnění významných položek včetně (například) ukončovaných činností a IAS 8 vyžaduje zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn účetních pravidel. Tyto dva standardy však neobsahují žádné vodítko ke kvantifikaci významnosti položek.

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 organizace v průběhu mezitímního období.

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. Odstavec 16(d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, resp. 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 organizace zahrnula do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

Odstavce 43 a 44 byly změněny na následující znění:

43. ***Jiná změna účetního pravidla než taková, pro kterou je postup přechodu specifikován novým standardem nebo interpretací, se vyjádří:***

    (a) ***přepracováním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnávacích mezitímních období předchozího účetního období, které bude přepracováno v roční účetní závěrce v souladu s IAS 8;***

    nebo

    (b) ***Je-li neproveditelné stanovit na počátku účetního období, kdy je aplikováno nové účetní pravidlo, kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace upraví účetní závěrky předchozích mezitímních období běžného účetního období a srovnávací mezitímní období předchozího účetního období tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.***

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního období. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přepočtu účetních dat předchozích období, pokud je to proveditelné. Nicméně, pokud je neproveditelné určit částku opravy předchozích účetních let spolehlivě, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně od nejbližšího možného data. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního období retrospektivně od začátku účetního období, nebo je-li to neproveditelné, prospektivně nejpozději od počátku účetního období.

A9. V IAS 35 - *Ukončované činnosti* se ruší odstavce 41, 42 a 50.

A10. V IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*, odstavec 13 Úvodu se ruší a ruší se odstavce 120 a 121.

A11. V IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* se ruší odstavec 94.

A12. V IAS 38 – *Nehmotná aktiva* je zrušen odstavec 120.

A13. V SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější aplikace je podporována. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

▼M5

A14. V SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace vstupuje v platnost pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 1999 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

A15. V SIC-21 *Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

A16. [Změna nevztahující se k holým standardům.]

A17. V SIC-25 *Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

A18. V SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

A19. V SIC-31 *Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby*, odstavec o datu účinnosti byl změněn na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

A20. V IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* byla definice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v příloze A změněna na následující znění:

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standards)

Standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB (*International Accounting Standards Board*). Zahrnují:

(a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví;

(b) Mezinárodní účetní standardy;

a

(c) Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor).

A21. Záhlaví IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* bylo změněno na následující znění:

Mezinárodní standard účetního výkaznictví 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (IFRS 1) je stanoven v odstavci 1-47 a přílohách A – C. Všechny odstavce jsou si co do významnosti rovny. **Tučným písmem** jsou tištěny hlavní zásady standardu. Termíny definované v příloze A jsou při prvním výskytu ve standardu *kurzívou*. Definice ostatních termínů jsou stanoveny v glosáři Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. IFRS 1 je třeba číst v kontextu svého vlastního účelu, příslušného zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* a *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky.* IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* slouží jako podklad při volbě a aplikaci účetních postupů v případech, které nejsou výslovně upraveny.

A22. Záhlaví všech ostatních mezinárodních účetních standardů se nahrazují novým záhlavím následujícího znění:

Mezinárodní účetní standard X *Název slovy* (IAS X) je vymezen odstavci 1-000 [a přílohami A-C](*). Všechny odstavce jsou si co do významu rovny, i když je Rada IASB přijala v původním formátování IASC. IAS X je třeba číst v kontextu svého vlastního účelu, [příslušného zdůvodnění závěrů](**), *Předmluvy k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* a *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky.* IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* slouží jako podklad při volbě a aplikaci účetních postupů v případech, které nejsou výslovně upraveny.

(*) Vztahuje se jen na přílohy, které jsou součástí standardu.

(**) Vztahuje se jen na případy, kdy standard obsahuje účel nebo je provázen zdůvodněním závěrů.

▼M5

A23. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně mezinárodních účetních standardů a interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy k aktuální verzi IAS 8 - *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* změněny na odkazy k IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.*

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 10

Události po rozvahovém dni

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2
Definice	3-7
Rozpoznání a oceňování	8-13
Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy	8-9
Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy	10-11
Dividendy	12-13
Předpoklad trvání podniku	14-16
Zveřejňování	17-22
Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění	17-18
Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni	19-20
Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy	21-22
Datum účinnosti	23
Ukončení platnosti standardu ias 10 (revidovaného v roce 1999)	24

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) *Události po rozvahovém dni* a musí být aplikován na roční účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit:

   (a) kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku s ohledem na události po rozvahovém dni;

   a

   (b) zveřejnění, která musí účetní jednotka podat o datu, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech po rozvahovém dni.

   Standard rovněž požaduje, aby účetní jednotka nesestavovala účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy je z události po rozvahovém dni zřejmé, že uplatnění předpokladu trvání podniku není vhodné.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se používá jako podklad pro vykazování a zveřejňování událostí po rozvahovém dni.***

DEFINICE

3. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

   Události po rozvahovém dni jsou jak příznivé, tak i nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Je možno identifikovat dva typy takových událostí:

   (a) ***události prokazující okolnosti, které existovaly již k rozvahovému dni (události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy);***

   a

   (b) ***události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni (události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy).***

▼M5

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

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 schválení ke zveřejnění, a nikoliv datum, kdy účetní závěrku schválili akcionáři.

Příklad:

Management podniku 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 podnik zveřejnil 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 předepsaným 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 závěrky ke zveřejnění datum, kdy byla závěrka schválena vedením podniku k předání dozorčí radě.

Příklad:

Dne 18. března 20X2 schválilo vedení podniku 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 účetní závěrka předána subjektům předepsaným platnými právními předpisy.

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

7. Události po rozvahovém dni zahrnují všechny události, ke kterým došlo do data schválení závěrky ke zveřejnění, a to i v případě, že již předtím byl veřejně oznámen předběžný zisk nebo jiné vybrané údaje.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy

8. ***Účetní jednotka upravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely upravující události po rozvahovém dni.***

9. V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových upravujících událostí, u nichž se vyžaduje, aby účetní jednotka provedla úpravu částek vykazovaných v účetních výkazech nebo vykázal položky, které předtím nebyly rozpoznány:

   (a) nařízení v případě soudního sporu vydané po rozvahovém dni, které potvrzuje, že účetní jednotka měla k rozvahovému dni současný závazek. Účetní jednotka upraví všechny dříve vykázané rezervy souvisící s daným soudním sporem v souladu s standardem IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* 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.

   (b) získání informace po rozvahovém dni svědčící o tom, že k rozvahovému dni došlo ke snížení hodnoty některého z aktiv, nebo že původně vykázaná částka tohoto znehodnocení vyžaduje úpravu. Například:

      (i) bankrot zákazníka, ke kterému došlo po rozvahovém dni, obvykle potvrzuje ztrátu, jež existovala již k rozvahovému dni v položce obchodních pohledávek, a skutečnost, že účetní jednotka musí upravit účetní hodnotu těchto pohledávek z obchodního styku;

▼M5

a

(ii) prodej zásob po rozvahovém dni může podat průkaznou informaci o jejich čisté realizovatelné hodnotě k rozvahovému dni.

(c) po rozvahovém dni byly zjištěny náklady na pořízení nakupovaného aktiva nebo výsledek z prodeje aktiva, jejichž nákup, resp. prodej, se uskutečnil před rozvahovým dnem.

(d) po rozvahovém dni byla stanovena částka podílů na zisku nebo odměn v případě, že účetní jednotka měla k rozvahovému dni smluvní nebo mimosmluvní závazek provést takovou platbu jako výsledek událostí před rozvahovým dnem (viz IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*).

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

Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy

10. ***Účetní jednotka neupravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely neupravující události po rozvahovém dni.***

11. Příkladem neupravujících událostí po rozvahovém dni jsou poklesy tržní hodnoty investic, ke kterým dochází v době mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Takový pokles tržní ceny se obyčejně nevztahuje k podmínkám vykázání investic k rozvahovému dni, 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 k rozvahovému dni přesto, že poskytuje ke zveřejnění dodatečné informace v souladu s odstavcem 21.

Dividendy

12. ***Jestliže účetní jednotka ohlásí dividendy držitelům nástrojů vlastního kapitálu (jak jsou definovány v IAS 32 - Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace) po rozvahovém dni, účetní jednotka nevykáže tyto dividendy jako závazek k rozvahovému dni.***

13. Jestliže jsou dividendy ohlášeny po rozvahovém dni (tj. dividendy jsou schváleny a již nezávisí na rozhodnutí účetní jednotky), ale před schválením účetní závěrky, pak se dividendy nevykáží k rozvahovému dni jako závazek, protože nesplňují kritérium v současnosti existujícího závazku podle standardu IAS 37. Takové dividendy jsou zveřejněny v komentáři k účetní závěrce v souladu se standardem IAS 1 - *Sestavování a předkládání účetní závěrky.*

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

14. ***Účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy vedení účetní jednotky po rozvahovém dni 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 po rozvahovém dni 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 po rozvahovém dni.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

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 výkazy nezohledňují.

▼M5

Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni

19. ***Pokud účetní jednotka získá po rozvahovém dni nové informace o podmínkách, které již existovaly k rozvahovému dni, aktualizuje zveřejněné informace vztahující se k těmto podmínkám tak, aby byly vykázány ve světle těchto nových informací.***

20. V některých případech musí účetní jednotka aktualizovat údaje zveřejňované v účetní závěrce tak, aby odrážely informace získané po rozvahovém dni, 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 k rozvahovému dni. Kromě rozhodnutí o tom, zda má být vytvořena rezerva v souladu s IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, musí účetní jednotka aktualizovat informace zveřejňované o svých podmíněných závazcích ve světle těchto nových důkazů.

Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy

21. ***Jsou-li události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů významné, jejich vynechání by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, provedená na základě účetní závěrky. V souladu s tím musí účetní jednotka zveřejnit následující údaje pro všechny významné kategorie událostí po rozvahovém dni 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 po rozvahovém dni nevyžadujících úpravu účetních výkazů, které je obecně třeba zveřejnit:

(a) důležitá podniková kombinace po rozvahovém dni (IAS 22 - *Podnikové kombinace* vyžaduje v takových případech specifická zveřejnění) nebo vyřazení hlavní dceřiné společnosti;

(b) oznámení plánu ukončit činnost, vyřazení aktiv nebo úhrada závazků přiřaditelných ukončované činnosti nebo uzavření závazných dohod o prodeji těchto aktiv nebo úhrad takových závazků (viz IAS 35 - *Ukončované činnosti*);

(c) důležité nákupy a 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 po rozvahovém dni (IAS 33 - *Zisk na akcii* vybízí podnik ke zveřejnění popisu takových operací s výjimkou kapitalizace a štěpení akcií nebo opaku štěpení akcií, u kterých se podle standardu IAS 33 vyžaduje provedení úprav);

(g) abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo směnných kursů, ke kterým došlo po rozvahovém dni;

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

(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 po rozvahovém dni.

DATUM ÚČINNOSTI

23. ***Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

▼M5

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROCE 1999)

24. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* (revidovaný v roce 1999).

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Ve standardu IAS 22 – *Podnikové kombinace* byl odstavec 97 změněn na následující znění:

97. Podnikové kombinace, jež se uskutečnily po rozvahovém dni a před datem, k němuž je schválena účetní závěrka jednoho z kombinujících podniků ke zveřejnění, se zveřejní tehdy, jestliže jsou významné a jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky (viz standard IAS 10 - *Události po rozvahovém dni*).

A2. Ve standardu IAS 35 *Ukončované činnosti* se mění odstavec 32 na následující znění:

32. K vyřazování majetku, splácení závazků, uzavírání závazných prodejních smluv, jež jsou uvedeny v předchozím odstavci, může dojít současně s výchozí událostí ke zveřejnění nebo v období, v němž k výchozí události došlo, ale i v pozdějším období. Pokud některá aktiva přiřaditelná ukončované činnosti byla již prodána nebo jsou předmětem jedné nebo více závazných prodejních smluv uzavřených po rozvahovém dni, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, musí účetní závěrka v souladu se standardem IAS 10 - *Události po rozvahovém dni* obsahovat zveřejnění vyžadovaná odstavcem 31 pouze v případech, kdy jejich účinek je významný a nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

A3. Ve standardu IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* se mění znění odstavce 18 Úvodu a odstavec 75 na následující znění a odstavec 96 je zrušen:

18. Tento Standard definuje podmíněný závazek jako:

(a) …

75. Rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo jejího představenstva o restrukturalizaci, které bylo provedeno před rozvahovým dnem, nezakládá mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, ledaže by účetní jednotka před rozvahovým dnem:

(a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace;

nebo

(b) oznámila dostatečně specifickým způsobem hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolal reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí provádění plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní kroky těm, kteří tím budou ovlivněni, až po rozvahovém dni, pak je v souladu se standardem IAS 10 *Události po rozvahovém dni* třeba provést zveřejnění, je-li restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

96. [Vypuštěn]

A4. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně mezinárodních účetních standardů a interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy k aktuální verzi standardu IAS 10 *Události po rozvahovém dni* změněny na odkazy k standardu IAS 10 *Události po rozvahovém dni*.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 11

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)

Stavební smlouvy

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 11 – *Účtování stavebních smluv,* který byl schválen Radou v roce 1978. Tento novelizovaný standard se stal účinným pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

▼B

V květnu 1999 pozměnil IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* odstavec 45. Pozměněné znění nabývá účinnosti v den, kdy nabývá účinnosti IAS 10 (novelizovaný v roce 1999), tj. pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

OBSAH

	Odstavce
Účel	57
Rozsah působnosti	57
Definice	58
Kombinování a segmentování stavebních smluv	58
Výnos ze smlouvy	59
Náklady ze smlouvy	60
Uznání výnosu a nákladů	61
Uznání očekávaných ztrát	63
Změny v odhadech	63
Zveřejnění	63
Datum účinnosti	64

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se stavebními smlouvami. Z podstaty činností, které se uskutečňují v rámci stavebních smluv, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost, a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období. Základním problémem v účtování stavebních smluv je proto alokování výnosů a nákladů spjatých s danou stavební smlouvou do účetních období, ve kterých jsou stavební práce prováděny. Tento standard používá kritéria pro zachycení výnosů a nákladů stanovená v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky* s cílem určit, kdy by měly být výnosy ze smlouvy a náklady předmětu smlouvy zachyceny jako výnosy a náklady ve výsledovce. Rovněž poskytuje praktické vodítko pro používání těchto kritérií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

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

DEFINICE

3. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

   Stavební smlouva 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 stavební smlouva, 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 stavební smlouva, podle níž jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

4. Stavební smlouva může být sjednána na výstavbu takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Stavební smlouva může také zahrnovat výstavbu 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.

5. Pro účely tohoto standardu stavební smlouvy zahrnují:

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

▼B

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

6. Stavební smlouvy jsou formulovány mnoha způsoby, které jsou pro účely tohoto standardu klasifikovány jako smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady plus přirážku. Některé stavební smlouvy 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 STAVEBNÍCH SMLUV

7. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou stavební smlouvu. 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 stavební smlouvě, jestliže:

a) pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;

b) každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, dodavatel i zákazník mohli 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 stavební smlouvou, 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 stanovit dodatečné zhotovení aktiva dle přání odběratele nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv se zachází jako se samostatnou stavební smlouvou, jestliže:

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

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. 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 zvýšení nákladů;

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

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

13. Odchylkou se rozumí 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:

▼B

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, jestliže:

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

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 lze vyúčtovat zákazníkovi zvlášť podle podmínek smlouvy.

17. Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní 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 přiřaditelné smluvní činnosti a mohou být alokovány k jednotlivým smlouvám, zahrnují:

a) pojištění;

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

c) stavební režie.

Tyto náklady jsou alokovány s pomocí metod, které jsou systematické a racionální a používají se soustavně na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z běžné úrovně stavební činnosti. Stavební režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a které lze alokovat k jednotlivým smlouvám, rovněž zahrnují výpůjční náklady, pokud dodavatel zvolí povolené alternativní řešení uvedené v IAS 23 – *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.

▼B

20. Náklady, které nelze přiřadit smluvní činnosti nebo je není možno alokovat k určité stavební smlouvě, jsou z nákladů na stavební smlouvu vyloučeny. Takovéto náklady zahrnují:

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

b) prodejní náklady;

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

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

21. Náklady smlouvy zahrnují náklady přiřaditelné 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 stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jsou výnos a náklady spojené se stavební smlouvou uznány jako výnos a náklady jednotlivě s ohledem na stupeň rozpracovanosti stavební činnosti k rozvahovému dni. Očekávaná ztráta ze stavební smlouvy je okamžitě uznána jako náklad v souladu s odstavcem 36.

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

a) celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit;

b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou poplyne do podniku;

c) jak náklady na dokončení smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze k rozvahovému dni spolehlivě měřit; a

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

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

a) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené se smlouvou poplynou do podniku;

b) smluvní náklady přiřaditelné smlouvě, ať už jsou uhraditelné zvlášť, 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 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 ve výsledovce v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ve výsledovce 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 se však okamžitě uzná 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 stavební smlouvy lze spolehlivě odhadnout jen tehdy, když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch vyplývající ze smlouvy poplyne do podniku. Pokud vznikne nejistota o dobytnosti částky, která již byla zahrnuta do výnosu ze smlouvy a je již vykázána ve výsledovce, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána jako náklad, nikoliv jako úprava částky výnosu ze smlouvy.

▼B

29. Podnik je obecně schopen provádět spolehlivě odhady poté, co odsouhlasil 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.

Pro podnik je také obvykle nezbytné mít účinný systém finančního rozpočtování a systém vykazování. Podnik 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. Podnik 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 vykonanou práci neodrážejí.

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 spojené se smlouvou, jako jsou náklady na materiály dodané na stavební místo 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 stavební smlouvy nelze spolehlivě odhadnout:

a) výnos se uzná jenom v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost; a

b) náklady smlouvy se uznají jako náklady v období, ve kterém vzniknou.

Očekávaná ztráta ze stavební smlouvy se okamžitě uzná 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 podnik získá zpět vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě je výnos ze smlouvy vykázán jen v rozsahu vynaložených nákladů, u nichž existuje 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.

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, uznají se výnos a náklady spojené se stavební smlouvou v souladu s odstavcem 22, nikoliv podle odstavce 32.

▼B

UZNÁNÍ OČEKÁVANÝCH ZTRÁT

36. Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, je očekávaná ztráta 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 stavební smlouva 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 – ► **M5** *zisk nebo ztrátu* ◄ *za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*). Změněné odhady se použijí při určení částky výnosu a nákladů vykázaných ve výsledovce v období, ve kterém je změna provedena, a v následujících obdobích.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Podnik 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.

40. Podnik za nedokončené smlouvy zveřejní k rozvahovému dni následující údaje:

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. Podnik 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 jsou postupné fakturace vyšší než vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty).

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

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 12

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 2000)

Daně ze zisku

V říjnu 1996 schválila Rada novelizovaný standard IAS 12 (novelizovaný v roce 1996 – *Daně ze zisku*, který nahradil standard IAS 12 (přeformátovaný v roce 1994) – *Účtování o daních ze zisku*. Novelizovaný standard se stal účinným pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později.

V květnu 1999 pozměnil IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* odstavec 88. Pozměněné znění nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

V dubnu 2000 byly pozměněny odstavce 20, 62 a), 64 a dodatek A odstavce A10, A11 a B8 v důsledku odkazů a použité terminologie vydaného standardu IAS 40 – *Investice do nemovitostí*.

V říjnu 2000 schválila Rada dodatky k IAS 12, které doplňují odstavce 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C a 91 a zrušují odstavce 3 a 50. Určité úpravy zpřesňují účetní řešení pro daňové důsledky dividend. Pozměněné znění nabylo účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

Ke standardu IAS 12 se vztahují tyto interpretace SIC:

— SIC-21, Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv a

— SIC-25, Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů.

ÚVOD

Tento standard (IAS 12 (novelizovaný)) nahrazuje IAS 12 – *Účtování o daních ze zisku* (původní IAS 12). IAS 12 (novelizovaný) je účinný pro účetní období počínající 1. ledna 1998 nebo později. Hlavní změny oproti původnímu IAS 12 jsou následující.

1. Původní IAS 12 požadoval, aby podniky pro účtování odložené daně používaly buď metodu odložení, nebo závazkovou metodu, jinak známou jako závazková metoda výsledkového přístupu. IAS 12 (novelizovaný) zakazuje metodu odložení a vyžaduje používat jinou závazkovou metodu, známou jako závazková metoda rozvahového přístupu.

   Závazková metoda výsledkového přístupu vychází z rozdílů z hlediska časové příslušnosti položky do účetního období, zatímco závazková metoda rozvahového přístupu se zabývá přechodnými rozdíly. Časové rozdíly jsou rozdíly mezi zdanitelným ziskem a účetním ziskem, které vznikají v jednom období a ruší se v jednom nebo v několika po sobě jdoucích období. Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiva nebo závazku a jeho účetní hodnotou v rozvaze. Daňová základna aktiva nebo závazku je částka tohoto aktiva nebo závazku pro daňové účely.

   Všechny časové rozdíly jsou přechodnými rozdíly. Přechodné rozdíly také vznikají za následujících okolností, které nejsou příčinou vzniku časových rozdílů, ačkoliv původní IAS 12 s nimi zacházel stejně jako s transakcemi, při nichž časové rozdíly vznikaly:

   a) dceřiné podniky, přidružené podniky nebo společné podniky nerozdělují celý zisk mateřskému podniku nebo investorovi;

   b) aktiva jsou přeceněna a neprovádí se odpovídající úprava pro daňové účely; a

▼M3

   c) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazený k identifikovatelným získaným aktivům a převzatým závazkům odkazem na jejich reálné hodnoty, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely.

▼M5

   Navíc existují i další přechodné rozdíly, které nejsou časovými rozdíly, například takové přechodné rozdíly, které vznikají, když:

▼M5

a) nepeněžní aktiva a závazky organizace jsou oceněny ve funkční měně, ale zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy základ daně nepeněžních aktiv a závazků) se stanoví v jiné měně;

▼B

b) nepeněžní aktiva a závazky jsou přepracovány (a znovuvykázány) podle IAS 29 –*Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*; nebo

c) účetní hodnoty aktiv nebo závazků při výchozím uznání se liší od jejich výchozí daňové základny.

2. Původní IAS 12 dovoloval podnikům neuznat odložené daňové pohledávky nebo závazky v těch případech, kdy existoval významný důkaz o tom, že se časové rozdíly za určité předem stanovené období nezruší. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik uznával odložený daňový závazek nebo (za určitých okolností) pohledávku u všech přechodných rozdílů s určitými výjimkami uvedenými dále.

3. Původní IAS 12 požadoval, aby:

a) odložené daňové pohledávky, které vznikají z časových rozdílů, byly uznány, pokud lze rozumně předpokládat jejich realizaci; a

b) odložené daňové pohledávky, které vznikají z daňových ztrát, se uznaly jako pohledávka pouze tehdy, pokud existuje nade vší pochybnost jistota, že budoucí zdanitelný zisk bude stačit k tomu, aby se mohla realizovat výhoda ze ztráty. Původní IAS 12 připouštěl (ale nepožadoval) odložit uznání výhody z daňové ztráty až do období realizace.

IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby odložené daňové pohledávky byly uznány, pokud je pravděpodobné, že podnik dosáhne zdanitelných zisků, proti kterým se bude moci odložená daňová pohledávka uplatnit. Má-li podnik z minulosti daňové ztráty, uznává odloženou daňovou pohledávku pouze v tom rozsahu, v jakém má podnik dostatečné daňové přechodné rozdíly nebo jiný důkaz o tom, že bude schopen vytvořit dostatečný zdanitelný zisk.

4. Jako výjimku ze všeobecného požadavku uvedeného v odstavci 2 zakazuje IAS 12 (novelizovaný) uznání odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek, které vznikají u těch aktiv nebo závazků, jejichž účetní hodnota se při výchozím uznání liší od jejich výchozí daňové základny. Protože uvedené okolnosti nezpůsobují vznik časových rozdílů, neměly podle původního IAS 12 za následek odložené daňové pohledávky nebo závazky.

5. Původní IAS 12 požadoval, aby dlužné daně z nerozdělených zisků dceřiných podniků a přidružených podniků byly uznány, pokud není rozumné předpokládat, že tyto zisky nebudou rozděleny, nebo že jejich rozdělení nezpůsobí vznik daňového závazku. Avšak IAS 12 (novelizovaný) zakazuje uznávání těch odložených daňových závazků (a těch, které vznikají jako kumulované úpravy z převodů) v rozsahu, kdy:

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

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

Tam, kde v důsledku tohoto zákazu nejsou uznány žádné odložené daňové závazky, IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik zveřejnil souhrnnou částku přechodných rozdílů.

▼M3

6. Původní IAS 12 se explicitně nevztahoval k úpravám reálné hodnoty, které se provádějí při podnikové kombinaci. Takovéto úpravy způsobují dočasné rozdíly a IAS 12 (revidovaná verze) vyžaduje, aby jednotka uznala výsledný odložený daňový závazek nebo (podle kritéria pravděpodobnosti pro uznání) odloženou daňovou pohledávku s odpovídajícím dopadem na stanovení částky goodwillu nebo jakýkoli přebytek podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem kombinace. Avšak IAS 12 (novelizovaný) zakazuje uznání odložených daňových závazků vyplývajících z počátečního uznání goodwillu.

▼B

7. Původní IAS 12 dovoluje, ale nepožaduje, aby podnik uznal odložený daňový závazek v případě přecenění aktiv. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik vykazoval odložený daňový závazek v případě přecenění aktiv.

8. Daňové důsledky realizace účetní hodnoty konkrétních aktiv nebo závazků mohou záviset na způsobu úhrady nebo vyrovnání, například:

▼B

a) v určitých zemích se kapitálové zisky nezdaňují stejnou sazbou jako jiný zdanitelný zisk; a

b) v některých zemích částka, která je odčitatelná pro daňové účely při prodeji aktiva, je vyšší než částka, která se smí odečíst jako odpis.

Původní IAS 12 nedával žádný návod na oceňování odložených daňových pohledávek nebo odložených daňových závazků v těchto případech. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby oceňování odložených daňových závazků nebo odložených daňových pohledávek bylo odvozeno od daňových důsledků, které by se odvíjely od způsobu, ve kterém podnik očekává úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.

▼M3

9. Původní IAS 12 nestanovil explicitně, jestli se smí diskontovat odložené daňové pohledávky a závazky. IAS 12 (novelizovaný) zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Odstavec B16(i) IFRS 3 *Podnikové kombinace* zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek, jež byly získány, a odložených daňových závazků, které byly převzaty v podnikové kombinaci.

▼B

10. Původní IAS 12 nespecifikoval, zda má podnik klasifikovat odložené daňové zůstatky jako krátkodobá aktiva a závazky nebo dlouhodobá aktiva a závazky. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik, který odděluje krátkodobé nebo dlouhodobé položky, neklasifikoval odložené daňové pohledávky a závazky jako krátkodobá aktiva a závazky.

11. Původní IAS 12 stanovil, že debetní a kreditní zůstatek týkající se odložených daní se smí kompenzovat. IAS 12 (novelizovaný) ustanovil přísnější podmínky pro kompenzaci, odvozenou převážně z pravidel pro finanční aktiva a závazky v IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace*.

12. Původní IAS 12 požadoval zveřejnit vysvětlení vztahu mezi daňovým nákladem a účetním ziskem, pokud není objasněn daňovými sazbami účinnými v zemi, kde působí vykazující podnik. IAS 12 (novelizovaný) požaduje toto vysvětlení jedním nebo oběma následujícími způsoby:

i) početním sesouhlasením mezi daňovým nákladem (výnosem) a výsledkem účetního zisku násobeného platnou daňovou sazbou (sazbami); nebo

ii) početním sesouhlasením mezi průměrnou účinnou daňovou sazbou a platnou daňovou sazbou.

IAS 12 (novelizovaný) také požaduje vysvětlení změn v platné daňové sazbě (sazbách) v porovnání s předchozím účetním obdobím.

13. Nové požadavky na zveřejňování podle IAS 12 (novelizovaný) obsahují:

a) s ohledem na každý typ přechodného rozdílu nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty:

i) částku uznaných odložených daňových pohledávek a závazků a

ii) částku odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykázaného ve výsledovce, pokud to není zřejmé ze změn ve vykázaných částkách v rozvaze;

b) s ohledem na ukončené činnosti daňový náklad, který se týká:

i) zisku nebo ztráty z ukončení a

ii) zisku nebo ztráty z běžných činností u ukončených operací; a

c) částku odložené daňové pohledávky a povahu důkazu, který podporuje její uznání, když:

i) využitelnost odložené daňové pohledávky je závislá na budoucích zdanitelných ziscích v rozsahu, který přesahuje zisky vznikající ze zrušení existujících zdanitelných přechodných rozdílů a

ii) podnik utrpěl v běžném nebo předchozím období ztrátu na území stejné daňové legislativy, ke které se odložená daňová pohledávka vztahuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	69
Rozsah působnosti	70
Definice	70
Daňová základna	71

▼B

	Odstavce
Uznání splatných daňových závazků a splatných daňových pohledávek	72
Uznání odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek	72
Zdanitelné přechodné rozdíly	72
Podnikové kombinace	74
Aktiva vykázaná v reálné hodnotě	74
Goodwill	74
Výchozí uznání aktiva nebo závazku	75
Odčitatelné přechodné rozdíly	75
Záporný goodwill	78
Výchozí uznání aktiva nebo závazku	78
Nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty	78
Přehodnocení nezachycených odložených daňových pohledávek	79
Investice do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání	79
Oceňování	80
Uznání splatné a odložené daně	83
Výsledovka	83
Položky účtované přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu	83
Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci	85
Vykázání	86
Daňové pohledávky a daňové závazky	86
Kompenzace	86
Daňový náklad	87
Daňový náklad (výnos) ze zisku nebo ztráty z běžné činnosti	87
Kursové rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek	87
Zveřejnění	87
Datum účinnosti	90

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

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 v rozvaze podniku; a

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

Při uznání aktiva nebo závazku je zřejmé, že vykazující podnik 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 podnik uznal odložený daňový závazek (odloženou daňovou pohledávku) s určitými omezujícími výjimkami.

▼M3

Tento Standard požaduje, aby podnik zachytil daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zachyceny tyto transakce a ostatní události samotné. Proto u transakcí a ostatních událostí vykázaných v zisku nebo ztrátě jsou veškeré daňové účinky vykázány také v zisku nebo ztrátě. U transakcí a ostatních událostí zachycených přímo ve vlastním kapitálu jsou veškeré související daňové účinky zachyceny také přímo ve vlastním kapitálu. A podobně vykázání odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku

▼**M3**

veškerých přebytků v podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci.

▼**B**

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 zahrnují daně ze zisku 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 společného podnikání při rozdělování vykazujícímu podniku.

3. (Zrušen)

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

DEFINICE

5. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Účetní zisk je ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ za období před odečtením daňového nákladu.

Zdanitelný zisk (daňová ztráta) je ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ 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 ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ za období s ohledem na splatnou a odloženou daň.

Splatná daň je částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) s ohledem na zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) za období.

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

Odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku nárokované 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 v rozvaze a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly mohou být buď:

a) zdanitelné přechodné rozdíly, což jsou přechodné 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, což jsou přechodné rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku 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).

Daňová základna

7. Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv zdanitelnému ekonomickému užitku, který podnik získá realizací účetní hodnoty aktiva. Pokud tyto ekonomické užitky nejsou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.

▼B

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. Obchodní pohledávky mají účetní hodnotu 100. Odpovídající výnosy již byly zahrnuty do zdanitelného zisku (daňové ztráty). Daňová základna obchodních pohledávek 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. ([1])

5. Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nemá žádné daňové dopady. Daňová základna půjčky je 100.

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 je daňová základna výsledného závazku jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích období.

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.

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. ([2])

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

9. Některé položky mají svoji daňovou základnu, ale nejsou vykázány jako aktiva nebo závazky v rozvaze. Například náklady na výzkum jsou zahrnuty do nákladů a jsou součástí účetního zisku v tom období, ve kterém vznikly, ale nemůže být 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.

10. V případech, kdy daňová základna aktiva nebo závazku není úplně zřejmá, je vhodné použít základní princip, na kterém je standard založen: podnik až na určité výjimky vykazuje odložený daňový závazek (pohledávku) vždy, když by úhrada nebo vyrovnání účetní hodnoty aktiva nebo závazku způsobila budoucí platbu daně vyšší (nižší), než by byla, kdyby úhrada nebo vyrovnání neměly žádné daňové dopady. Příklad C za odstavcem 52 ilustruje okolnosti, za nichž by mohlo být užitečné použít tento základní princip, například když daňová základna aktiva či závazku závisí na očekávaném způsobu úhrady nebo vyrovnání.

([1]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy mají pohledávky z přiznaných dividend daňovou základnu nula a na výsledný zdanitelný přechodný rozdíl ve výši 100 se použije nulová daňová sazba. Podle ani jedné z obou analýz neexistuje odložený daňový závazek.

([2]) Podle této analýzy neexistují žádné zdanitelné přechodné rozdíly. Podle alternativní analýzy mají rezervy na pokuty a penále daňovou základnu nula a na výsledný odčitatelný přechodný rozdíl ve výši 100 se použije nulová daňová sazba. Podle ani jedné z obou analýz neexistuje odložená daňová pohledávka.

▼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 daňové přiznání podáno. 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 v souvislosti s běžným a předchozím obdobím zaplacena, převyšuje dlužnou částku za tato období, uznává se tento rozdíl jako aktivum.

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

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

UZNÁNÍ ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

Zdanitelné přechodné rozdíly

▼M3

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;

▼B

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 společném podnikání se odložený daňový závazek uznává v souladu s odstavcem 39.

16. Pro uznání aktiva je typické, že jeho účetní hodnota bude realizována ve formě ekonomického užitku, který podnik bude mít v budoucích obdobích. Pokud účetní hodnota aktiva převýší jeho daňovou základnu, částka zdanitelného ekonomického užitku 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 odloženým daňovým závazkem. Jakmile podnik realizuje účetní hodnotu aktiva, zdanitelný přechodný rozdíl bude vrácen a podnik bude mít zdanitelný zisk. Ekonomický užitek tak bude pravděpodobně z podniku 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 s pořizovacími náklady 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 podnik dosáhnout zdanitelného zisku ve výši 100, ale bude moci odečíst pouze daňové odpisy 60. Následně podnik bude platit daň ze zisku 10 (tj. 25 % ze 40), pokud realizuje účetní hodnotu aktiva. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva 100 a daňovou základnou 60 je zdanitelný přechodný rozdíl 40. Proto podnik vykáže odložený daňový závazek ve výši 10 (25 % ze 40) představující daň ze zisku, kterou podnik zaplatí, když realizuje účetní hodnotu aktiva.

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:

▼B

a) úrokový výnos je zahrnut do účetního zisku časově rozlišený, ale podle některé legislativy může být zahrnut do zdanitelného zisku při inkasu peněz. Daňová základna jakýchkoliv pohledávek vykázaných v rozvaze 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 ovlivňující 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 (pokud je daňový odpis méně rychlý než účetní, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyúsťuje v odloženou daňovou pohledávku); a

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.

▼M3

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

a) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazený rozpoznáním identifikovatelných získaných aktiv a závazků převzatých v jejich reálných hodnotách, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);

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

c) goodwill vzniká v podnikové kombinaci (viz odstavce 21 a 32);

▼B

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

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

Podnikové kombinace

▼M3

19. Náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Přechodné rozdíly vznikají, když daňové základy nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou ovlivněny odlišně. Například když účetní hodnota aktiva je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňový základ 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).

▼B

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

►M2 20. IFRS připouštějí nebo vyžadují, aby určitá aktiva byla vykázána v reálné hodnotě nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* a IAS 40 – *Investice do nemovitostí*). ◄ V některých legislativách přecenění nebo jiné znovuvykázání aktiva v reálné hodnotě ovlivňuje daňový zisk (daňovou ztrátu) za běžné období. Výsledkem je, že daňová základna aktiva je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných legislativách přecenění nebo znovuvykázání aktiva zdanitelný zisk v období přecenění nebo znovuvykázání neovlivňuje, a proto daňová základna aktiva není upravena. Nicméně budoucí realizace účetní hodnoty způsobí podniku zdanitelný ekonomický užitek a částka, která bude odčitatelná pro daňové účely, se bude lišit od částky tohoto ekonomického užitku. 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) podnik nezamýšlí aktivum vyřadit. V těchto případech bude přeceněná účetní hodnota aktiva realizována jeho užíváním a toto aktivum přinese zdanitelný výnos, který převýší odpis uznatelný pro daňové účely v budoucích obdobích;

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

Goodwill

▼M3

21. Goodwill vznikající v podnikové kombinaci je oceněn jako přebytek nákladu na kombinaci nad podílem nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku. Mnohé daňové úřady nedovolují snížení účetní hodnoty goodwillu jako odečitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto legislativách pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když se dceřiná společnost zbaví podnikání, jenž s nim souvisí. V takovýchto legislativách má goodwill daňový základ nula. Jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základem je zdanitelný dočasný rozdíl. Avšak tento Standard nepřipouští uznání vzniklého odloženého daňového závazku, protože goodwill se oceňuje ve zbytkové hodnotě a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

21A. K následným snížením odloženého daňového závazku, který je nevykázaný, neboť vyplývá z počátečního vykázání goodwillu, se taktéž přistupuje jako by vyplývala z počátečního vykázání goodwillu, a proto nejsou podle odstavce 15(a) rozpoznána. Například jestliže pořizovací náklad goodwillu získaného v podnikové kombinaci je 100, ale daňový základ nula, odstavec 15(a) zakazuje, aby jednotka vykázala odložený daňový závazek na tomto podkladě. Jestliže jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši 20, částka zdanitelného dočasného rozdílu vztahující se ke goodwillu se sníží ze 100 na 80 s následným snížením hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku. Toto snížení hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku se také považuje za vztahující se k počátečnímu rozpoznání goodwillu, a proto se nesmí vykazovat podle paragrafu 15(a).

21B. Odložené daňové závazky pro zdanitelné dočasné rozdíly vztahující se ke goodwillu jsou však vykázané v takovém rozsahu, v jakém nevyplývají z počátečního rozpoznání goodwillu. Například jestliže goodwill získaný v podnikové kombinaci má pořizovací cenu 100, která je daňově odčitatelná v sazbě 20 procent ročně počítáno od roku akvizice, daňový základ goodwillu je 100 při počátečním uznání a 80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněná na hodnotě 100, zdanitelný dočasný rozdíl ve výši 20 vzniká na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný dočasný rozdíl nevztahuje k počátečnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

▼B

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

22. Přechodný rozdíl může vzniknou při výchozím uznání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odčitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vede k výchozímu uznání aktiva:

▼M3

a) v podnikové kombinaci jednotka vykáže veškeré odložené daňové závazky nebo pohledávky a to bude mít dopad na částku goodwillu nebo na částku veškerých přebytků nad nákladem na kombinaci podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku (viz odstavec 19);

▼B

b) jestliže transakce ovlivní buď účetní zisk, nebo zdanitelný zisk, podnik uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad nebo výnos ve výsledovce (viz odstavec 59);

c) jestliže transakce není podnikovou kombinací a neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk, podnik by mohl, 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 schop-

▼B

nost účetních výkazů. Proto tento standard nedovoluje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání, ani následně (viz příklad na další straně). Navíc podnik neuznává následné změny v neuznaném odloženém daňovém závazku nebo pohledávce, pokud je aktivum odepsáno.

23. V souladu s IAS 32 – *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace* 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 součtu závazkové a kapitálové komponenty. Výsledný zdanitelný přechodný rozdíl vzniká z výchozího uznání kapitálové komponenty odděleně od závazkové komponenty. Proto se výjimka uvedená v odstavci 15 b) nepoužije.V důsledku toho podnik uznává výsledný odložený daňový závazek. V souladu s odstavcem 61 je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové komponenty. V souladu s odstavcem 58 jsou následné změny v odloženém daňovém závazku vykázány ve výsledovce jako odložené daňové náklady (výnosy).

Příklad ilustrující odstavec 22c)

Podnik zamýšlí používat aktivum, jehož náklady na pořízení byly 1 000, má životnost pět let a nulovou reziduální hodnotou při vyřazení. Daňová sazba 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 realizována účetní hodnota aktiva, podnik má zdanitelný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Podnik nevykáže výsledný odložený daňový závazek 400, protože je způsoben výchozím uznáním aktiva.

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

Odčitatelné přechodné rozdíly

▼M3

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 neovlivňuje ani účetní zisk ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

▼B

Avšak u odčitatelných přechodných rozdílů spojených s investováním do dceřiných podniků, odvětví a přidružených podniků a do podílů ve společném podnikání se odložená daňová pohledávka uznává v souladu s odstavcem 44.

25. Pro uznání závazku je typické, že účetní hodnota bude realizována v budoucích obdobích prostřednictvím odlivu podnikových zdrojů představujících ekonomický užitek. Když zdroje z podniku odplývají, mohou být jejich částky zcela nebo částečně 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, kdy bude 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

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

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 podnik 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

▼B

základnou nula je odčitatelný přechodný rozdíl 100. Proto podnik uznává odloženou daňovou pohledávku 25 (25 % ze 100) pod podmínkou, že je pravděpodobné, že podnik 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 lze při určování účetního zisku odečíst, v období, kdy zaměstnanec poskytuje podniku své služby, zatímco při určování zdanitelného zisku je lze odečíst, když podnik platí příspěvky do určitého fondu nebo když podnik penzijní požitky přímo vyplácí. 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 podniku 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;

▼M3

c) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Když se vykáže závazek z akvizice k datu akvizice, ale odpovídající 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 je reálná hodnota získaného identifikovatelného aktiva nižší než jeho daňový základ. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka způsobuje goodwill (viz odstavec 66);

▼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.

27. Opak odčitatelných přechodných rozdílů vyúsťuje v odpočty při určování zdanitelného zisku budoucích období. Avšak ekonomický užitek ve formě snížení daňových plateb přinesou podniku pouze tehdy, jestliže ten dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, vůči němuž bude možno odpočty kompenzovat. Proto podnik vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.

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

a) ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů; nebo

b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatněna nebo převedena do dalších období.

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

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

a) je pravděpodobné, že podnik bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se vrátí odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, vzniklá jako důsledek odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatněna nebo převedena do dalších období). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, podnik ignoruje zdanitelné částky vznikající z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk, aby byla využita; nebo

▼B

b) podniku se v rámci daňového plánování nabízejí příležitosti k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.

30. Příležitostmi v rámci daňového plánování jsou činnosti, které by podnik vykonal, aby vytvořil nebo zvýšil zdanitelné výnosy v určitém období před tím, než dojde k vypršení lhůty pro uznání daňové ztráty nebo daňového odpočtu v budoucnosti. V některých legislativách se například smí zdanitelný zisk 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 případným následným zpětným leasingem aktiv, která se zhodnotila, ale u nichž daňová základna nebyla upravena, aby odrážela toto zhodnocení; a

d) prodejem aktiva, který vytváří nezdanitelný výnos (jako v některých legislativách státní obligace), aby se koupila další investice, která dává vznik zdanitelnému výnosu.

Tam, kde příležitosti v rámci daňového plánování převádějí zdanitelný zisk z pozdějšího období do dřívějšího období, využití daňové ztráty nebo daňového odpočtu, které jsou uplatnitelné v budoucnosti, stále závisí na existenci budoucího zdanitelného zisku vyplývajícího z jiných zdrojů než z přechodných rozdílů vzniklých v budoucnu.

31. Když má podnik přehled nedávných ztrát, postupuje podle ustanovení v odstavcích 35 a 36.

▼M3

▼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 v účetní hodnotě aktiva, ale pro daňové účely není odpočtena 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 podnik přijme jakoukoliv metodu ocenění, podnik 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 v budoucnosti dosaženo zdanitelného zisku, proti kterému bude možné uplatnit 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 možná nebude dosažitelný. Proto pokud podnik má přehled nedávných ztrát, uznává odloženou daňovou pohledávku, která vzniká z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů pouze v rozsahu, v jakém podnik vykázal zdanitelné přechodné rozdíly, nebo když existují další důkazy o tom, že podnik 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 důkazů podporujících její uznání.

36. Při odhadu pravděpodobnosti, že zdanitelný zisk bude dosažitelný a bude možné proti němu uplatnit nevyužité daňové ztráty nebo nevyužité daňové odpočty, zvažuje podnik následující kritéria:

a) zdali má podnik 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

b) zdali je pravděpodobné, že podnik vytvoří zdanitelný zisk před propadnutím nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů;

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

d) zdali příležitostí v rámci daňového plánování (viz odstavec 30) využívá ten podnik, který bude tvořit zdanitelný zisk v období, ve kterém nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty mohou být využity.

Odložená daňová pohledávka se neuznává v tom rozsahu, v němž není pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti kterému bude možné uplatnit nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty.

Přehodnocení nezachycených odložených daňových pohledávek

37. Ke každému rozvahovému dni podnik přehodnocuje nezachycené odložené daňové pohledávky. Podnik vykazuje předchozí nezachycenou 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 podnik bude schopen vytvořit dostatečný zdanitelný zisk v budoucnu, aby odložená daňová pohledávka splňovala kritéria pro uznání stanovená v odstavcích 24 nebo 34. Jiným příkladem je, když podnik 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 společném podnikání

38. Přechodné rozdíly vznikají, když účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (jmenovitě podíl mateřského podniku nebo investorský podíl na čistých aktivech dceřiného podniku, pobočky, přidruženého podniku nebo podniku, do kterého se investuje, 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 společného podnikání;

b) při změnách ve směnných kurzech cizích měn, pokud mateřský podnik a její dceřiný podnik jsou založeny v odlišných zemích; a

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

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

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

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

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 kurzových rozdílů při převodech). Navíc by často nebylo prakticky možné určit částku daní ze zisku, která by byla 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.

▼M5

41. Nepeněžní aktiva a závazky organizace se oceňují ve funkční měně organizace (viz IAS 21 - *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanovena v jiné měně, změny ve směnných kurzech způsobují přechodné rozdíly, které mají za následek vykazovaný odložený daňový závazek nebo (podle odstavce 24) aktivum. Výsledná odložená daň je vykázána ve výsledovce (viz odstavec 58).

▼B

42. Investor v přidruženém podniku tento podnik 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.

43. Ujednání mezi stranami ve společném podnikání obvykle souvisí s rozdělováním zisku a stanovuje, zda rozhodnutí o této záležitosti vyžaduje souhlas všech spoluvlastníků nebo stanovené většiny spoluvlastníků. Pokud spoluvlastník může ovládat rozdělování zisků a je pravděpodobné, že se zisky v dohledné budoucnosti nebudou rozdělovat, odložený daňový závazek se neuzná.

44. Podnik uzná odloženou daňovou pohledávku u všech odčitatelných přechodných rozdílů, které vznikají u investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání 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 společném podnikání bude uznána, se podnik rozhoduje v souladu s odstavci 28 až 31.

OCEŇOVÁNÍ

46. Splatné daňové závazky (pohledávky) za běžné a předchozí období se oceňují ve výši očekávané platby daňovým úřadům (očekávané částky vrácené finančními úřady) při použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které jsou platné k rozvahovému dni.

47. Odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují za použití daňové sazby, která bude podle očekávání platná v období, v němž bude pohledávka realizována nebo závazek vypořádán, a to podle daňových sazeb (a daňových zákonů) platných k rozvahovému dni.

48. Splatné a odložené daňové pohledávky a závazky se obvykle ocení za použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které byly řádně přijaty. V některých legislativách však mají vyhlášení týkající se daňových sazeb (nebo daňových zákonů) provedená vládou věcně stejný účinek jako jejich skutečné přijetí, přestože k tomuto přijetí může dojít i několik měsíců po vyhlášení. V takové situaci se daňové pohledávky a závazky ocení za použití daňových sazeb (a daňových zákonů) vyhlášených.

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

50. (Zrušen)

51. Oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek odráží daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým podnik k rozvahovému dni očekává úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.

52. Způsob, jakým podnik v některých legislativách realizuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva (závazku), může ovlivnit jednu nebo obě z následujících veličin:

a) používanou daňovou sazbu, když podnik realizuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva nebo závazku; a

b) daňový základ aktiva (závazku).

V těchto případech podnik oceňuje odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky za použití daňové sazby a daňové základny, které jsou v souladu s očekávaným způsobem úhrady nebo vyrovnání.

▼B

Příklad A

Aktivum má účetní hodnotu 100 a daňovou základnu 60. Pokud by došlo k prodeji aktiva, použila by se daňová sazba 20 %, zatímco v případě jiných výnosů by se použila daňová sazba 30 %.

Podnik uznává 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 se očekává užívání aktiva a realizaci účetní hodnoty aktiva jeho užíváním.

Příklad B

Aktivum, jehož náklady na pořízení byly ve výši 100 a má účetní hodnotu 80, je přeceněno na 150. Pro daňové účely není provedena odpovídající úprava. Oprávky pro daňové účely jsou 30 a daňová sazba je 30 %. Pokud se aktivum prodá za vyšší částku, než byly náklady na pořízení, daňové oprávky 30 budou zahrnuty do zdanitelného zisku, ale tržba převyšující náklady nebude zdanitelná.

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

	Zdanitelný přechodný rozdíl	Daňová sazba	Odložený daňový závazek
Daňové oprávky	30	30 %	9
Výnos převyšující náklad	50	nula	-
Celkem	80		9

Poznámka: v souladu s odstavcem 61 dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována přímo do vlastního kapitálu.

Příklad C

Základní údaje jsou stejné jako v příkladu B, pouze aktivum je prodáno za více než náklady na pořízení, daňové oprávky budou zahrnuty do zdanitelného zisku (zdaněny 30 %) a tržby z prodeje budou zdaněny 40 %, po odpočtu úpravy nákladů o inflaci ve výši 110.

Pokud podnik očekává, že účetní hodnotu realizuje užíváním aktiva, musí zajistit zdanitelný zisk 150, ale bude smět odečíst pouze odpisy 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.

Pokud podnik očekává, že účetní hodnotu realizuje prodejem aktiva 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 61 dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována přímo do vlastního kapitálu.

52A. V některých legislativních úpravách je sazba splatných daní ze zisku vyšší nebo nižší, jestliže se celý čistý či nerozdělený ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ jejich část vyplatí jako dividenda akcionářům podniku. V jiných legislativních úpravách mohou být daně ze zisku refundovány nebo jsou splatné, jestliže se celý čistý či nerozdělený ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ jejich část vyplatí jako dividenda akcionářům podniku. Za těchto okolností se splatné a odložené daňové pohledávky a závazky ocení za použití daňové sazby uplatňované na 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

▼B

dividend vykazovány v ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ za období, jak požaduje odstavec 58, s výjimkou případů, kdy daňové důsledky dividend vznikají za okolností popsaných v odstavci 58 a) a b).

Příklad objasňující odstavce 52A a 52B

Následující příklad se zabývá oceňováním splatných a odložených daňových pohledávek a závazků v podniku v takové legislativní úpravě, kde se na splatné daně z nerozdělených zisků použije vyšší sazba (50 %), přičemž po rozdělení zisků dochází k refundaci určité částky. Daňová sazba u rozdělených zisků je 35 %. K rozvahovému dni 31. prosince 20X1 podnik nevykazuje závazky z navržených dividend nebo dividend oznámených po rozvahovém dnu. 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 v.

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

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

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

53. Odložené daňové pohledávky a závazky se nediskontují.

54. Spolehlivé určení odložených daňových pohledávek a závazků na diskontovaném základě požaduje detailní rozvržení doby zvratu každého přechodného rozdílu. V mnoha případech je toto rozvržení prakticky nemožné 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 podniky. 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 i tehdy, 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 k rozvahovému dni. Podnik 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 provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný zdanitelný zisk bude dosažitelný.

UZNÁNÍ SPLATNÉ A ODLOŽENÉ DANĚ

57. Účtování důsledků transakce nebo jiné události, pokud jde o splatné a odložené daně, je konzistentní s účtováním transakce nebo události samotné. Odstavce ►M6 58 až 68C ◄ se týkají zavedení tohoto principu.

Výsledovka

58. Splatná a odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ za období, s výjimkou případů, kdy daň vzniká z:

a) transakce nebo událost, která je ve stejném nebo jiném období uznána přímo ve vlastním kapitálu (viz odstavce 61 až 65); nebo

▼M3

b) podniková kombinace (viz odstavce 66 až 68).

▼B

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 ve výsledovce. Příklady jsou následující:

▼B

a) výnosy z úroků, licenčních poplatků nebo dividend jsou inkasovány zpětně a do účetního zisku se zahrnují v souladu se IAS 18 – *Výnosy* na základě časového rozlišení, avšak do zdanitelného zisku (daňové ztráty) se zahrnují na bázi peněžních toků; a

b) náklady na pořízení nehmotných aktiv byly aktivovány v souladu s IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a jsou amortizovány ve výsledovce, ale byly odečteny pro daňové účely při jejich vynaložení.

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) přecenění nebo návratnosti odložených daňových pohledávek; nebo

c) změn v očekávaném způsobu úhrady aktiva.

Výsledná odložená daň se vykazuje ve výsledovce s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám, které jsou zúčtovány na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu (viz odstavec 63).

Položky účtované přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu

61. Splatná daň a odložená daň se zúčtují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, jestliže se daň vztahuje k položkám, které jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub ve stejném nebo jiném období přímo do vlastního kapitálu.

▼M5

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

▼B

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

▼M5

b) 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*);

c) kursové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*); a

▼B

d) 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 zúčtovaným ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Tato situace může například nastat, když:

a) sazba daně ze zisku je progresivní a není možné určit sazbu pro určitou složku zdanitelného zisku (daňové ztráty), kterou by měla být zdaněna;

b) změna daňové sazby nebo jiných daňových předpisů ovlivní odloženou daňovou pohledávku nebo závazek vztahující se (zcela nebo z části) k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu; nebo

c) podnik stanoví, že odložená daňová pohledávka se uzná nebo se přestane uznávat v plné výši, přičemž odložená daňová pohledávka se (celá nebo zčásti) vztahuje k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.

V těchto případech je splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu, stanovena reálným poměrným přiřazením splatné a odložené daně jednotky v souladu s daňovou legislativou nebo jinou metodou, kterou se za těchto okolností dosáhne přesnějšího přiřazení.

64. IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* – nespecifikuje, zda musí podnik 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 nákladů na pořízení tohoto aktiva. Jestliže podnik provede toto zúčtování, zúčtovaná částka neobsahuje související odloženou daň. Podobně se postupuje při zúčtování vyřazení položek pozemků, budov a zařízení.

▼B

65. Jestliže se přeceňuje aktivum pro daňové účely a toto přecenění se vztahuje k účetnímu přecenění minulého období, nebo se očekává, že se zúčtuje do budoucích období, daňové důsledky jak přecenění aktiva, tak úpravy daňové základny jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu v obdobích, kdy k nim došlo. Jestliže se však přecenění pro daňové účely nevztahuje k účetnímu přecenění dřívějšího období nebo toho období, ve kterém se očekává jeho zúčtování v budoucnosti, jsou daňové vlivy úpravy daňové základny vykázány ve výsledovce.

65A. Jestliže podnik vyplácí svým akcionářům dividendy, může být požádán, aby platbu části z těchto dividend finančním úřadům provedl jménem akcionářů sám. V mnoha legislativních úpravách je tato částka označována jako srážková daň. Tato částka placená nebo přiznaná k úhradě finančním úřadům je zúčtována na vrub vlastního kapitálu jako součást dividend.

Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci

▼M3

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26(c) v podnikové kombinaci mohou vzniknou přechodné rozdíly. V souladu s IFRS 3 - *Podnikové kombinace* - vykazuje podnik jakékoli výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, který splňuje kritéria rozpoznání podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva a závazky k datu akvizice. Proto tyto odložené daňové pohledávky a závazky ovlivňují goodwill nebo částku veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci. Avšak podle odstavce 15(a) jednotka nevykáže odložené daňové závazky vyplývající z počátečního rozpoznání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může nabyvatel považovat za pravděpodobné, že získá zpět svou vlastní odloženou daňovou pohledávku, která před podnikovou kombinací nebyla uznána. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nepoužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. V takových případech nabyvatel uzná odloženou daňovou pohledávku, ale nezahrne ji do účetnictví podnikové kombinace, a proto ji nebude brát v úvahu při stanovení goodwillu nebo částky veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem kombinace.

68. Jestliže potenciální užitek z převzetí ztráty z daně z příjmu nebo jiné odložené daňové pohledávky nabývaného podniku nevyhovoval kritériím v IFRS 3 pro zvláštní rozpoznání, když byla podniková kombinace původně zaúčtovaná, ale následně realizovaná, nabyvatel vykáže výsledný příjem z odložené daně v zisku nebo ztrátě. Kromě toho nabyvatel:

(a) sníží účetní hodnotu goodwillu na částku, která by byla vykázaná, pokud by odložená daňová pohledávka byla rozpoznána jako identifikovatelné aktivum od data akvizice;

a

(b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Tento postup však nebude mít za následek vytvoření přebytku podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci a také nezvýší dříve vykázanou částku pro veškerý takovýto přebytek.

▼M3

Příklad:

Podnik koupil dceřiný podnik, který měl odčitatelné přechodné rozdíly ve výši 300. Daňová sazba k datu akvizice byla 30 %. Výsledná odložená daňová pohledávka 90 nebyla uznána jako identifikovatelné aktivum při určení goodwillu ve výši 500, který byl výsledkem podnikové kombinace. 2 roky po kombinaci podnik odhadl, že budoucí zdanitelný zisk bude pravděpodobně dostatečný k tomu, aby se získal zpět užitek všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Jednotka uznává odloženou daňovou pohledávku ve výši 90, a v zisku nebo ztrátě také odložený daňový výnos 90. Jednotka také snižuje účetní hodnotu goodwillu o 90 a v zisku nebo ztrátě uznává náklad na tuto částku. Následně bude pořizovací cena goodwillu snížena na 410, což je částka, která by se byla vykázala, kdyby byla odložená daňová pohledávka 90 uznána jako identifikovatelné aktivum k datu akvizice.

Pokud by se byla daňová sazba zvýšila na 40 procent, jednotka by byla vykázala odloženou daňovou pohledávku 120 (40 procent ze 300) a v zisku nebo ztrátě by vykázala odložený daňový výnos 120. Pokud by byla daňová sazba snížena na 20 procent, jednotka by vykázala odloženou daňovou pohledávku 60 (20 procent ze 300) a odložený daňový výnos 60. V obou případech by také jednotka snížila účetní hodnotu goodwillu o 90 a uznala náklad na tuto částku v zisku nebo ztrátě.

▼B

Splatná a odložená daň vyplývající z transakcí spočívajících v úhradách akciemi.

▼M6

68A. V některých daňových jurisdikcích získá podnik daňovou slevu (tj. částku, která je odčitatelná při určování zdanitelného zisku), která se vztahuje k odměně placené v akciích, akciových opcích nebo jiných nástrojích vlastního kapitálu podniku. Částka této daňové slevy se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování a může vzniknout v pozdějším účetním období. Například v některých jurisdikcích může podnik vykázat náklad na spotřebu služeb zaměstnanců přijatých protihodnotou za poskytnuté akciové opce v souladu s IFRS 2 *Úhrada akciemi* a nedostane daňový odpočet, dokud nebudou akciové opce uplatněny s tím, že daňový odpočet bude vypočten na základě ceny akcie podniku ke dni uplatnění.

68B. Stejně jako u nákladů na výzkum diskutovaných v odstavcích 9 a 26(b) tohoto standardu je rozdíl mezi daňovou základnou přijatých služeb zaměstnanců k danému datu (což je částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích) a nulovou účetní hodnotou odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka. Jestliže částka, kterou povolí daňové úřady jako odpočet v budoucích obdobích, není na konci období známa, měla by se odhadnout na základě informací dostupných na konci období. Jestliže například částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích, závisí na ceně akcie podniku k budoucímu datu, ocenění odčitatelného přechodného rozdílu by mělo vycházet z ceny akcie podniku na konci období.

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 přímo ve vlastním kapitálu, nebo (b) podnikové kombinace, která je akvizicí. 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 nákladu na odměňování, ale také k položce vlastního kapitálu. V této situaci by přebytek splatné nebo odložené daně měl být vykázán přímo ve vlastním kapitálu.

▼B

VYKÁZÁNÍ

Daňové pohledávky a daňové závazky

▼M5

▼B

Kompenzace

71. Podnik kompenzuje splatnou daňovou pohledávku a splatný daňový závazek tehdy a jen tehdy, jestliže podnik:

a) má ze zákona vynutitelné právo na kompenzaci uznaných částek; a

b) zamýšlí buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a vypořádat závazek.

72. Ačkoliv jsou splatné daňové pohledávky a závazky vykázány a oceněny odděleně, jejich kompenzování v rozvaze podléhá kritériím podobným těm, která platí pro finanční nástroje v IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace*. Podnik 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 podniku zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci.

73. V konsolidované účetní závěrce je splatná daňová pohledávka jednoho podniku ve skupině kompenzována splatným daňovým závazkem jiného podniku ve skupině tehdy a jen tehdy, jestliže zmíněné podniky mají ze zákona právo zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci a podniky mají v úmyslu zaplatit nebo přijmout výslednou částku nebo přijmout úhradu pohledávky a současně vypořádat závazek.

74. Podnik kompenzuje odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky tehdy a jen tehdy, jestliže:

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

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

i) od téže zdaňované jednotky; nebo

ii) od různých zdaňovaných jednotek, které mají v úmyslu buď vypořádat běžné daňové závazky a pohledávky na čistém základě, nebo realizovat pohledávku a současně vypořádat závazek, a to v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojede k úhradě významné částky odložených daňových závazků nebo vyrovnání pohledávek.

75. Aby se nemusel zhotovovat podrobný časový přehled každého přechodného rozdílu, požaduje tento standard od podniku započtení odložené daňové pohledávky proti odloženému daňovému závazku za stejnou zdanitelnou činnost tehdy a jen tehdy, jestliže se vztahuje k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem a podnik má ze zákona právo na kompenzaci splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům.

76. Ve vzácných případech může mít podnik ze zákona právo na započtení a mít úmysl zaplatit výslednou částku pro některá období, ale ne pro jiná. V těchto vzácných případech se může požadovat podrobný přehled ke spolehlivému určení toho, zda odložený daňový závazek z jedné zdanitelné činnosti bude mít za následek zvýšené platby daně ve stejném období, ve kterém odložená daňová pohledávka z jiné zdanitelné činnosti bude mít za následek snížené platby z druhé zdanitelné činnosti.

Daňový náklad

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

77. Daňový náklad (výnos) ze zisku nebo ztráty z běžných činností se vykazuje přímo ve výsledovce.

Kursové rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek

78. IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* požaduje, aby se určité kursové rozdíly uznaly jako výnosy nebo náklady, ale nespecifikuje, kde se takové rozdíly mají vykazovat ve výsledovce. Proto jestliže jsou kursové rozdíly odložených zahraničních daňových závazků nebo pohle-

▼B

dávek vykázány ve výsledovce, mohou se 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.

80. Prvky daňového nákladu (výnosu) mohou zahrnovat:

a) splatný daňový náklad (výnos);

b) všechny úpravy vykazované v období pro splatnou daň za předchozí období;

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

d) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) 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 dříve snížené odložené daňové pohledávky v souladu s odstavcem 56; a

▼M5

h) částka daňových nákladů (výnosů) vztahující se k těmto změnám v účetních pravidlech a chybám, které jsou zahrnuty do zisků nebo ztrát v souladu s IAS 8, protože nemůže být zaúčtována retrospektivně.

▼B

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;

▼M5

▼B

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

i) početní sesouhlasení daňových nákladů (výnosů) s účetním ziskem vynásobené platnou daňovou sazbou (sazbami) a zároveň zveřejnění báze, z níž se platná daňová sazba (sazby) počítá (počítají); nebo

ii) početní sesouhlasení průměrné daňové sazby s platnou daňovou sazbou a zároveň zveřejnění báze, z níž se platná daňová sazba počítá;

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

e) částka (pokud existuje, tak i lhůta platnosti) odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů, pro které se odložená daňová pohledávka nevykazuje v rozvaze;

f) souhrnná částka přechodných rozdílů týkajících se investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání, 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 v rozvaze zveřejňované v každém období;

ii) částky odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykazovaného ve výsledovce, jestliže nejsou patrné ze změn v částkách vykazovaných v rozvaze;

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

i) zisku nebo ztrátě z ukončení a

▼B

ii) zisku nebo ztrátě z ukončených operací v běžných činnostech za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé předchozí období; a

i) částka daňového důsledku dividend vyplacených akcionářům podniku, které jsou navrhovány nebo oznámeny před tím, než účetní závěrka byla schválena k vydání, ale nejsou vykázány jako závazek v účetní závěrce.

82. Podnik zveřejňuje částku odložené daňové pohledávky a důkaz dokládající její uznání, když:

a) využití odložené daňové pohledávky je závislé na přebytku budoucích zdanitelných zisků nad zisky, které vyplývají z vrácení existujících daňových přechodných rozdílů; a

b) podnik utrpěl v běžném nebo předchozím období ztrátu na území stejné daňové legislativy, ke které se odložená daňová pohledávka vztahuje.

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

▼M5

▼B

84. Zveřejnění, které se vyžaduje podle odstavce 81 c), umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, zda-li vztah mezi daňovými nákladem (výnosem) a účetním ziskem není neobvyklý, a porozumět významným faktorům, které by mohly ovlivnit tento vztah v budoucnu. Vztah mezi 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 směnných kurzů cizích měn.

85. Při objasňování vztahu mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem používá podnik platnou daňovou sazbu, která poskytuje uživatelům účetních výkazů nejvýznamnější informaci. Často je nejvýznamnější sazbou tuzemská sazba daně v zemi, v níž má podnik sídlo, agregující daňové sazby používané pro celostátní daně se sazbami místních daní, které jsou počítány na základě podobné úrovně zdanitelného zisku (daňové ztráty). Avšak pro podnik podléhající několika daňovým legislativám může být mnohem smysluplnější agregovat jednotlivá oddělená sesouhlasení, vytvořená za použití domácí sazby v každé jednotlivé legislativě. Následující příklad ilustruje, jak výběr platné daňové sazby ovlivňuje současně početní sesouhlasení.

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

87. Počítat částky nevykázaných odložených daňových závazků, které vznikají při investování do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (viz odstavec 39), by bylo často prakticky nemožné. Proto tento standard požaduje, aby podnik uváděl agregované částky příslušných přechodných rozdílů, ale nepožaduje uvádět odložené daňové závazky. Pokud je to možné, jsou podniky přesto podporovány v tom, aby zveřejňovaly částky neuznaných odložených daňových závazků, protože uživatelé účetní závěrky považují tyto informace za užitečné.

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

87B. Někdy může být nemožné spočítat celkovou částku potenciálních důsledků daně ze zisku způsobených výplatou dividend akcionářům. To může být například případ, když podnik má velké množství zahraničních dceřiných podniků. Přesto za těchto okolností může být určitá část celkové částky snadno zjistitelná. Například v konsolidované skupině mateřská společnost a některé její dceřiné podniky mohou platit daň ze zisku při vyšší sazbě u nerozdělených zisků a vzít v úvahu částku, která bude refundována na platbu budoucích dividend akcionářům, u konsolidovaných nerozdělených zisků. V takovém případě je tato částka určená k refundaci zveřejněna. Je-li to možné, podnik také zveřejní, že dodatečné potenciální daňové důsledky nejsou prakticky zjistitelné.

▼B

V oddělené účetní závěrce mateřského podniku, pokud existuje, se zveřejnění potenciální daňových důsledků vztahuje k nerozděleným ziskům mateřské společnosti.

87C. Od podniku, který musí zveřejňovat údaje uvedené v odstavci 87A, se může rovněž vyžadovat zveřejnění skutečností vztahujících se k přechodným rozdílům, které souvisejí s investicemi do dceřiných společností, přidružených podniků nebo podílů ve společném podnikání. V takových případech podnik bere toto v úvahu při určování informací, které se mají zveřejnit v souladu s odstavcem 82A. Například se může od podniku požadovat, aby uvedl agregovanou částku přechodných rozdílů související s investicemi do dceřiných společností, u nichž není odložený daňový závazek vykazován (viz odstavec 81 f)). Nelze-li spočítat částky nevykázaného odloženého daňového závazku (viz odstavec 87), může se stát, že některé částky potenciálních daňových důsledků dividend, které se vztahují k těmto dceřiným společnostem, nebude možné zjistit.

88. Podnik zveřejňuje všechny s daněmi související podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. 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 po rozvahovém dni, zveřejní podnik jakékoliv podstatné dopady těchto změn na splatný a odložený daňový závazek nebo pohledávku (viz IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*).

Příklad ilustrující odstavec 85

V 19X2 má podnik účetní zisk na území podléhající dané legislativě (země A) 1 500(19X1: 2 000) a v zemi B 11 500 (v roce 19X: 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 důsledek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Důsledek nižší daňové sazby v zemi B	(50)	(150)
Daňové náklady	760	780

Následuje příklad vyrovnání připraveného agregací odděleného vyrovnání pro každou vnitrostátní legislativu. Touto metodou se výsledek rozdílů mezi podnikem vykázanou vlastní daňovou sazbou a daňovou sazbou podle jiné legislativní úpravy nejeví jako oddělená položka ve vyrovnání. Podnik může potřebovat prodiskutovat vliv významných změn v daňové sazbě nebo sloučení dosažených zisků podle různých legislativ, aby vysvětlil změny v platných daňových sazbách, jak se požaduje podle odstavce 81 d).

Účetní zisk	2 500	3 000
Daň podle domácích sazeb, které se uplatňují na zisky v zemi, v níž se daň počítá	700	750
Daňový důsledek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Daňový náklad	760	780

DATUM ÚČINNOSTI

89. Tento mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později, a to s výjimkou uvedenou v odstavci 91. Pokud podnik tento standard použije na období počínající před 1. lednem 1998, zveřejní, že používá tento standard místo standardu IAS 12 – Účtování daní ze zisku – schváleného v roce 1979.

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

▼B

91. Odstavce 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C a zrušení odstavců 3 a 50 nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky ([1]) za období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Bude-li mít dřívější použití vliv na účetní závěrku, musí podnik tuto skutečnost zveřejnit.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 14

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1997)

Vykazování podle segmentů

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 14 – *Vykazování účetních informací podle segmentů*, který byl schválen Radou v roce 1994 v přeformátované verzi. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později.

▼M3

Požadavky na zveřejnění ztrát ze snížení hodnoty aktiv segmentem vymezují odstavce 129 a 130 IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv.*

▼B

ÚVOD

Tento standard („IAS 14 (novelizovaný)”) nahrazuje IAS 14 – *Vykazování účetních informací podle segmentů* („původní IAS 14”). IAS 14 (novelizovaný) je účinný pro účetní období počínající 1. července 1998 nebo později. Hlavní změny oproti původnímu IAS 14 jsou následující:

1. Původní IAS 14 se týkal podniků, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány, a jiných ekonomicky významných jednotek. IAS 14 (novelizovaný) se týká podniků, jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, včetně podniků uvádějících akcie nebo dluhové cenné papíry na veřejný trh cenných papírů, ale nevztahuje se na jiné ekonomicky významné jednotky.

2. Původní IAS 14 požadoval, aby se informace vykazovaly za odvětvové segmenty a územní segmenty. Poskytoval však jen obecný návod pro vymezení odvětvových segmentů a územních segmentů. Naznačoval, že východiskem pro vymezení povinně vykazovaných segmentů může být vnitřní organizační struktura nebo že vykazování podle segmentů může vyžadovat přetřídění vykazovaných dat. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby se informace vykazovaly za oborové segmenty a územní segmenty. Poskytuje podrobnější návod než původní IAS 14 k vymezení oborových segmentů a územních segmentů. Požaduje, aby podnik při vymezování segmentů vycházel ze své organizační struktury a vnitřního informačního systému. Jestliže nejsou vnitřní segmenty založeny ani na skupinách příbuzných výrobků a služeb, ani na územním principu, IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby podnik při určení svých povinně vykazovaných segmentů vycházel z další nižší úrovně vnitřního členění.

3. Původní IAS 14 požadoval, aby se vykazovaly tytéž informace jak za odvětvové segmenty, tak za územní segmenty. IAS 14 (novelizovaný) považuje jeden základ tvorby segmentů za prvotní a jiný za druhotný s tím, že za druhotné segmenty se požaduje zveřejnění výrazně méně informací.

4. Původní IAS 14 se nevyjadřoval k tomu, zda informace o segmentu musí být připraveny s použitím účetních pravidel přijatých pro konsolidované nebo podnikové účetní závěrky. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byla při vykazování podle segmentů respektována tatáž účetní pravidla.

5. Původní IAS 14 připouštěl odlišnosti v definici výsledků segmentu mezi podniky. IAS 14 (novelizovaný) poskytuje podrobnější návod než původní IAS 14 na to, jak určit položky výnosů a nákladů, které jsou zahrnovány do výnosů segmentu a nákladů segmentu nebo z nich vyloučeny. Tím poskytuje IAS 14 (novelizovaný) standardizované měřítko výsledku segmentu, ale jen do té míry, v jaké mohou být položky výnosů a provozních nákladů segmentům přímo přiřazeny nebo na segmenty racionálně rozvrženy.

([1]) Odstavec 91 používá označení „roční účetní závěrka” v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 89 ještě používá označení „účetní závěrka”.

▼B

6. IAS 14 (novelizovaný) požaduje „symetrii" v zahrnování položek do výsledku segmentu a do aktiv segmentu. Jestliže je například výsledek segmentu ovlivněn náklady na odpisy, musí být odpisované aktivum zahrnuto do aktiv segmentu. Původní IAS 14 se k těmto otázkám nevyjadřoval.

7. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by segmenty považované za příliš malé pro samostatné vykazování mohly být spojeny s jinými segmenty nebo zda by mohly být z povinně vykazovaných segmentů vyloučeny. IAS 14 (novelizovaný) stanoví, že malé segmenty vykazované pro vnitřní potřebu podniku, u nichž není požadováno samostatné externí vykazování, mohou být navzájem spojeny s jinými segmenty, pokud mají významný počet faktorů, kterými jsou oborové segmenty nebo územní segmenty určeny, nebo mohou být spojeny s podobným významným segmentem, za který se vykazují informace pro vnitřní potřebu podniku, pokud jsou splněny určité podmínky.

8. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by územní segmenty měly být založeny na tom, kde jsou umístěna podniková aktiva (původ prodejů) nebo kde se nacházejí odběratelé podniku (místo určení prodejů). IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby bez ohledu na to, na kterém z obou přístupů jsou založeny podnikové územní segmenty, byly některé položky dat, jsou-li významně odlišné, uvedeny i na základě druhého přístupu.

9. Původní IAS 14 požadoval uvést čtyři hlavní druhy informací, a to jak za odvětvové segmenty, tak za územní segmenty:

   a) prodeje nebo jiné výnosy z hlavní výdělečné činnosti s rozlišením na výnosy, které mají svůj zdroj u odběratelů vně podniku, a výnosy se zdrojem v jiných segmentech;

   b) výsledky segmentu;

   c) segmentem používaná aktiva; a

   d) základ mezisegmentového oceňování.

   IAS 14 (novelizovaný) požaduje za povinně vykazované segmenty považované podnikem za prvotní (oborové segmenty nebo územní segmenty) tytéž čtyři druhy informací a navíc:

   a) závazky segmentu;

   b) pořizovací náklady na pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva nabytá během období;

   c) náklady na odpisy;

   d) ostatní náklady, které nepředstavují peněžní výdaje, mimo odpisy;

   e) podíl podniku na ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ přidruženého podniku, společného podniku nebo z jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, jestliže se v podstatě všechny operace přidruženého podniku realizují uvnitř tohoto segmentu, a částku příslušné finanční investice.

   Pro druhotnou základnu vykazování podle segmentů ruší IAS 14 (novelizovaný) požadavek původního IAS 14 na vykázání výsledku segmentu a nahrazuje jej novým požadavkem na vykázání pořizovacích nákladů na pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva nabytá během období.

10. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by měly být při podstatných změnách v účetních pravidlech segmentu přepočteny i informace o segmentu překládané pro srovnání za předchozí období. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, pokud to není neproveditelné, toto přepočtení provést.

11. V případě, že celkové výnosy z prodeje externím odběratelům ze všech povinně vykazovaných segmentů tvoří méně než 75 % celkových výnosů podniku, IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byly vymezovány další povinně vykazované segmenty až do dosažení úrovně 75 %.

12. Původní IAS 14 dovoloval použít v datech o segmentech jiné metody oceňování mezisegmentových transakcí než ty, které byly k ocenění transakcí skutečně použity. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byly mezisegmentové ceny stanoveny na stejném základě, jaký podnik k oceňování transakcí mezi segmenty skutečně používá.

13. IAS 14 (novelizovaný) požaduje zveřejnění výnosů za každý segment, který nepovažuje za povinně vykazovaný z toho důvodu, že hlavní část jeho výnosů vyplývá z prodejů jiným segmentům, jestliže výnosy tohoto segmentu z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových podnikových výnosů. Původní IAS 14 neobsahoval srovnatelné ustanovení.

▼B

OBSAH

	Odstavce
Účel	93
Rozsah působnosti	94
Definice	94
Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů	94
Definice oborového segmentu a územního segmentu	94
Definice výnosů, nákladů, výsledku, aktiv a závazků segmentu	96
Vymezení povinně vykazovaných segmentů	98
Prvotní a druhotný formát vykazování podle segmentů	98
Oborové segmenty a územní segmenty	99
Povinně vykazované segmenty	100
Účetní pravidla segmentu	102
Zveřejnění	102
Prvotní formát výkaznictví	102
Informace o druhotném segmentu	104
Příklad zveřejnění informací o segmentu	105
Další zveřejňované skutečnosti	105
Datum účinnosti	107

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit principy pro vykázání účetních informací o segmentech – informací o různých druzích výrobků a služeb, které podnik poskytuje, a o různých územích, na kterých působí – tak, aby pomohly uživatelům účetní závěrky:

a) lépe porozumět minulé výkonnosti podniku;

b) lépe posoudit rizika a výnosnost podniku; a

c) přesněji hodnotit podnik jako celek.

Mnoho podniků poskytuje skupiny výrobků a služeb nebo působí na územích, na kterých dosahují rozdílné úrovně ziskovosti, různých příležitostí k růstu a budoucí prosperitě a čelí různým rizikům. Informace o různých typech výrobků a služeb podniku a informace o působení podniku na různých územích – často označované jako informace o segmentech – jsou významné k odhalení rizik a výnosnosti diverzifikovaných nebo nadnárodních podniků, nelze je však získat z agregovaných údajů. Proto jsou informace o segmentech považovány za nezbytné pro uspokojení potřeb uživatelů účetní závěrky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účetní závěrky zveřejňované v plném rozsahu, které jsou sestaveny v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

2. Účetní závěrka v plném rozsahu zahrnuje rozvahu, výsledovku, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu a komentář, jak je požaduje IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky.*

3. Podle tohoto standardu postupují podniky, jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, a podniky, které uvádějí akcie a dluhové cenné papíry na veřejný trh cenných papírů.

4. Jestliže podnik, jehož cenné papíry nejsou veřejně obchodovány, sestavuje účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy, je žádoucí, aby dobrovolně zveřejňoval účetní informace o segmentech.

5. Jestliže se podnik, jehož cenné papíry nejsou veřejně obchodovány, rozhodl dobrovolně zveřejnit informace o segmentech v účetní závěrce sestavené v souladu s IAS, postupuje plně podle požadavků tohoto standardu.

6. Jestliže jediný účetní výkaz obsahuje jak konsolidovanou účetní závěrku podniku, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, tak samostatné účetní závěrky mateřské a jedné nebo více dceřiných společností, infor-

▼B

mace o segmentech musí být uváděny pouze v konsolidované účetní závěrce. Jestliže je dceřiná společnost sama podnikem, jehož cenné papíry se veřejně obchodují, zveřejní informace o segmentech ve svých samostatných účetních výkazech.

7. Obdobně jestliže jediný účetní výkaz obsahuje jak účetní závěrku podniku, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, tak samostatné účetní závěrky přidruženého podniku konsolidovaného ekvivalenční metodou, nebo společného podniku, ve kterém má podnik finanční podíl, prezentují se informace o segmentech pouze v účetní závěrce podniku. Jestliže je přidružený podnik konsolidovaný ekvivalenční metodou nebo společný podnik sám podnikem, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, zveřejní informace o segmentech ve svých samostatných účetních výkazech.

DEFINICE

Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů

8. Následující pojmy jsou ve standardu použity s významem uvedeným v IAS 7 – Výkazy peněžních toků; IAS 8 – ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech a IAS 18 – Výnosy:

Provozní činnosti představují hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti, které nejsou investiční činností nebo financováním.

▼**M5**

Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté organizací pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

▼**B**

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

Definice oborového segmentu a územního segmentu

9. Pojmy oborový segment a územní segment jsou v tomto standardu použity s následujícím významem:

Oborový segment je taková rozpoznatelná složka podniku, která se zabývá poskytováním jednotlivého výrobku nebo služby nebo skupiny příbuzných výrobků nebo služeb a která čelí rizikům a dosahuje výnosnosti, které jsou odlišné od rizik a výnosnosti jiných oborů činnosti. Faktory, které jsou určující pro vymezení, zda výrobky a služby jsou příbuzné, zahrnují:

a) charakter výrobků nebo služeb;

b) charakter výrobního procesu;

c) typy nebo třídy odběratelů výrobků a služeb;

d) použité metody distribuce výrobků nebo poskytování služeb; a

e) pokud přichází v úvahu, charakter regulačního prostředí, např. bankovnictví, pojišťovnictví nebo veřejně prospěšné společnosti.

Územní segment je taková rozpoznatelná složka podniku, která se zabývá poskytováním výrobků nebo služeb v dílčím ekonomickém prostředí a která působí v prostředí takových rizik a dosahuje takové výnosnosti, které jsou odlišné od rizik a výnosnosti složek působících v jiných ekonomických prostředích. Faktory, které jsou určující při vymezení územního segmentu, zahrnují:

a) podobnost ekonomických a politických podmínek;

b) vztahy mezi operacemi na různých územích;

c) územní blízkost působení;

d) zvláštní rizika spojená s působením v dílčí oblasti;

e) devizová opatření; a

f) měnová rizika.

Povinně vykazovaný segment je takový oborový segment nebo územní segment vymezený na základě předchozích definic, o němž jsou tímto standardem požadovány segmentové informace.

10. Faktory pro vymezení oborových segmentů a územních segmentů nejsou v odstavci 9 uváděny v žádném záměrném pořadí.

▼B

11. Jednotlivý oborový segment nezahrnuje výrobky a služby s významně rozdílnými riziky a výnosností. I když ve vymezení oborového segmentu mohou být odlišnosti, co se týče jednoho nebo několika faktorů, očekává se, že výrobky a služby zahrnované do stejného oborového segmentu jsou si podobné ve většině faktorů.

12. Obdobně územní segment nezahrnuje působení v ekonomických prostředích s významně rozdílnými riziky a výnosností. Územním segmentem může být konkrétní země, skupina dvou nebo více zemí nebo region v zemi.

13. Převládající zdroje rizik mají většinou vliv na organizaci a řízení podniku. Proto odstavec 27 tohoto standardu ukládá, že východiskem pro vymezení segmentů jsou organizační struktura podniku a interní systém vykazování podniku. Rizika a výnosnost podniku jsou závislé jak na územním umístění jeho činnosti (kde se vyrábějí výrobky nebo kde je základna poskytování služeb), tak na umístění jeho trhů (kde se prodávají výrobky nebo poskytují služby). Definice umožňuje, aby byly územní segmenty založeny buď na:

    a) umístění výroby podniku nebo vybavení pro služby a jiných aktiv; nebo na

    b) umístění trhů a odběratelů.

14. Organizační struktura podniku a interní systém vykazování budou obvykle podkladem k posouzení, zda hlavní zdroje územních rizik podniku vyplývají z umístění jeho aktiv (původ prodeje) nebo z umístění odběratelů (místo určení prodeje). Proto podnik vychází z této struktury při určování toho, zda mají být jeho územní segmenty založeny na umístění aktiv nebo na umístění odběratelů.

15. Určení složení oborových segmentů nebo územních segmentů zahrnuje určité prvky rozhodování. Při tomto rozhodování bere vedení podniku v úvahu cíl vykazování hodnotových informací podle segmentů, jak je vymezuje tento standard, a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, jak je vymezuje *Koncepční rámec IASC pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.* Tyto kvalitativní charakteristiky zahrnují relevanci a spolehlivost hodnotových informací a jejich srovnatelnost v čase, přičemž vykazované informace se uvádějí za oddělené skupiny výrobků a služeb podniku a za jeho působení na různých územích, a dále užitečnost těchto informací pro posouzení rizik a výnosnosti podniku jako celku.

Definice výnosů, nákladů, výsledku, aktiv a závazků segmentu

16. Následující dodatečné pojmy jsou v tomto standardu použity s tímto významem:

    Výnosy segmentu jsou takové výnosy vykazované v podnikové výsledovce, které jsou přímo přiřaditelné segmentu, a relevantní část podnikových výnosů týkající se segmentu, kterou lze na segment rozvrhnout na racionálním základě, a to bez ohledu na to, zda se jedná o výnosy vyplývající z prodeje externím odběratelům, nebo z transakcí se segmenty téhož podniku. Výnosy segmentu nezahrnují:

▼M5

▼B

    b) přijaté úroky a dividendy, včetně úroků získaných z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnost segmentu není primárně finanční povahy; nebo

    c) zisky z prodeje finančních investic nebo zisky ze zániku závazků, pokud činnost segmentu není primárně finanční povahy.

    Výnosy segmentu zahrnují podíl podniku na ziscích nebo ztrátách přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, pokud jsou tyto položky zahrnuty v konsolidovaných nebo celopodnikových výnosech.

    Výnosy segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou podle IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích.

▼B

Náklad segmentu je takový náklad vynaložený na provozní činnosti segmentu, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část nákladů, které mohou být na segment rozvrženy na racionálním základě, včetně nákladů souvisejících s prodejem externím odběratelům a nákladů souvisejících s transakcemi uskutečněnými mezi segmenty téhož podniku. Náklady segmentu nezahrnují:

▼M5

▼B

b) úroky, včetně úroků vynaložených na zálohy nebo půjčky od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;

c) ztráty z prodeje finančních investic nebo ztráty ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;

d) podíl podniku na ztrátách z přidružených podniků, společných podniků a jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou;

e) daň ze zisku; nebo

f) všeobecné správní náklady, náklady na vrcholové vedení a jiné náklady vynaložené na podnikové úrovni a související s podnikem jako celkem. Někdy však jsou náklady vynaloženy na podnikové úrovni v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a jestliže mohou být segmentu přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě.

Náklady segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na nákladech spoluovládané jednotky zachycené poměrnou metodou podle IAS 31.

Jsou-li činnosti segmentu primárně finanční povahy, mohou být pro účely vykazování podle segmentů nákladové a výnosové úroky vykazovány rozdílově jednou částkou pouze tehdy, když jsou tyto položky uváděné rozdílově jednou částkou v konsolidované nebo podnikové účetní závěrce.

Výsledek segmentu je rozdíl výnosů segmentu a nákladů segmentu. Výsledek segmentu se zjišťuje před jakoukoli úpravou o menšinové podíly.

Aktiva segmentu jsou taková provozní aktiva, která segment využívá k provozním činnostem a která jsou buď segmentu přímo přiřaditelná, nebo mohou být rozvržena na segment na racionálním základě.

Jestliže výsledek segmentu zahrnuje úroky či přijaté dividendy, aktiva segmentu obsahují související pohledávky, půjčky, finanční investice nebo jiná aktiva, která tento příjem vytvářejí.

Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku.

Aktiva segmentu zahrnují finanční investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, když jsou zisk nebo ztráta z takových finančních investic zahrnuty do výnosů segmentu. Aktiva segmentu zahrnují podíly spolupodílníka na provozních aktivech spoluovládané jednotky zachycené metodou poměrné konsolidace podle IAS 31.

Aktiva segmentu jsou vymezena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykazovány jako přímá úprava v podnikové rozvaze.

Závazky segmentu jsou takové provozní závazky, které jsou výsledkem provozní činnosti segmentu a které lze buď segmentu přímo přiřadit, nebo mohou být na segment rozvrženy na racionálním základě.

Jestliže výsledek segmentu zahrnuje placené úroky, závazky segmentu zahrnují příslušné závazky vyvolávající tyto úroky.

Závazky segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na závazcích spoluovládané jednotky zachycené metodou poměrné konsolidace podle IAS 31.

Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daně ze zisku.

Účetní pravidla segmentu jsou účetní pravidla přijatá pro přípravu a prezentaci účetních závěrek za konsolidované skupiny nebo za podnik, doplněná o taková účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.

17. Definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje částky takových položek, které jsou segmentu přímo přiřaditelné, a částky takových položek, které mohou být rozvrženy na segment na racionálním základě. Za východisko pro vymezení takových položek, které mohou být segmentu přiřazeny přímo nebo mohou být na segment racionálně rozvrženy, považuje podnik svůj vnitřní systém vykazování. Platí tedy předpoklad, že hodnoty, které byly segmentu přiřazeny pro účely vnitřního vykazování, jsou přímo přiřaditelné nebo zdůvodněně

▼B

rozvržitelné na segmenty za účelem určení výše výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu za povinně vykazované segmenty.

18. V některých případech však výnosy, náklady, aktiva nebo závazky mohou být rozvrženy na segmenty pro účely vnitřního systému vykazování na základě, kterému rozumějí podnikoví manažeři, ale který může být považován za subjektivní, účelový nebo obtížně pochopitelný pro externí uživatele účetních závěrek. Takové rozvržení by nevytvářelo racionální základ pro vymezení výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu podle definic uvedených v tomto standardu. Naopak si podnik může zvolit, že nerozvrhne některé položky výnosů, nákladů, aktiv nebo závazků pro účely vnitřního systému vykazování, a to dokonce ani tehdy, když racionální základ pro takové rozvržení existuje. Takové položky se rozvrhují v souladu s definicemi výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu uvedenými v tomto standardu.

▼M3

19. Příklady aktiv segmentu zahrnují běžná aktiva, která se používají v provozní činnosti segmentu, pozemky, budovy a zařízení, aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17 - *Leasingy*) a nehmotná aktiva. Jestliže je určitá položka odpisů zahrnuta do nákladů segmentu, jsou příslušná aktiva také zahrnuta do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používaná pro celý podnik nebo pro vedení podniku. Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva, která jsou sdílena dvěma nebo více segmenty, jestliže existuje racionální základ pro jejich rozvržení na segment. Aktiva segmentu zahrnují goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný, nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě; náklady segmentu pak zahrnují veškeré ztráty ze snížení hodnoty uznané pro goodwill.

▼B

20. Příklady závazků segmentu zahrnují obchodní a jiné závazky, časově rozlišené závazky, zálohy od odběratelů, rezervy na záruky a jiné nároky vztahující se k rezervám ke zboží a službám. Závazky segmentu nezahrnují výpůjčky, závazky vztahující se k aktivům, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17), a jiné závazky, které jsou vyvolány spíše financováním než provozními účely. Jestliže se nákladové úroky zahrnují do výsledku segmentu, zahrnují se závazky vyvolávající příslušné úroky do závazků segmentu. Závazky takového segmentu, jehož činnosti nejsou primárně finanční povahy, nezahrnují výpůjčky a podobné závazky, protože výsledek segmentu představuje provozní ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ finanční. Kromě toho není mnohdy vůbec možné závazky vyvolávající úroky přímo segmentu přiřadit nebo je na segment racionálně rozvrhnout, protože závazek je často přijímán na úrovni vrcholového vedení v zájmu celého podniku.

▼M5

21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace účtované jako nákup, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázány v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Obdobně, jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny následně po pořízení v souladu s modelem přecenění podle standardu IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.

22. Některé návody k rozvržení nákladů jsou uvedeny v dalších standardech. Např. odstavce 11-20 standardu IAS 2 - *Zásoby* (ve znění revidovaném v roce 2003) poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na zásoby a odstavce 16 - 21 IAS 11 - *Stavební smlouvy* poskytují návod k přiřazování a rozvrhování nákladů na stavební smlouvy. Tyto návody mohou být užitečné i pro přiřazování a rozvrhování nákladů na segmenty.

▼B

23. IAS 7 – *Výkazy peněžních toků* poskytuje návod na to, zda přečerpání běžného bankovního účtu zahrnovat jako součást hotovosti, nebo je vykazovat jako výpůjčky.

24. Výnosy segmentu, náklady segmentu, aktiva segmentu a závazky segmentu jsou vymezeny před tím, než jsou vyloučeny vnitroskupinové zůstatky a vnitroskupinové transakce jako součást konsolidačního procesu, s výjimkou případu, kdy se takové vnitroskupinové zůstatky a transakce týkají podniků ve skupině v rámci jediného segmentu.

25. Zatímco účetní pravidla používaná při přípravě a prezentaci účetních závěrek za podnik jako celek jsou také základními účetními pravidly segmentu, účetní pravidla segmentu zahrnují navíc pravidla, která se vzta-

▼B

hují výhradně k vykazování podle segmentů, jako například vymezení segmentů, metody oceňování mezisegmentových transakcí a základny pro rozložení výnosů a nákladů na segmenty.

VYMEZENÍ POVINNĚ VYKAZOVANÝCH SEGMENTŮ

Prvotní a druhotný formát vykazování podle segmentů

26. Hlavní zdroj a povaha rizik a výnosnosti podniku určují, zda prvotním formátem vykazování podle segmentů budou oborové segmenty, nebo územní segmenty. Jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku ovlivněny převážně odlišnostmi výrobků a služeb, které podnik vyrábí (poskytuje), jsou prvotním formátem výkaznictví podle segmentů oborové segmenty, s informací vykazovanou druhotně podle území. Obdobně jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku ovlivněny převážně tím, že působí v různých zemích nebo na různých územích, jsou prvotním formátem výkaznictví podle segmentů územní segmenty, s informací vykazovanou druhotně za skupiny příbuzných výrobků a služeb.

▼M12

27. Vnitřní organizační struktura a řídící struktury účetní jednotky a její vnitřní systém finančního výkaznictví pro rozhodující řídící pracovníky (například představenstvo a generální ředitele) bude obvykle základem pro nalezení hlavního zdroje a povahy rizik a různých měr výnosnosti, s nimiž se účetní jednotka potýká, a tudíž pro určení toho, který formát výkazů je primární a který je sekundární, s výjimkou toho, co je stanoveno pod písmeny a) a b) níže:

▼B

a) jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku silně ovlivněny jak odlišnostmi ve výrobcích a službách, které vyrábí (poskytuje), tak i odlišnostmi v územích, na kterých působí, což je označováno jako „maticový přístup" k řízení společnosti a internímu vykazování informací pro ►M12 představenstva a generálního ředitele ◄, pak podnik použije oborové segmenty jako prvotní formát vykazování a územní segmenty jako druhotný formát; a

b) jestliže nejsou vnitřní organizační a ►M12 ředitelé a vedení ◄ struktura podniku a jeho vnitřní systém vykazování založeny ani na jednotlivých výrobcích a službách nebo na skupinách příbuzných výrobků a služeb, ani na územním přístupu, určí ►M12 představenstvu a generálnímu řediteli ◄, zda se rizika a výnosnost podniku vztahují více k výrobkům a službám, které vyrábí (poskytuje), nebo k územím, na nichž působí; jako důsledek toho vyberou buď oborové segmenty, nebo územní segmenty jako prvotní formát vykazování podle segmentů a zbývající pak považují za druhotný formát vykazování.

28. Převažující zdroj rizik a výnosnosti určuje u většiny podniků organizaci a způsob řízení podniku. Organizační a řídící struktura podniku a jeho systém vnitřního vykazování totiž normálně poskytují nejlepší doklad o převažujících zdrojích rizik a výnosnosti podniku pro účely vykazování podle segmentů. ►M12 Až na vzácné případy vykazuje účetní jednotka informace podle segmentů ve své účetní závěrce na stejném základě, na jakém zpracovává své interní výkazy pro rozhodující řídící pracovníky. ◄ Převažující zdroje rizik a výnosnosti podniku určují prvotní formát vykazování podle segmentů. Druhotný zdroj rizik a výnosnosti určuje druhotný formát vykazování podle segmentů.

29. „Vykazování v matici" – s plným zveřejněním informací o oborových i územních segmentech považovaných v obou případech za prvotní formát vykazování podle segmentů – bude často poskytovat užitečnou informaci v těch případech, kdy jsou podnikové riziko a míra výnosnosti významně ovlivněny jak odlišnostmi ve výrobcích a službách, které podnik vyrábí (poskytuje), tak odlišnostmi podle území, kde působí. Tento standard „vykazování v matici" nepožaduje, ale ani nezakazuje.

30. V některých případech se však organizace a vnitřní systém vykazování podniku mohou vyvíjet po jiné linii než podle rozdílů v druzích výrobků a služeb, které podnik vyrábí (poskytuje), nebo podle území, na nichž působí. Například vnitřní systém vykazování může být organizován pouze podle právních jednotek, což vede k utvoření vnitřního segmentu ze skupiny vzájemně nesouvisejících výrobků a služeb. V těchto neobvyklých případech nebudou vnitřně vykazované údaje o segmentech v souladu s cílem tohoto standardu. Proto odstavec 27 b) požaduje, aby ►M12 ředitelé a vedení ◄ takového podniku určili, zda jsou rizika a výnosnosti podniku určovány více výrobky a službami, nebo územně, a vybrali za prvotní základnu pro vykazování podle segmentů buď oborové segmenty, nebo územní segmenty. Cílem je dosáhnout rozumného stupně srovnatelnosti s jinými podniky, zvýšit srozumitelnost výsled-

▼B

ných informací, uspokojit specifické požadavky investorů, věřitelů a jiných uživatelů na informace o rizicích a výnosnosti vztahujících se k výrobkům a službám nebo k území.

Oborové segmenty a územní segmenty

31. Oborovými a územními segmenty podniku se pro účely externího vykazování rozumí takové organizační jednotky, za které se vykazují informace pro ►**M12** představenstva a generálního ředitele ◄, aby zhodnotili výkonnost organizační jednotky v minulosti a rozhodli o budoucí alokaci zdrojů, s výjimkou uvedenou v odstavci 32.

32. Jestliže nejsou vnitřní organizační a řídící struktura podniku a jeho systém vnitřního účetního výkaznictví pro potřeby ►**M12** predstavenstvách a generálnych ředitelů ◄ podniku založeny ani na jednotlivých výrobcích a službách nebo na skupině příbuzných výrobků a služeb, ani na území, požaduje odstavec 27 b), aby ►**M12** ředitelé a vedení ◄ podniku vybrali na základě posouzení, které hledisko odráží prvotní zdroj rizik a výnosnosti podniku, tedy buď oborový segment, nebo územní segment jako prvotní formát vykazování podle segmentů, a zbývající přístup zvolili za druhotný. V takovém případě musí ►**M12** predstavenstvách a generálnych ředitelů ◄ podniku určit pro účely externího vykazování oborové a územní segmenty založené na faktorech definovaných v odstavci 9 tohoto standardu spíše než na systému vnitřního vykazování, a to v souladu s následujícím:

a) jestliže je jeden nebo více segmentů, za něž se účetní informace vykazují pro interní potřebu, oborovým segmentem nebo územním segmentem založeným na faktorech definovaných v odstavci 9, ale ostatní segmenty této definici neodpovídají, měl by být níže uvedený bod b) aplikován jen na takové segmenty, za něž se účetní informace vykazují pro interní potřebu a které nesplňují definici uvedenou v odstavci 9 (tj. segment, který splňuje podmínky definice odstavce 9 se dále nečlení);

b) pro ty segmenty, za něž se informace vykazují pro interní potřebu, a které nevyhovují definici v odstavci 9, prozkoumají ►**M12** ředitelé a vedení ◄ podniku další nižší úroveň vnitřního členění podniku, která poskytuje informace po linii výrobků a služeb nebo po linii územní, jak požaduje definice v odstavci 9; a

c) jestliže takové vnitřně vykazované segmenty nižší úrovně odpovídají definici oborových nebo územních segmentů uvedené v odstavci 9, použijí se na tyto segmenty kritéria pro vymezení povinně vykazovaných segmentů podle odstavců 34 a 35.

►**M12** 33. Podle tohoto standardu klasifikuje většina účetních jednotek své podnikové a zeměpisné segmenty jako organizační jednotky, o nichž se vykazují informace rozhodujícím řídícím pracovníkům nebo vyššímu provoznímu manažeru, což může být v některých případech skupina lidí, za účelem posouzení minulých výkonů jednotlivých organizačních jednotek a rozhodování o budoucích přidělených zdrojích. ◄ Dokonce i tehdy, když podnik musí použít odstavec 32, protože jeho interní segmenty nejsou vymezeny po linii výrobků a služeb ani po linii územní, prozkoumá další nižší úroveň vnitřního členění, která poskytuje informace po linii výrobků a služeb nebo po územní linii, spíše než by konstruovala segmenty pouze pro externí účely. Tento přístup, kdy se na podnikovou organizační a řídící strukturu a na vnitropodnikový informační systém pohlíží jako na východisko při vymezování podnikových oborových a územních segmentů pro účely externího vykazování, je někdy označován jako „manažerský přístup", při čemž organizační složky, za které se informace vykazují pro vnitřní potřebu podniku, jsou někdy označovány jako „provozní segmenty".

Povinně vykazované segmenty

34. Dva nebo více vnitřně vykazovaných oborových segmentů nebo územních segmentů, které jsou si významně podobné, mohou být spojeny do jediného oborového segmentu nebo územního segmentu. Dva nebo více oborových segmentů nebo územních segmentů jsou si významně podobné jen tehdy, když:

a) projevují podobnou dlouhodobou finanční výkonnost; a

b) jsou si podobné ve všech faktorech podle příslušné definice uvedené v odstavci 9.

35. Oborový segment nebo územní segment se vymezuje jako povinně vykazovaný segment, jestliže hlavní část jeho výnosů je dosažena z prodeje externím odběratelům a:

▼B

a) jeho výnosy z prodeje externím odběratelům i z transakcí s jinými segmenty tvoří 10 % a více z celkových externích i interních výnosů za všechny segmenty; nebo

b) výsledek segmentu, buď zisk, nebo ztráta, tvoří 10 % a více ze součtu výsledků všech ziskových segmentů nebo ze součtu výsledků všech ztrátových segmentů, bez ohledu na to, který z nich je větší v absolutní částce; nebo

c) jeho aktiva tvoří 10 % a více z celkových aktiv všech segmentů.

36. Jestliže je segment, za nějž se účetní informace vykazují pro interní potřebu, pod všemi limity významnosti podle odstavce 35:

a) tento segment může být označen jako povinně vykazovaný segment navzdory své velikosti;

b) jestliže není označen jako povinně vykazovaný navzdory své velikosti, může být tento segment spojen do samostatného povinně vykazovaného segmentu s jedním nebo dalšími podobnými vnitřně vykazovanými segmenty, které jsou také pod všemi limity významnosti podle odstavce 35 (dva nebo více oborových segmentů nebo územních segmentů jsou si podobné, jestliže odpovídají většině faktorů uvedených v příslušné definici podle odstavce 9); a

c) jestliže tento segment není samostatně vykazován ani spojen s jiným segmentem, zahrnuje se do nezařazených dorovnávacích položek.

37. Jestliže celkové externí výnosy přiřaditelné povinně vykazovaným segmentům činí méně než 75 % celkových konsolidovaných nebo podnikových výnosů, vymezují se další segmenty jako povinně vykazované segmenty, dokonce i když nedosahují 10 % úrovně podle odstavce 35, a to až do okamžiku, kdy je do povinně vykazovaných segmentů zahrnuto alespoň 75 % celkových konsolidovaných nebo podnikových výnosů.

38. Desetiprocentní limit uvedený v tomto standardu není směrodatný pro stanovení významnosti jiných aspektů účetního výkaznictví, než je vymezení povinně vykazovaných oborových nebo územních segmentů.

39. Tím, že tento standard omezuje povinně vykazované segmenty na takové, které dosahují většinu svých výnosů z prodejů externím odběratelům, nepožaduje se, aby byly jako samostatné oborové segmenty vymezeny různé stupně vertikálně spojených činností. V některých odvětvích je však běžná praxe vykazovat určité vertikálně spojené činnosti jako samostatné oborové segmenty, i když nepřinášejí významné externí výnosy. Mnoho mezinárodních naftařských společností například jako samostatné oborové segmenty vykazuje své tzv. „činnosti na horním toku" (těžba a výroba) a své tzv. „činnosti na dolním toku" (rafinaci a obchodování), ačkoli většina výrobků nebo všechny výrobky vyplývající z činností „na horním toku" (surová ropa) jsou interně přesouvány k rafinaci.

40. Tento standard podporuje, ale nepožaduje dobrovolné vykazování vertikálně spojených činností jako samostatných segmentů s příslušným popisem, včetně zveřejnění základny pro oceňování mezisegmentových transakcí tak, jak se požaduje v odstavci 75.

41. Jestliže vnitropodnikový systém vykazování zachází s vertikálně spojenými činnostmi jako samostatnými segmenty a podnik se rozhodl informace o nich nevykazovat externě jako o oborových segmentech, je nutné při vymezení externího povinně vykazovaného oborového segmentu spojit prodejní segment s nákupním segmentem (nákupními segmenty); pokud neexistuje racionální základna pro toto opatření, zahrnuje se prodejní segment do nezařazených dorovnávacích položek.

42. Segment vymezený jako povinně vykazovaný segment v bezprostředně předcházejícím období, protože splňoval příslušný desetiprocentní limit, bude i nadále povinně vykazovaným segmentem v běžném období bez ohledu na to, že jeho výnosy, výsledek a aktiva už dále nesplňují desetiprocentní limit, pokud vedení podniku usoudí, že segment bude významný i v budoucnosti.

43. Jestliže je segment nově vymezen jako povinně vykazovaný v běžném období, protože dosahuje příslušného desetiprocentního limitu, je třeba údaje za předcházející období uváděné pro srovnání přepočíst – je-li to proveditelné – za účelem zobrazení nového povinně vykazovaného segmentu jako samostatného segmentu, a to i v případě, že tento segment v minulém období desetiprocentního limitu nedosahoval.

ÚČETNÍ PRAVIDLA SEGMENTU

44. Informace o segmentu se připravují v souladu s účetními pravidly použitými pro přípravu a prezentaci účetní závěrky podniku nebo konsolidované účetní závěrky.

▼B

45. Předpokládá se, že účetní pravidla, která řídící pracovníci zvolili k použití při přípravě svých konsolidovaných nebo podnikových účetních závěrek, považují tito řídící pracovníci za nejvhodnější pro externí vykazování. Jelikož je účelem informací o segmentech pomoci uživatelům účetních závěrek lépe jim porozumět a informovaněji posoudit podnik jako celek, požaduje tento standard použít při přípravě informací o segmentech ta účetní pravidla, která představenstvo a řídící pracovníci vybrali. To však neznamená, že účetní pravidla podniku nebo konsolidovaného celku mají být aplikována na povinně vykazované segmenty, jako by segmenty byly samostatné vykazující jednotky. Podrobný výpočet prováděný při aplikaci speciálních účetních pravidel na celopodnikové úrovni může být rozvržen na segmenty jen tehdy, pokud pro to existuje racionální základna. Například penzijní propočty se často provádějí za podnik jako celek, ale údaje za podnik mohou být rozvrženy na segmenty na základě mezd a demografických údajů za tyto segmenty.

46. Tento standard nezakazuje zveřejnit o segmentu dodatečnou informaci, která je připravena na jiném základě, než obsahují účetní pravidla použitá pro konsolidované nebo podnikové účetní závěrky, pokud a) je informace vnitřně vykazována pro ►**M12** představenstva a generálního ředitele ◄ vedení podniku za účelem rozhodování o rozvržení zdrojů na segmenty a za účelem posouzení jejich výkonnosti a b) je přesně popsáno východisko pro vyčíslení této dodatečné informace.

47. Aktiva, která jsou společně užívána dvěma nebo více segmenty, se rozvrhují na segmenty tehdy a jen tehdy, když výnosy a náklady, které s nimi souvisejí, jsou na tyto segmenty také rozděleny.

48. Způsob, jakým jsou položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů rozvrženy na segmenty, závisí na takových faktorech, jako jsou povaha těchto položek, činnosti prováděné segmentem a relativní samostatnost segmentu. Není možné ani vhodné určit jedinou základnu pro toto rozvržení, kterou by bylo možno použít pro všechny podniky. Není ani vhodné nutit podnik k rozvržení podnikových aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se vztahují společně ke dvěma nebo více segmentům, jestliže základna pro toto rozvržení je účelová nebo těžko pochopitelná. Současně je třeba brát v úvahu, že definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu jsou vzájemně provázané a výsledné rozdělení musí být konzistentní. Proto se společně používaná aktiva rozvrhnou na segmenty tehdy a jen tehdy, když se na tyto segmenty také rozvrhnou výnosy a náklady, které s nimi souvisejí. Například aktivum se do aktiv segmentu zahrne pouze tehdy, když jsou související odpisy odečteny při stanovování výsledku segmentu.

ZVEŘEJNĚNÍ

49. Odstavce 50–67 určují požadované informace, které mají být zveřejněny o povinně vykazovaných segmentech pro *prvotní* formát vykazování podle segmentů. Odstavce 68–72 určují požadované informace, které mají být zveřejněny o povinně vykazovaných segmentech pro *druhotný* formát vykazování podle segmentů. Podporuje se, aby podniky uváděly všechny informace požadované ke zveřejnění o prvotních povinně vykazovaných segmentech podle odstavců 50–67 i za každý povinně vykazovaný druhotný segment, ačkoli odstavce 68–72 požadují za druhotný formát vykazování podle segmentů zveřejnění významně menšího množství informací. Odstavce 74–83 se zabývají různými jinými zveřejňovanými skutečnostmi o segmentu. Dodatek B k tomuto standardu vysvětluje aplikaci těchto pravidel zveřejňování.

Prvotní formát výkaznictví

50. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 51–67 se použijí na každý povinně vykazovaný segment založený na prvotním formátu výkaznictví podniku.

51. Podnik uvádí výnosy segmentu za každý povinně vykazovaný segment. Výnosy segmentu z prodeje externím odběratelům a výnosy segmentu z transakcí s jinými segmenty se uvádějí samostatně.

52. Podnik uvádí výsledky segmentu za každý povinně vykazovaný segment.

53. Jestliže může podnik zjistit ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ segmentu nebo některé jiné veličiny ziskovosti segmentu odlišné od výsledku segmentu, aniž by použil svévolného způsobu rozvržení, podporuje se vykazování takových vhodně popsaných veličin spolu s výsledkem segmentu. Jestliže je tato veličina vytvořena na základě jiných pravidel, než jsou účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou nebo podnikovou účetní závěrku, uvede podnik v účetní závěrce přesný popis základny pro její určení.

54. Příkladem veličiny vyjadřující výkonnost segmentu na vyšší úrovni než výsledek segmentu ve výsledovce je hrubá marže vztažená k výnosům z prodeje. Příkladem veličin vyjadřujících výkonnost segmentu na podrob-

▼B

nější úrovni než výsledek segmentu z výsledovky jsou zisk nebo ztráta z běžné činnosti (buď před, nebo po zdanění) a ►M5 zisk nebo ztrátu ◄.

55. Podnik uvádí informaci o celkové účetní hodnotě aktiv segmentu za každý povinně vykazovaný segment.

56. Podnik uvádí informaci o závazcích segmentu za každý povinně vykazovaný segment.

57. Podnik uvádí informace o celkové výši pořizovacích nákladů vynaložených během období na nabytí takových aktiv segmentu, u nichž se očekává, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), za každý povinně vykazovaný segment. Ačkoliv se někdy tato informace označuje jako kapitálové přírůstky nebo kapitálové výdaje, požadovaná hodnota se zjišťuje na akruální bázi, nikoli na bázi peněžních toků.

58. Podnik uvádí informace o celkové výši nákladů na odpisy aktiv segmentu zahrnovaných do výsledku segmentu za období a za každý povinně vykazovaný segment.

59. Doporučuje se, ale nepřikazuje, aby podnik uvedl informace o povaze a výši těch položek výnosů a nákladů segmentu, které jsou takového rozsahu, podstaty nebo dopadu, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti každého povinně vykazovaného segmentu v daném období.

▼M5

60. AS 1 vyžaduje, jsou-li položky výnosů a nákladů významné, aby jejich povaha a částka byly uvedeny samostatně. IAS 1 nabízí množství příkladů, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení, rezerv na restrukturalizaci, vyřazení pozemků, budov a zařízení a dlouhodobých finančních investic, ►M3 ukončené činnosti ◄, urovnání sporů a rozpuštění rezerv. Není záměrem odstavce 59 měnit třídění jakýchkoli takových položek nebo měnit způsob oceňování takových položek. Zveřejnění informací doporučované tímto odstavcem však mění úroveň, na které by měl být hodnocen význam takových položek pro účely zveřejnění, z úrovně organizace na úroveň segmentu.

▼B

61. Podnik za každý povinně vykazovaný segment zveřejňuje celkovou výši nepeněžních nákladů jiných než odpisy, pro které je samostatné zveřejnění požadováno odstavcem 58, a to těch nákladů, které byly zahrnuty do nákladů segmentu, a odečítají se tudíž při stanovení výsledku segmentu.

62. IAS 7 požaduje, aby podnik zveřejnil výkaz peněžních toků, který samostatně uvádí peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti. V IAS 7 je uvedeno, že zveřejnění informací o peněžních tocích za každý povinně vykazovaný odvětvový a územní segment je významné pro pochopení celkové finanční situace, likvidity a peněžních toků podniku. IAS 7 zveřejnění takové informace podporuje. Tento standard také vítá zveřejňování informací o peněžních tocích segmentu, které je podporováno IAS 7. Navíc podporuje zveřejnění významných nepeněžních výnosů, které byly zahrnuty ve výsledku segmentu, a tudíž přičteny při stanovování výsledku segmentu.

63. Podnik, který zveřejňuje informace o peněžních tocích segmentu, jejichž uvádění je podporováno IAS 7, nemusí současně zveřejňovat informace o nákladech na odpisy podle odstavce 58 nebo součet nepeněžních nákladů podle odstavce 61.

64. Podnik zveřejňuje za každý povinně vykazovaný segment souhrn podílů podniku na ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, jestliže se v zásadě všechny činnosti přidružených podniků uskutečňují uvnitř tohoto jediného segmentu.

65. Ačkoliv se podle předcházejícího odstavce zveřejňuje jediná souhrnná částka, jsou každý přidružený podnik, společný podnik nebo jiné finanční investice, zachycené ekvivalenční metodou, hodnoceny individuálně, aby se zjistilo, zda v zásadě všechny jejich činnosti spadají do tohoto segmentu.

66. Jestliže je za povinně vykazované segmenty zveřejněna informace o součtu podílů podniku na ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, součet finančních investic v těchto přidružených podnicích a společných podnicích se také zveřejní podle povinně vykazovaných segmentů.

67. Podnik prezentuje sesouhlasení informací zveřejněných za povinně vykazované segmenty a informací agregovaných v konsolidovaných nebo podnikových účetních závěrkách. V překládaném sesouhlasení se výnosy

▼B

segmentů vážou na výnosy podniku z prodeje externím odběratelům (včetně zveřejnění informace o výši výnosů podniku z prodeje externím odběratelům nezahrnuté ve výnosech žádného segmentu); výsledky segmentů se vážou na srovnatelné veličiny provozního zisku nebo ztráty podniku a na podnikový ►M5 zisk nebo ztrátu ◄; aktiva segmentů se vážou na aktiva podniku a závazky segmentů na závazky podniku.

Informace o druhotném segmentu

68. Odstavce 50–67 vymezují požadavky na zveřejnění informací, které se uplatňují na každý povinně vykazovaný segment založený na prvotním formátu vykazování podle segmentů. Odstavce 69–72 vymezují požadavky na zveřejnění, které mají být uplatněny na každý povinně vykazovaný segment založený na druhotném formátu vykazování podle segmentů, jako jsou následující:

a) jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví oborové segmenty, jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavci 69;

b) jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví územní segmenty založené na umístění aktiv (kde jsou výrobky podniku vyráběny nebo kde je základna činností souvisejících s poskytováním služeb), jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavcích 70 a 71;

c) jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví územní segmenty založené na umístění odběratelů (kde se prodávají výrobky podniku nebo poskytují služby), jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavcích 70 a 72.

69. Jestliže je prvotním formátem podniku pro vykazování podle segmentů oborový segment, vykazují se také následující informace:

a) výnosy segmentu z prodeje externím odběratelům podle území na základě umístění odběratelů, a to pro každý územní segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodejů všem externím odběratelům;

b) celková účetní hodnota aktiv segmentu podle územního umístění aktiv pro každý územní segment, jehož aktiva segmentu tvoří 10 % a více z celkových aktiv ze všech územních segmentů; a

c) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), a to podle územního umístění aktiv pro každý územní segment, jehož aktiva tvoří 10 % a více z celkových aktiv všech územních segmentů.

70. Jestliže jsou podnikovým prvotním formátem vykazování podle segmentů územní segmenty (založené na umístění aktiv nebo na umístění odběratelů), vykazuje podnik také následující informace o segmentu za každý oborový segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům činí 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodeje všem externím odběratelům nebo jehož aktiva segmentu představují 10 % a více z celkových aktiv všech oborových segmentů:

a) výnosy segmentu od externích odběratelů;

b) celková účetní hodnota aktiv segmentu; a

c) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva).

71. Jestliže jsou prvotním formátem vykazování podle segmentů územní segmenty založené na umístění aktiv a jestliže umístění odběratelů je odlišné od umístění aktiv, pak podnik vykazuje také výnosy z prodeje externím odběratelům za každý zákaznický územní segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům činí 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodeje všem externím odběratelům.

72. Jestliže jsou prvotním formátem podniku při vykazování podle segmentů územní segmenty založené na umístění odběratelů a jestliže aktiva podniku jsou umístěna jinde než odběratelé, pak podnik vykazuje také následující informace o segmentu za každý územní segment založený na umístění aktiv, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům nebo aktiva segmentu představují 10 % a více z příslušných konsolidovaných nebo celkových podnikových hodnot:

a) celková účetní hodnota aktiv segmentu podle územního umístění aktiv; a

b) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), a to podle umístění aktiv.

▼B

Příklad zveřejnění informací o segmentu

73. Dodatek B tohoto standardu uvádí příklad informací za prvotní a druhotný formát výkaznictví, jejichž zveřejnění tento standard vyžaduje.

Další zveřejňované skutečnosti

74. Jestliže oborový segment nebo územní segment, za který se vykazují informace ►M12 představenstvu a generálnímu řediteli ◄ podniku, není povinně vykazovaným segmentem, protože získává hlavní část svých výnosů z prodeje jiným segmentům, ale přesto jeho výnos z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových výnosů dosahovaných podnikem z prodeje všem externím odběratelům, podnik tuto skutečnost zveřejní a navíc zveřejní výši výnosů a) z prodeje externím odběratelům a b) z interního prodeje jiným segmentům.

75. Při oceňování a vykazování výnosů segmentu z transakcí s jinými segmenty se mezisegmentové transakce oceňují takovým způsobem, který podnik skutečně používá. Východiska pro oceňování mezisegmentových transakcí a jakékoliv jejich změny se uvádějí v účetní závěrce.

76. Změny v účetních pravidlech použitých pro vykazování informací podle segmentů mající podstatný dopad na informace o segmentu se zveřejňují, přičemž informace o segmentu za minulé období, které se zveřejňují pro srovnání, se přepočtou, pokud je to proveditelné. Takové zveřejnění obsahuje popis druhu změn, jejich důvod, skutečnost, že srovnatelné informace byly přepočteny nebo že jejich přepočtení nebylo proveditelné, a dále finanční dopady změny, jsou-li rozumně zjistitelné. Jestliže podnik změní vymezení svých segmentů a nepřepočte informace za minulé období na novém základě, protože je to neproveditelné, pak uvede pro srovnání údaje o segmentu jak v původním, tak v novém způsobu vymezení segmentu v tom roce, ve kterém změnil vymezení segmentů.

▼M5

77. O změnách v účetních pravidlech použitých organizací pojednává IAS 8. IAS 8 požaduje, aby se změny v účetních pravidlech prováděly jen tehdy, pokud je to požadováno standardem nebo interpretací, nebo pokud změny přinesou spolehlivější a více relevantní informace o transakcích, dalších událostech nebo podmínkách v účetní závěrce organizace.

78. Změny v účetních pravidlech použitých na úrovni organizace, které ovlivňují informace segmentu, jsou zpracovány v souladu s IAS 8. Pokud nový standard nebo interpretace nepožadují jinak, IAS 8 vyžaduje, aby:

(a) změna účetního pravidla byla aplikována retrospektivně a informace z předchozích období byly přepočteny s výjimkou případů, kdy je takový postup neproveditelný ke zjištění účinků specifických dle období nebo kumulativních účinků změny;

(b) jestliže retrospektivní aplikace není proveditelná ve všech vykazovaných obdobích, nové účetní pravidlo musí být aplikováno retrospektivně od prvního možného data;

a

(c) je-li neproveditelné stanovit na počátku běžného období kumulativní účinky nového účetního pravidla, nové účetní pravidlo bude aplikováno prospektivně od prvního možného data.

▼B

79. Některé změny účetních pravidel se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů. Příkladem jsou změny ve vymezení segmentů a změny v základně pro rozvrhování výnosů a nákladů na segmenty. Takové změny mohou mít významný vliv na vykazované informace o segmentech, ale nemění souhrnné hodnotové informace za podnik. Aby byli uživatelé schopni porozumět změnám a posoudit trendy, je informace o segmentu za minulé období, která je v účetní závěrce obsažena, za účelem srovnání přepočtena (pokud je to proveditelné) tak, aby zohlednila nová účetní pravidla.

80. Odstavec 75 požaduje, aby se při vykazování podle segmentů oceňovaly mezisegmentové transakce stejnou metodou, jakou podnik k oceňování mezisegmentových transakcí skutečně používá. Jestliže podnik změní metodu, kterou k oceňování mezisegmentových transakcí skutečně používá, nejde o změnu v účetních pravidlech, na jejímž základě je třeba upravit data o segmentu z minulých období podle odstavce 76. Odstavec 75 však požaduje zveřejnění těchto změn.

81. Podnik uvádí typy výrobků a služeb zahrnutých do každého vykazovaného oborového segmentu a vymezuje každý vykazovaný územní segment, prvotní i druhotný, pokud nejsou zveřejněny v jiné části účetní závěrky nebo jinde ve výroční zprávě.

82. K vyhodnocení vlivů takových skutečností, jako jsou změny v poptávce, změny v cenách vstupů nebo jiných výrobních faktorů a vývoj alternativních výrobků a procesů na oborový segment, je nutné znát činnosti prová-

▼B

děné v segmentu. Obdobně k vyhodnocení vlivů změn v ekonomickém a politickém prostředí na riziko a míru výnosnosti územního segmentu je důležité znát složení tohoto územního segmentu.

83. V minulosti vykazované segmenty, které již nesplňují kvantitativní limity, se samostatně nevykazují. Je možné, že tyto limity již nesplňují např. kvůli poklesu poptávky nebo změnám ve strategii řízení nebo proto, že část činností segmentu byla prodána nebo spojena s jinými segmenty. Vysvětlení důvodů, proč se dříve vykazovaný segment již dále nevykazuje, může být užitečné také pro potvrzení předpokladů týkajících se poklesu trhů a změn v podnikové strategii.

DATUM ÚČINNOSTI

84. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Jestliže podnik tento standard používá na účetní závěrku za období počínající před 1. červencem 1998 místo původního IAS 14, tuto skutečnost v účetní závěrce zveřejní. Pokud účetní závěrka obsahuje srovnávací informace za období předcházející datu účinnosti nebo datu dřívějšího dobrovolného přijetí tohoto standardu, požaduje se přepočet dat za segmenty podle tohoto standardu, pokud to není neproveditelné; je-li takový přepočet neproveditelný, podnik tuto skutečnost zveřejní.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 16

Pozemky, budovy a zařízení

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6
Uznání pozemků, budov a zařízení	7-14
Počáteční pořizovací náklady	11
Následné výdaje	12-14
Oceňování k okamžiku uznání	15-28
Součásti pořizovacích nákladů	16-22
Oceňování pořizovacích nákladů	23-28
Oceňování po uznání	29-66
Model ocenění pořizovacími náklady	30
Přeceňovací model	31-42
Účetní odpisy	43-62
Odepisovatelná částka a odpisové období	50-59
Odpisové metody	60-62
Snížení hodnoty	63-64
Kompenzace snížení hodnoty aktiv	65-66
Odúčtování	67-72
Zveřejňování	73-79
Přechodná ustanovení	80
Datum účinnosti	81
Zrušení dalších předpisů	82-83

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 16 (novelizovaný v roce 1998) *Pozemky, budovy a zařízení* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Účelem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost posoudit investice účetní jednotky do pozemků, budov

▼M5

a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy v účtování pozemků, budov a zařízení spočívají ve vykazování aktiv, určení jejich účetních hodnot a částek odpisů a snížení hodnot, které se k nim vztahuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento Standard se vztahuje k účtování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje nebo připouští odlišný účetní postup.***

▼M10

3. Tento standard se nepoužije pro:

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

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

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

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

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

▼M5

4. Ostatní standardy mohou vyžadovat vykazování položek pozemků, budov a zařízení na základě přístupu odlišného od tohoto standardu. Například standard IAS 17 *Leasingy* vyžaduje od účetní jednotky, aby vyhodnotila uznání položky pronajatého pozemku, budovy a zařízení na základě převodu rizik a odměn. V těchto případech však všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům (včetně odpisování) podléhají požadavkům tohoto standardu.

5. Účetní jednotka je povinna použít tento standard na nemovitý majetek stavěný nebo rozvíjený k budoucímu použití, který dosud nesplňuje definici „investice do nemovitosti" podle standardu IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Jakmile je výstavba nebo vývoj nemovitosti dokončen, nemovitost se stává investicí do nemovitosti a účetní jednotka je povinna použít standard IAS 40. Standard IAS 40 se rovněž vztahuje na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány pro pokračující budoucí využívání formou investice do nemovitosti. Účetní jednotka využívající u investic do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu se standardem IAS 40 použít v tomto standardu model oceňování pořizovacími náklady.

DEFINICE

6. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

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

▼M6

Pořizovací cena je zaplacená částka peněžních prostředků nebo jejich ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné protihodnoty předané za nabytí aktiva v době jeho koupě nebo vytvoření nebo, tam, kde to je aplikovatelné, je to částka přisouzená tomuto aktivu při prvotním vykázaní v souladu s konkrétními požadavky jiných IFRS, např. IFRS 2 Úhrada akciemi.

▼M5

Odepisovatelná částka je představována pořizovacími náklady nebo jinou částkou, která je nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu.

Odpis je systematickým určováním odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti.

Hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků z hlediska konkrétní účetní jednotky, u nichž očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává v souvislosti s vyrovnáním závazků.

Reálná hodnota je částka, za kterou je možno aktivum směnit za obvyklých podmínek mezi nezávislými, znalými a informovanými stranami.

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

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotné položky, které:

▼M5

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

a

(b) ***očekává se, že budou užívány během více než jednoho období.***

Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na pozbytí, pokud by aktivum již bylo z hlediska věku a stavu na konci očekávané životnosti.

Doba použitelnosti je:

(a) ***doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum účetní jednotkou využíváno; nebo***

(b) ***očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které se předpokládá, že ho lze využitím aktiva organizací získat.***

UZNÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

7. ***Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení se uznají za aktivum tehdy a jen 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.***

8. Náhradní díly a servisní zařízení jsou obvykle evidovány jako zásoby a účtovány proti zisku nebo ztrátě při spotřebě. Hlavní náhradní díly a součásti zařízení se kvalifikují jako pozemky, budovy a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat po více než jedno období. Obdobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení lze použít pouze ve spojení s položkou pozemků, budov a zařízení, jsou uznány za pozemky, budovy a zařízení.

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 ocení pořizovací náklady na veškeré své pozemky, budovy a zařízení podle uvedené zásady uznávání 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. Položka pozemků, budov a zařízení může být pořízena z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, které bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užitky jakýchkoli odděleně 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 jsou kvalifikovány k uznání aktiv, protože umožňují účetní jednotce odvodit budoucí ekonomické užitky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. Výrobce chemických produktů může například zavést do výroby nový chemický proces, který splňuje požadavky ochrany životního prostředí na výrobu a skladování nebezpečných chemikálií; související podnikové zlepšení 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 znehodnocení v souladu s standardem IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv.*

Následné výdaje

12. V souladu se zásadou uznávání v odstavci 7 účetní jednotka nezahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na běžný každodenní servis dané položky. Tyto náklady se zachytí v zisku nebo ztrátách v okamžiku jejich vynaložení. Náklady na běžný servis 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.

▼M5

13. Součásti některých položek pozemků, budov a zařízení mohou být nahrazovány v pravidelných intervalech. Například pec může vyžadovat nové vymazání po určitém množství hodin používání nebo interiér letadla, jako jsou např. sedadla a kuchyňky, může vyžadovat nahrazení několikrát během života konstrukce letadla. Položky pozemků, budov a zařízení mohou být také pořízeny za účelem méně časté opakované náhrady (například náhrada vnitřních stěn budovy), nebo mohou představovat neopakovanou náhradu. V souladu se zásadou uznávání podle odstavce 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na náhradu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání uvedených nákladů. Účetní hodnota těchto nahrazovaných částí přestane být uznána v souladu s ustanoveními tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 67-72).

14. Podmínkou pro pokračovaní užívání položky pozemků, budov a zařízení (například letadlo) může být provádění pravidelných hlavních prověrek z hlediska vad 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. Jakékoliv zbývající účetní hodnoty nákladů na předchozí prověrku se odúčtují (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 při stanovení toho, jaké náklady byly vynaloženy na prověrku, která je stávající složkou účetní hodnoty položky, v době, kdy byla položka pořízena nebo vybudována, vycházet z odhadu nákladů na podobné budoucí prověrky.

OCEŇOVÁNÍ K OKAMŽIKU UZNÁNÍ

15. ***Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána za aktivum, se oceňuje pořizovacími náklady.***

Součásti pořizovacích nákladů

16. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují následující složky:

(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 a zajištění stavu potřebného k používání aktiva způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky;

(c) počáteční odhadované náklady na demontáž a vyřazení položky a obnovení původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost organizaci 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 (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z vybudování nebo pořízení položky pozemků, budov a zařízení;

(b) náklady na přípravu místa;

(c) náklady na dopravu a manipulaci;

(d) náklady na instalaci a montáž;

(e) náklady na testování správné funkčnosti aktiva, po odečtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem zatímco bylo nastaveno do vhodné polohy a uvedeno do vhodného stavu (například vzorky vyrobené při testování zařízení);

a

(f) poplatky profesním specialistům.

18. Účetní jednotka uplatní zásady standardu IAS 2 *Zásoby* na náklady spojené se vznikem závazku demontovat, vyřadit a obnovit místo, kde je daná položka umístěna, které vznikly během určitého období v důsledku používání položky k výrobě zásob během daného období. Závazky plynoucí z nákladů účtovaných v souladu se standardy IAS 2 nebo IAS 16 se vykazují a oceňují v souladu se standardem 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 zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagační činnost);

▼M5

(c) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou třídou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků);

a

(d) náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.

20. Uznání pořizovacích nákladů jako součást účetní hodnoty položek pozemků, budov a zařízení končí, pokud položka je v místě a ve stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během používání nebo přesouvání položky nejsou zahrnuty do účetní hodnoty předmětné položky. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:

(a) náklady vzniklé během doby, kdy je položka schopna provozu způsobem zamýšleným vedením podniku, 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 budováním nebo rozvojem položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou třeba k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto nahodilé činnosti mohou vzniknout před vybudováním nebo rozvojem položky nebo během nich. Účetní jednotka může například dosáhnout příjmů tím, že bude staveniště využívat jako parkoviště, než zahájí stavbu. Protože náhodné činnosti nejsou třeba k dopravě položky na místo instalace ani k uvedení položky do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, výnosy a související náklady takových náhodných činností jsou vykazovány v zisku nebo ztrátách a jsou zahrnuty do příslušných kategorií výnosů a nákladů.

22. Náklady na pořízení aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných principů jako u nakoupeného aktiva. Pokud předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se vlastní náklady nákladům na vybudování aktiv pro prodej (viz IAS 2). Proto jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny. Podobně také náklady způsobené abnormálními částkami odpadového materiálu, práce nebo jiných zdrojů použitých pro vlastní budování aktiv se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. Standard IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení vybudované vlastní činností.

Oceňování pořizovacích nákladů

23. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení představují hotovostní ekvivalent ceny ke dni uznání. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější, než jsou obvyklé fakturační podmínky, rozdíl mezi ekvivalentem hotovostní ceny a celkovou částkou platby se vykazuje jako úrokový náklad po období trvání úvěru, pokud není takový úrok uznán v účetní hodnotě položky v souladu s alternativním přístupem dle standardu IAS 23.

24. Položky pozemků, budov a zařízení mohou být pořízeny směnou nebo částečnou výměnou za nepeněžní aktiva nebo aktiva nebo kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se vztahuje k výměně nepeněžního aktiva za jiné, ale přiměřeně platí i pro všechny výměny popsané v předchozí 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 pozbytého aktiva nelze spolehlivě stanovit. Pořízená položka se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat pozbývané aktivum. Pokud pořízená položka není oceněna reálnou hodnotou, jsou její pořizovací náklady rovny účetní hodnotě pozbývaného aktiva.

25. Účetní jednotka určuje, zda jde o směnu s komerčním charakterem tak, že hodnotí dopad provedené transakce na očekávané změny budoucích peněžních toků. Směna má komerční charakter, jestliže:

(a) uspořádání a vlastnosti (rizika, načasování a částka) peněžních toků přijatého aktiva se liší od uspořádání a vlastností peněžních toků pozbývaného aktiva;

nebo

▼M5

(b) se v důsledku směny změní hodnota pro účetní jednotku té části činností účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí;

a

(c) rozdíl popsaný v bodech (a) a (b) je významný v poměru k reálným hodnotám směněných aktiv.

Pro účely stanovení, zda transakce směny má komerční charakter, musí hodnota pro účetní jednotku dané části činnosti účetní jednotky ovlivněné transakcí odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz musí být jasný, aniž by účetní jednotka prováděla podrobné výpočty.

26. Reálnou hodnotu aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, lze spolehlivě stanovit pokud (a) nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo toto kolísání není pro dané aktivum významné, nebo (b) pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu je možné přiměřeně posoudit a použít je ke stanovení reálné hodnoty. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo pozbývaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota pozbývaného aktiva; to neplatí pro případy, kdy je reálná hodnota přijatého aktiva zřejmější.

27. Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení najatých nájemcem u finančního leasingu se stanovují podle standardu IAS 17 - *Leasingy.*

28. Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu se standardem IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.*

OCEŇOVÁNÍ PO 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 na celou kategorii pozemků, budov a zařízení.***

Model ocenění pořizovacími náklady

30. ***Položky pozemků, budov a zařízení se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v částce pořizovacích nákladů snížených o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.***

Přeceňovací 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 provedeno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni.***

32. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který obvykle zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem.

33. Není-li jistota o tržní ceně, protože položka pozemků, budov a zařízení má zvláštní povahu, a protože podobné položky jsou prodávány jen velmi zřídka, s výjimkou prodeje v rámci prodeje podniku, bude účetní jednotka muset odhadnout reálnou hodnotu na základě příjmového přístupu nebo reprodukčních nákladů se zohledněnými oprávkami.

34. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva významně liší od své 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 třeba přecenit položku jednou za tři až pět let.

35. Jestliže dochází k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, s příslušnými oprávkami se k datu přecenění naloží jedním z následujících způsobů:

(a) přepočtení stejným poměrem jako účetní brutto hodnotu aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Tato metoda je často používána, když je aktivum přeceněné pomocí indexu vztaženému k reprodukčním nákladům se zohledněnými oprávkami.

(b) eliminace proti účetní brutto hodnotě aktiva. Netto hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva. Tento způsob se často používá pro budovy.

▼M5

Částka úpravy vznikající z přepočtených nebo vyloučených oprávek tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s odstavci 39 a 40.

36. ***Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, celá kategorie pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří, se přecení.***

37. Kategorie pozemků, budov a zařízení jsou seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka užívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých kategorií jsou následující:

(a) pozemky;

(b) pozemky a budovy;

(c) stroje;

(d) lodě;

(e) letadla;

(f) motorové dopravní prostředky;

(g) vybavení a instalace;

a

(h) kancelářské zařízení.

38. Položky ve kategoriích 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 kategorie aktiv by měla být přeceněna tak často, aby se zajistilo, že přecenění kategorie aktiv bude kompletní v průběhu krátkého období a přecenění bude udržováno aktuální.

39. ***Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce fond z přecenění. Zvýšení hodnoty se však promítne do zisku nebo ztráty v rozsahu, v němž ruší předchozí přecenění téhož aktiva směrem dolů, které se tehdy promítlo do zisku nebo ztráty.***

40. ***Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení jako zisk nebo ztráta. Snížení se však zachytí přímo na vrub vlastního kapitálu označeného jako fond z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje pasivní zůstatek fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.***

41. Přebytek 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 odúčtováno. 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 je převáděnou částkou fondu z přecenění rozdíl mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku neovlivňuje hospodářský výsledek.

42. Účinky daní ze zisku, jestliže nějaké jsou, vyplývající z přecenění pozemků, budov a zařízení, se vykazují a zveřejňují v souladu se standardem IAS 12 - *Daně ze zisku*.

Účetní 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.***

44. Účetní jednotka přidělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení k jejím významným komponentám a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je vlastněno nebo je předmětem finančního leasingu.

45. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít užitečnou životnost a způsob odepisování shodný s užitečnou životností a způsobem odepisování jiné významné části stejné položky. Takové součásti lze seskupit při stanovení výše odpisů.

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 očekávání účetní jednotky v souvislosti s posledně jmenovanými komponentami jsou různá, je nutné použít při odepisování zbytku techniky přibližného určení výše odpisů způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby anebo užitečnou životnost jednotlivých komponent.

▼M5

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 výsledovce, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.***

49. Odpis účtovaný za období se obvykle vykazuje v ziscích nebo ztrátách. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu představuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Například odpisování 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 nehmotná aktiva uznaného podle IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

Odepisovatelná částka a odpisové období

50. ***Odepisovatelná částka aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti.***

51. ***Zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba revidovat nejméně jednou ročně při roční uzávěrce, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změny zaúčtovat jako změnu účetního odhadu v souladu s standardem IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.***

52. O odpisech se účtuje i v případě, že reálná hodnota aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, a to až do doby, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesáhne jeho účetní hodnotu. Opravy a údržba aktiva nevylučují nutnost odepisovat je.

53. Odepisovatelná částka aktiva je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi je zbytková hodnota aktiva často nepatrná, a proto je nevýznamná při výpočtu odepisovatelné částky.

54. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu odpovídající účetní hodnotě aktiva nebo tuto hodnotu přesahující. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odepisovat, dokud zbytková hodnota neklesne na částku nižší než je účetní hodnota aktiva.

55. S odepisováním aktiva se začíná, jakmile je aktivum připravené k používání, tzn. jakmile je umístěno a ve je stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Odpisování aktiva končí, jakmile je aktivum vyřazeno z vykazování. S odepisováním se proto nekončí, když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního používání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být odpisová sazba nulová, pokud se aktivum nepoužívá k produkci.

56. Ekonomické užitky obsažené v aktivu jsou spotřebovávány především používáním. Jiné faktory, jako např. technická nebo obchodní zastaralost a opotřebení, zatímco aktivum zůstává v nečinnosti, často zapříčiňují pokles ekonomických přínosů, které podnik očekával od daného aktiva. V důsledku toho všechny následující faktory musí být považovány za určující pro dobu použitelnosti aktiva:

(a) očekávané používání 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, za kterých je aktivum používáno, a plány oprav a údržby účetní jednotky, péče a udržování aktiva v době nečinnosti;

(c) technická nebo obchodní zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem;

(d) zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum ukončení souvisejících leasingů.

57. Doba použitelnosti aktiva je definovaná za podmínek očekávané funkčnosti aktiva v účetní jednotce. Politika účetní jednotky v oblasti správy aktiv může zahrnovat vyřazení aktiv po určité době nebo po spotřebě specifikované části ekonomických užitků obsažených v aktivu. Proto doba použitelnosti aktiva může být kratší než ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva je věcí 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

▼M5

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 organizaci plynou požitky získané vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odepisuje způsobem, který odráží požitky odvozované z pozemku.

Odpisové metody

60. ***Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva podle očekávání využívány podnikem.***

61. ***Odpisová metoda užitá pro aktiva by měla být periodicky kontrolována nejméně jednou ročně při roční uzávěrce, a pokud se vyskytly významné změny v očekávaném rozložení spotřeby budoucích ekonomických užitků z těchto aktiv, měla by být metoda změněna tak, aby odrážela změněné rozložení. Zmíněné změny musí být zaúčtovány jako změny účetního odhadu v souladu se standardem IAS 8.***

62. K systematické alokaci odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti mohou být využívány různé odpisové metody. K těmto metodám patří lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účtování po doby 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 odráží očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků zahrnutých v odpisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v každém období, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užitků.

Snížení hodnoty

63. Ke zjištění toho, zda došlo u položky pozemků, budov a zařízení ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka standard IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv.* Tento standard vysvětluje, jak se mění účetní hodnota aktiv, jak se určuje jejich zpětně získatelná hodnota, a kdy se uznává nebo ruší uznání ztráty ze snížení hodnoty.

64. Standard IAS 22 *Podnikové kombinace* vysvětluje, jak účtovat ztrátu ze snížení hodnoty rozeznanou před koncem prvního účetního období započatého po podnikové kombinaci, která je akvizicí.

Kompenzace snížení hodnoty aktiv

65. ***Kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo vyřazení, se zahrnují do zisků a ztrát v okamžiku, kdy se kompenzace stává pohledávkou.***

66. Snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na 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 se standardem IAS 36;

(b) odúčtování položek pozemků, budov a zařízení vyřazených nebo zlikvidovaných se určuje v souladu s tímto standardem;

(c) kompenzace od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo vyřazení, se zahrnují do zisků a ztrát okamžikem, kdy se kompenzace stává pohledávkou;

a

(d) pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení obnovené, zakoupené nebo vybudované jako náhrada se určují v souladu s tímto standardem.

ODÚČTOVÁNÍ

67. ***Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se odúčtuje v následujících případech:***

(a) ***při vyřazení;***

nebo

(b) ***když se z použití nebo vyřazení položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch.***

▼M5

68. ***Zisk nebo ztráta pocházející z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení se zahrne do zisků a ztrát, jakmile je položka odúčtována (pokud standard IAS 17 nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisk není považován výnos dle IAS 18.***

69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, vstupem do finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí položky použije účetní jednotka kritéria stanovená standardem IAS 18 *Výnosy* k uznávání výnosů z prodeje zboží. Standard IAS 17 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.

70. Jestliže v souladu se zásadou uznávání v odstavci 7 účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty položky, odúčtuje 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 odúčtování položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z vyřazení (pokud existuje) a vykázanou účetní hodnotou položky.***

72. Pohledávka z titulu pozbytí položky pozemků, budov a zařízení je zachycena na úrovni reálné hodnoty. Je-li platba za položku odložena, je pohledávka zachycena na úrovni současného hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální částkou vypořádání a hotovostním ekvivalentem ceny se podle standardu IAS 18 vykáže jako časově rozlišený úrokový výnos zohledňující efektivní úrokovou výnos pohledávky.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

73. ***V účetní závěrce musí být pro každou kategorii pozemků, budov a zařízení zveřejněny následující informace:***

(a) ***oceňovací báze použité k určení účetní brutto hodnot;***

(b) ***použité metody odepisování;***

(c) ***doby použitelnosti nebo odpisové sazby;***

(d) ***účetní brutto hodnota a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to k začátku a ke konci období;***

a

(e) ***vysvětlení rozdílů mezi účetní hodnotou na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:***

(i) ***přírůstky;***

(ii) ***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 vykázaných nebo zrušených přímo ve vlastním kapitálu podle standardu IAS 36;***

(v) ***ztráty ze snížení hodnoty vykázané v ziscích nebo ztrátách souladu se standardem IAS 36;***

(vi) ***ztráty ze snížení hodnoty zrušené v ziscích nebo ztrátách souladu se standardem IAS 36;***

(vii) ***odpisy;***

(viii) ***Čisté kurzové rozdíly vznikající z 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) ***jiné změny.***

74. ***V účetní závěrce se zveřejní také následující informace:***

(a) ***existence a částky omezení zcizitelnosti aktiv, pozemky, budovy a zařízení, které byly použity jako jištění závazků;***

(b) ***částka výdajů zahrnutá do účetní hodnoty u položky pozemků, budov a zařízení během budování;***

(c) ***částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení;***

a

▼M5

(d) ***a jestliže tyto informace nejsou uvedeny samostatně ve výsledovce, 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 zisků nebo ztrát.***

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 zisků a ztrát nebo jako součást pořizovacích nákladů ostatních aktiv v daném období;

a

(b) oprávky na konci období.

76. V souladu se standardem IAS 8 zveřejní účetní jednotka povahu a účinek změn účetních odhadů, který má vliv na běžné období, nebo u kterého se očekává vliv v následujících obdobích. U pozemků, budov a zařízení může takovéto zveřejnění vycházet ze změn v odhadech a s ohledem na:

(a) zbytkové hodnoty;

(b) odhadnuté výdaje na demontáž a odstranění položek pozemků, budov a zařízení a na rekonstrukci místa;

(c) dobu použitelnosti;

a

(d) metody odpisování.

77. ***Jestliže položky pozemků, budov a zařízení jsou uváděny v přeceněných částkách, musí být zveřejněny následující informace:***

(a) ***datum, ke kterému došlo k přecenění;***

(b) ***zda ocenění provedl nezávislý znalec;***

(c) ***metodu a významné předpoklady použité při určování reálných hodnot položek;***

(d) ***rozsah, ve kterém byly stanoveny reálné hodnoty přímo odkazem na zjistitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo zda byly odhadnuty pomocí oceňovacích technik;***

(e) ***za každou přeceňovanou kategorii 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 se standardem IAS 36 účetní jednotka zveřejní informace o snížené hodnotě pozemků, budov a zařízení spolu s informacemi požadovanými odstavcem 73 (e) (iv) až (vi).

79. Uživatelé účetních výkazů mohou shledat následující informace relevantní vzhledem ke svým potřebám:

(a) účetní hodnota dočasně nevyužívaných pozemků, budov a zařízení;

(b) účetní hodnota brutto plně odepsaných pozemků, budov a zařízení, které jsou ještě v používání;

(c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej;

a

(d) jestliže je používán model pořizovacích nákladů, reálná hodnota pozemků, budov a zařízení, pokud se v tomto případě výrazně liší od účetní hodnoty.

Účetním jednotkám se doporučuje zveřejňování těchto částek.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

80. ***Požadavky odstavců 24-26 vztahující se k počátečnímu ocenění položky pozemků, budov a zařízení pořízené směnou za jiná aktiva musí být splněny prospektivně pro budoucí transakce.***

▼M5

DATUM ÚČINNOSTI

81. ***Účetní jednotka použije tento standard pro účetní závěrky za roční období počínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

ZRUŠENÍ DALŠÍCH PŘEDPISŮ

82. Tento standard nahrazuje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (revidovaný v roce 1998).

83. Tento standard nahrazuje následující 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*.

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. Záhlaví IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a související dokumenty byly změněny následovně:

V IFRS odstavec 24 byl změněn na následující znění:

24. Jestliže dceřiná společnost používá standardy poprvé později než mateřská společnost, dceřiná společnost bude ve své samostatné účetní závěrce oceňovat svá aktiva a pasiva následujícími způsoby:

…

(b) účetní hodnoty vyžadované zbytkem tohoto standardu IFRS na základě data přechodu dceřiné společnosti na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou lišit od hodnot popsaných v bodu (a) takto:

…

(ii) jestliže se účetní pravidla použitá v účetní závěrce dceřiné společnosti liší od pravidel konsolidované účetní závěrky. Dceřiná společnost může například používat jako své účetní pravidlo model podle pořizovacích nákladů v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, zatímco nadřízená skupina může používat model přeceňování.

A2. Ve standardu IAS 14 *Vykazování podle segmentů*, se mění odstavec 21 na následující znění:

21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace účtované jako nákup, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázány v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Obdobně, jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny následně po pořízení v souladu s modelem přecenění podle standardu IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.

A3. [Změny nevztahující se holým standardům]

A4. Standard IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* byl změněn následovně:

Ve standardu se znění odstavců 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 mění takto:

4. Tento standard se vztahuje na aktiva, která jsou vedena v hodnotě po přecenění (v reálné hodnotě) podle jiných standardů, například podle modelu přecenění v souladu se standardem IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*. Avšak zjišťování, zda přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

…

9. ***Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

…

Vnitřní informační zdroje

…

(f) ***během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobu, 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 aktiva, která se přestanou využívat, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k níž aktivum patří, nebo na pozbytí aktiva před původně předpokládaným datem;***

a

…

▼M5

37. ***Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum v jeho aktuálním stavu. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované peněžní přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:***

    …

    (b) ***budoucí náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva.***

38. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

    …

    (b) budoucí náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva nebo související budoucí užitek z těchto budoucích nákladů.

41. Dokud účetní jednotka nezahrnuje náklady na doplnění, náhradu nebo servis aktiva, odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky, o nichž se očekává, že vzniknou v souvislosti s těmito náklady (viz dodatek A, příklad 6).

42. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí náklady potřebné na každodenní servis aktiva.

59. ***Ztráta ze snížení hodnoty se bezprostředně zachytí jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné částce podle jiného standardu (například podle modelu přecenění v souladu se standardem IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle předmětného jiného standardu.***

96. ***Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

    …

    Vnitřní informační zdroje

    (d) ***během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na organizaci, 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 nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vzniklé během období a vynaložené na doplnění, náhradu nebo servis aktiva nebo jako závazek ukončení nebo restrukturalizace operací, k nimž aktivum patří;***

    a

    …

104. ***Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (například v souladu s modelem přecenění podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Jakékoliv zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle předmětného jiného standardu.***

A5. Ve standardu IAS 37 - *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* se ruší poznámka pod čarou v odstavci 14(a).

A6. Standard IAS 38 *Nehmotná aktiva* byl změněn následovně:

Úvod

Odstavec 7 byl zrušen.

Standard

V odstavci 7 se vkládá následující definice:

Hodnota pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, u nichž účetní jednotka očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává v souvislosti s vyrovnáním závazků.

V odstavci 7 se mění následující definice:

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snížená o jeho zbytkovou hodnotu.

Náklad je peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty a reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo produkce.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z pozbytí aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na pozbytí, pokud by aktivum již bylo z hlediska věku a stavu na konci očekávané životnosti.

▼M5

Užitečná doba životnosti je:

(a) ***doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum v organizaci využíváno; nebo***

(b) ***očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které se předpokládá, že ho lze využitím aktiva organizací získat.***

Odstavec 18 a bezprostředně předcházející nadpisy byly změněny na následující znění:

Účtování a oceňování

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje od účetní jednotky prokázat, že tato položka splňuje:

(a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 7-17);

a

(b) kritéria uznání stanovená tímto standardem (viz odstavce 19-55).

To platí v případě nákladů zahrnutých původně k pořízení nebo vnitřnímu vytvoření nehmotného aktiva a pro náklady zahrnuté následně při přidávání, náhradě části nebo servisu aktiva.

Vkládá se nový odstavec 18A:

18A. Povaha nehmotných aktiv je taková, že v mnoha případech nedochází k přidávání nebo náhradě částí aktiva. V souladu s tím většina následných výdajů bude vynaložena na údržbu budoucího ekonomického užitku obsaženého v existujícím nehmotném aktivu, spíše než na splnění definice nehmotného aktiva a kritérií uznání stanovených tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit tyto následné výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto následné výdaje, vynaložené po vstupním uznání nehmotného aktiva pořízeného nákupem či po dokončení aktiv vytvořených vlastní činností, pouze výjimečně vedou ke zvýšení pořizovacích nákladů nehmotného aktiva. V souladu s odstavcem 51 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak externě nakoupené, tak vytvořené vlastní činností) vždy zahrnují do zisků nebo ztrát s cílem vyhnout se uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností.

Odstavec 24 byl změněn na následující znění:

24. Náklady na nehmotná aktiva zahrnují:

(a) nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze nárokovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;

a

(b) veškeré náklady vzniklé v přímé souvislosti s přípravou aktiva k předpokládanému použití.

Vkládají se odstavce 24A-24D:

24A. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

(a) náklady na zaměstnanecké požitky (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z uvedení aktiva do pracovně použitelného stavu;

a

(b) poplatky profesním specialistům.

24B. Příklady nákladů, které nepatří mezi pořizovací náklady nehmotných aktiv, jsou:

(a) náklady na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagační činnost);

(b) náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou třídou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků);

a

(c) náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.

24C. Uznávání nákladů v účetní hodnotě nehmotných aktiv končí, pokud jsou aktiva v stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Proto náklady vzniklé během používání nebo přesouvání nehmotných aktiv nejsou zahrnuty do účetní hodnoty předmětných aktiv. Například následující náklady se nezahrnují do účetní hodnoty nehmotných aktiv:

(a) náklady vzniklé během doby, kdy aktivum bylo schopno provozu způsobem zamýšleným vedením podniku, třebaže dosud nebylo uvedeno do provozu;

▼M5

a

(b) počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky.

24D. Některé činnosti se objevují ve spojení s vývojem nehmotného aktiva, ale nejsou třeba k uvedení aktiva do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Tyto nahodilé činnosti mohou vzniknout před rozvojem nebo během rozvoje aktiva. Protože náhodné činnosti nejsou třeba k dopravě aktiva na místo instalace ani k jeho uvedení do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky, příjem a související výdaje takových náhodných činností jsou vykazovány v zisku nebo ztrátách a jsou zahrnuty do příslušných klasifikací příjmů a výdajů.

Odstavec 34 byl změněn na následující znění:

34. Položky nehmotných aktiv mohou být pořízeny směnou nebo za nepeněžní aktiva nebo aktiva, nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující výklad se vztahuje k výměně nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se také ke všem výměnám popsaným v předchozí větě. Pořizovací náklady na nehmotná aktiva se oceňují reálnou hodnotou s výjimkou případů, kdy (a) transakce směny postrádá obchodní podstatu nebo (b) reálnou hodnotu získaného aktiva nebo pozbytého aktiva nelze spolehlivě ocenit. Pořízené aktivum se oceňuje tímto způsobem i v případě, že účetní jednotka nemůže ihned přestat vykazovat pozbyté aktivum. Jestliže pořízené aktivum není oceněno reálnou hodnotou, jeho náklady jsou oceněny účetní hodnotou aktiva poskytnutého protihodnotou.

Vkládají se odstavce 34A a 34B:

34A. Účetní jednotka určuje, zda transakce směny má obchodní podstatu tím, že hodnotí rozsah očekávaných změn budoucích peněžních toků v důsledku provedené transakce. Transakce směny má obchodní podstatu, jestliže:

(a) konfigurace (rizika, načasování a částka) peněžních toků přijatého aktiva se liší od konfigurace peněžních toků aktiva poskytnutého protihodnotou;

nebo

(b) hodnota specifická pro organizaci dané části činnosti účetní jednotka ovlivněné transakcí se v důsledku směny změní;

a

(c) rozdíl popsaný v bodech (a) a (b) je významný v poměru k reálné hodnotě směněných aktiv.

Pro účely stanovení, zda transakce směny má obchodní podstatu, hodnota specifická pro organizaci dané části činnosti účetní jednotky ovlivněné transakcí musí odrážet peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz musí být jasný, aniž by účetní jednotka prováděla podrobné výpočty.

34B. Odstavec 19(b) stanoví, že podmínkou k uznání nehmotného aktiva je, aby pořizovací náklady na aktivum byly oceněny spolehlivě. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, lze spolehlivě stanovit: (a) jestliže nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo toto kolísání není pro dané aktivum významné, nebo (b) jestliže pravděpodobnost různých odhadů v rámci daného rozsahu je možné přiměřeně posoudit a použít je ke stanovení reálné hodnoty. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo aktiva poskytnutého protihodnotou, pak se k ocenění pořizovacích nákladů přijatého aktiva použije reálná hodnota aktiva poskytnutého protihodnotou; to platí s výjimkou případů, kdy reálná hodnota přijatého aktiva je zřejmá.

Odstavec 35 byl zrušen.

Odstavec 54 byl změněn na následující znění:

54. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují veškeré přímo připsatelné náklady potřebné k vytvoření, výrobě a přípravě aktiva do stavu potřebného k provozu způsobem zamýšleným vedením účetní jednotka. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

(a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva;

▼M5

(b) náklady na zaměstnanecké požitky (definované ve standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*) vznikající přímo z vytváření nehmotného aktiva;

(c) poplatky za registraci zákonných práv;

a

(d) odpisy patentů a licencí, které byly použity k vytváření nehmotného aktiva.

IAS 23 *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků jako prvku nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.

Záhlaví předcházející odstavec 60 – 62 bylo zrušeno.

Odstavce 60 a 61 se ruší.

Odstavec 62 se ruší, jeho obsah se přesouvá do odstavce 18A.

Záhlaví předcházející odstavec 63 bylo změněno na následující znění:

Oceňování po uznání

Odstavce 76 a 77 byly změněny na následující znění:

76. ***Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Nárůst se však uzná jako zisk nebo ztráta v rozsahu v němž se ruší snížení přecenění téhož aktiva a v němž bylo toto snížení přecenění dříve uznáno jako zisk nebo ztráta.***

77. ***Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení jako zisk nebo ztráta. Snížení se však zaznamená přímo na vrub vlastního kapitálu pod záhlaví přírůstku z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění, týkajícího se téhož aktiva.***

Odstavce 79 a 80 byly změněny na následující znění:

79. ***Odepsatelná částka nehmotného aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti. Přitom se předpokládá, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let od data, kdy bylo možno aktivum začít používat. Odepisování začne od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat. Odepisování skončí v okamžiku, kdy je aktivum vyřazeno z vykazování.***

80. Odpisy se provádí i v případě, zda se zvýší například reálná hodnota nebo realizovatelná hodnota aktiva. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva se bere v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:

(a) očekávané využití aktiva v organizaci a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným managementem;

(b) typický životní cyklus aktiva, na základě veřejně dostupných informací a použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;

(c) technické, technologické, obchodní a ostatní druhy opotřebení;

(d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem využití aktiva;

(e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;

(f) úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem účetní jednotky takovéto úrovně dosáhnout;

(g) doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva, taková, jako je doba platnosti nájemních smluv;

a

(h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

Odstavce 88 až 90 byly změněny na následující znění:

88. ***Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva podle očekávání využívány podnikem. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou v každém období zahrnuty do zisků a ztrát, pokud jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje je zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.***

89. Pro systematické rozložení odepsatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různých metod odepisování. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výko-

▼M5

nových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě předpokládaného průběhu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu obsaženému v aktivu a konzistentně se používá z období do období, pokud nedojde ke změně v předpokládaném průběhu spotřeby uvedených budoucích ekonomických prospěchů. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, lze přesvědčivě zdůvodnit metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody.

90. Odpisy se obvykle zahrnují do zisků nebo ztrát. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě se částka odpisu skládá z části pořizovacích nákladů 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*).

Odstavec 93 byl změněn na následující znění:

93. Odhad zůstatkové hodnoty aktiva je založen na zpětně získatelné částce z pozbytí aktiva s použitím cen běžných k datu odhadu ceny při prodeji podobného aktiva, které dosáhlo konce doby své použitelnosti a které bylo v provozu za podmínek podobných těm, za kterých bude aktivum užíváno. Zůstatková hodnota se ověřuje přinejmenším na konci každého účetního období. Změna zůstatkové hodnoty aktiva se účtuje jako změna v účetním odhadu v souladu se standardem IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.*

Vkládá se nový odstavec 93A:

93A. Zůstatková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit na hodnotu odpovídající účetní hodnotě aktiva nebo tuto hodnotu přesahující. Pokud k tomu dojde, odpisy aktiva jsou nulové, dokud zůstatková hodnota neklesne na částku nižší než je účetní hodnota aktiva.

Odstavce 94 a 95 byly změněny na následující znění:

94. ***Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti liší od předchozích odhadů, mění se podle toho i doba odepisování. Pokud dochází ke změně průběhu spotřeby budoucího ekonomického přínosu z aktiva, mění se metoda odepisování tak, aby odrážela tyto změny průběhu spotřeby. Zmíněné změny musí být zaúčtovány jako změny v účetním odhadu v souladu se standardem IAS 8.***

95. ***V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není správně stanovena. Například rozpoznání snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.***

Odstavce 103 a 104 byly změněny na následující znění:

103. ***Nehmotné aktivum bude odúčtováno:***

(a) ***při pozbytí;***

nebo

(b) ***z použití nebo pozbytí položky se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch.***

104. ***Výtěžek nebo ztráta plynoucí z odúčtování nehmotného aktiva se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí (pokud existuje) a účetní hodnotou aktiva. Tato částka bude při odúčtování aktiva zahrnuta do zisků nebo ztrát (pokud standard IAS 17 nepožaduje jiný postup při prodeji nebo zpětném leasingu). Výtěžek se neklasifikuje jako příjem.***

Vkládají se odstavce 104A až 104C:

104A. K pozbytí nehmotného aktiva může dojít různými způsoby (například prodejem, vložením do finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí takového aktiva použije účetní jednotka kritéria stanovená standardem IAS 18 *Výnosy* k uznávání výnosů z prodeje zboží. Standard IAS 17 se vztahuje na pozbytí prodejem a zpětným leasingem.

104B. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadou uznávání v odstavci 19 zahrne do účetní hodnoty nehmotného aktiva náklady na náhradu části nehmotného aktiva, odúčtuje účetní hodnotu nahrazené části aktiva. Jestliže účetní jednotka nemůže stanovit účetní hodnotu nahrazené části, může použít pořizovací náklady na náhradu jako vodítko ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou část v době, kdy byla pořízena nebo vytvořena vlastní činností.

104C. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nehmotného aktiva je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. Je-li platba za nehmotné aktivum odložena, je očekávaná pohledávka vykázána nejprve na úrovni současného hotovostního ekvivalentu kupní ceny.

▼M5

Rozdíl mezi nominální částkou vypořádání a hotovostním ekvivalentem ceny se podle standardu IAS 18 vykáže jako časově rozlišený úrokový výnos zohledňující efektivní výnos pohledávky.

Odstavec 105 byl zrušen.

Odstavec 106 byl změněn na následující znění:

106. Odpisy nekončí, když se nehmotné aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního používání a připraveno k dispozici, aniž by bylo zcela odepsáno.

V odstavci 107 byla zrušena věta „***Srovnávací informace nejsou požadovány***".

Odstavec 111(e) byl změněn na následující znění:

(e) ***výše smluvních závazků vyplývající z pořízení nehmotných aktiv.***

Odstavec 113(e)(iii) byl změněn na následující znění:

(iii) ***účetní hodnota, která by byla zahrnuta, pokud by přeceněná třída nehmotných aktiv byla oceněna v souladu se vzorovým řešením podle odstavce 63;***

a

Odstavec 113(b) byl změněn na následující znění a byl doplněn odstavec 113(c):

(b) ***výše přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období, a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům;***

a

(c) ***metodu a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty aktiva.***

Vkládá se nový odstavec 121A:

121A. Požadavky odstavců 34 až 34B vztahující se k počátečnímu ocenění nehmotných aktiv pořízené transakcí směny za jiná aktiva musí být splněny prospektivně pro budoucí transakce.

A7. Standard SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků* byl změněn takto:

Odstavce 5 a 6 byly změněny na následující znění:

5. Při uplatňování standardu IAS 31.48 na nepeněžní vklady do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ spoluvlastník vykáže v ziscích a ztrátách za období část zisku nebo ztráty připadající na podíly jiných spoluvlastníků kromě následujících případů:

(a) významná rizika a vlastnické odměny z vložených(ého) nepeněžních(ho) aktiv(a) nebyly převedeny na SJ;

nebo

(b) zisk nebo ztrátu z nepeněžního vkladu nelze spolehlivě změřit,

nebo

(c) transakce vkladu postrádá komerční podstatu ve smyslu popsaném v standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení.*

Jestliže platí výjimka (a), (b) nebo (c), zisk nebo ztráta se posuzují jako nerealizované, a nevykazují se v ziscích nebo ztrátách, ledaže platí také odstavec 6.

6. Jestliže spoluvlastník dostává navíc nad podíl na vlastním kapitálu SJ peněžní či nepeněžní aktiva, část zisku nebo ztráty z transakce zachytí spoluvlastník v ziscích nebo ztrátách.

Za odstavcem **Datum účinnosti** byly vloženy odstavce 14 až 15 v následujícím znění:

14. Změny v účtování transakcí nepeněžních vkladů specifikované v odstavci 5 budou použity prospektivně na následující transakce.

15. Účetní jednotka aplikuje změny této interpretace vyplývající ze standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije na předmětná dřívější období také tyto změny.

A8. Ve standardu SIC-21 *Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv* bylo znění odstavců 3 až 5 změněno takto:

3. Otázkou je, jak interpretovat termín «zpětné získání» ve vztahu k aktivu, které se neodpisuje (neodepisovatelné aktivum) a je přeceňováno podle odstavce 31 IAS 16.

▼M5

4. Tato interpretace se použije také na investice do nemovitostí, které jsou vedeny v přeceněných částkách podle standardu IAS 40.33, ale byly by považovány za neodepisovatelné, pokud by byl použit standard IAS 16.

5. Odložený daňový závazek nebo pohledávka, které vznikají z přecenění neodepisovatelného aktiva podle standardu IAS 16.31, se oceňují na základě daňových důsledků, jež by měly vyplývat ze zpětného získání účetní hodnoty tohoto aktiva prodejem, bez ohledu na oceňovací základ jeho účetní hodnoty. Specifikuje-li proto daňový zákon daňovou sazbu použitou pro daňovou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro daňovou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.

A9. [Změny nevztahující se holým standardům]

A10. Ve standardu SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*, byl odstavec 9(d) změněn na následující znění:

(d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byl 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 uznávání standardu IAS 38.19.

A11. V prosinci 2002 zveřejnila komise návrh změn standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* a standardu IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Komisí navrhované změny standardů IAS 36 a IAS 38 odrážejí změny související s rozhodnutím v projektu Podnikové kombinace. Protože tento projekt je stále rozpracován, uvedené navrhované změny nejsou zohledněny ve změnách standardů IAS 36 a IAS 38 obsažených v této příloze.

A12. V červenci 2003 zveřejnila komise návrh změn standardu 4 *Pozbytí dlouhodobých aktiv a předkládání ukončované činnosti*, ve kterém se navrhují změny standardů IAS 38 a IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Uvedené navrhované změny nejsou zohledněny ve změnách standardů IAS 38 a IAS 40 obsažených v této příloze.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 17

Leasingy

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-3
Definice	4-6
Klasifikace leasingů	7-19
Leasingy v účetních výkazech nájemců	20-35
Finanční leasingy	20-32
Prvotní zaúčtování	20-24
Následné ocenění	25-32
Operativní leasingy	33-35
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů	36-57
Finanční leasingy	36-48
Prvotní zaúčtování	36-38
Následná ocenění	39-48
Operativní leasingy	49-57
Prodej a zpětný leasing	58-66
Přechodná ustanovení	67-68
Datum účinnosti	69
Ukončení platnosti standardu IAS 17 (revidován v roce 1997)	70

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 17 (novelizovaný v roce 1997) *Leasingy* a musí být aplikován na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k leasingu.

▼M5

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se aplikuje na účetnictví všech leasingů jiných než:***

(a) ***leasingu k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů,***

a

(b) ***licenčních smluv, jejichž předmětem jsou takové položky jako filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.***

Tento standard se však neaplikuje na oceňování:

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

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

(c) ***biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu (viz IAS 41 Zemědělství);***

nebo

(d) ***biologických aktiv poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz standard IAS 41).***

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

DEFINICE

4. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s tímto významem:***

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

Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

Operativní leasing je leasing, který není finančním leasingem.

Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět pouze:

(a) ***za podmínky, že nastane nějaká zvlášť nepravděpodobná událost;***

(b) ***se souhlasem pronajímatele;***

(c) ***za podmínky, že nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem;***

nebo

(d) ***pokud nájemce zaplatí takovou dodatečnou částku, že na počátku leasingu se má za to, že zachování leasingu je přiměřeně jisté.***

Počátek leasingu je dřívější datum z data uzavření leasingové smlouvy a data vázanosti smluvních stran k základním smluvním ustanovením leasingu. K tomuto datu:

(a) ***se leasing klasifikuje na operativní nebo finanční leasing;***

a

(b) ***v případě finančního leasingu se stanoví částky, o kterých se bude účtovat k počátku doby trvání leasingu.***

Počátek doby trvání leasingu je datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému aktivu. Toto datum je okamžikem, ke kterému je leasing prvotně zaúčtován (tj. náležitým způsobem se rozeznají se aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Doba trvání leasingu je doba, po kterou má nájemce sjednán nevypověditelný leasing aktiva, společně s dobami, po které má nájemce možnost pokračovat v leasingu aktiva, s nebo bez dalších plateb, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce takové možnosti využije.

Minimální leasingové platby jsou platby po dobu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, plateb za služby a daní, které jsou refundovány pronajímateli, který má povinnost je hradit, společně s:

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

nebo

▼M5

(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 má nájemce opci na koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu realizovatelnosti této opce, a pokud je možné na počátku leasingu důvodně očekávat, že bude opce využita, minimální leasingové platby zahrnují minimální platby splatné během doby trvání leasingu do data očekávané realizace této kupní opce a platby vyžadované při její realizaci.

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

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.*

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od počátku doby trvání leasingu, ale bez omezení na dobu trvání leasingu, během které lze očekávat využitelnost ekonomických přínosů 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 pronajímateli zaručena nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

Počáteční přímé náklady jsou vyvolané náklady, které jsou přímo přiřaditelné sjednání a uzavření leasingové smlouvy s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobci nebo prodejci, kteří jsou v pozici pronajímatelů.

Hrubá investice do leasingu zahrnuje:

(a) *pohledávku z titulu pronajímatelova nároku na minimální leasingové platby z finančního leasingu*

a

(b) *jakoukoliv nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli.*

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou míru leasingu.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

(a) *hrubou investicí do leasingu*

a

(b) *čistou investicí do leasingu.*

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní úroková míra, pro kterou platí, že souhrn současných hodnot, vztažených k počátku leasingu, (a) minimálních leasingových plateb a (b) nezaručené zbytkové hodnoty se rovná souhrnu (i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a (ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.

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

▼M5

Podmíněné nájemné je ta část leasingových plateb, která není pevně stanovena, ale je založena na budoucích faktorech, které 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 závazná dohoda může obsahovat ustanovení upravující výši leasingových plateb v případech, kdy se změní náklady na vybudování nebo pořízení pronajímané nemovitosti nebo když se změní některé indikátory výše nákladů nebo hodnot (například všeobecné cenové úrovně) nebo když se změní výše pronajímatelových nákladů na financování leasingu, k nimž dojde v době od počátku leasingu do počátku doby trvání leasingu. Jestliže taková ustanovení existují, má se pro účely tohoto standardu za to, že k uvedeným změnám došlo k počátku leasingu.

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 koupi na splátky.

KLASIFIKACE LEASINGŮ

7. Klasifikace leasingů přijatá tímto Standardem je odvozena od míry participace nájemce a pronajímatele na rizicích a přínosech vyplývajících z vlastnictví pronajímaného aktiva. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužité kapacity nebo technologického zastarávání a změny rentability v důsledku měnících se ekonomických podmínek. Přínosy mohou být představovány očekáváním ziskových operací po dobu ekonomické životnosti aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

8. ***Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví.***

9. Vzhledem k tomu, že transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě společné pro obě strany, je vhodné použít konzistentní definice. Užití těchto definic za odlišných okolností, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že je leasing bude klasifikován odlišně pronajímatelem a nájemcem. To může být například případ, kdy pronajímatel má užitek ze zaručené zbytkové hodnoty poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.

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

    (a) leasing, kdy se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby;

    (b) nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možné realizace opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;

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

    (d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je větší než reálná hodnota pronajímaného aktiva;

    a

    (e) pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez větších úprav.

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

    (a) může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením leasingu;

    (b) zisky nebo ztráty z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě leasingového rabatu rovnajícímu se většině utržených prostředků 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.

(*) Viz také standard SIC-27: Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu

▼M5

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

13. Leasing se klasifikuje na počátku leasingu. Pokud se kdykoli nájemce a pronajímatel dohodnou na takové změně podmínek leasingu mimo obnovení leasingu, že by došlo k jiné klasifikaci leasingu podle kritérií v odstavcích 7 až 12, pokud by k takovým změnám došlo již na počátku leasingu, pak se revidovaná smlouva považuje za novou smlouvu celou dobu své platnosti. 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 účetní účely.

14. Leasingy pozemků a budov se klasifikují jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Charakteristickým znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost, a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, na nájemce nejsou obvykle přenesena v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví; v takovém případě by leasing pozemku byl operativním leasingem. Úhrada provedená v době vstupu do leasingového vztahu nebo při převzetí předmětu leasingu, který je účtován jako operativní leasing, představuje předplacené leasingové platby, které budou umořovány po dobu trvání leasingu v souladu s rozložením užitků pocházejících z užívání předmětu leasingu..

15. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy části, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně. Jestliže se u obou částí očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu, obě části se klasifikují jako finanční leasing, ať už se považují za jeden leasing nebo dva leasingy. To platí s výjimkou případů, kdy je z dalších okolností zřejmé, že při leasingu nedochází k převodu v podstatě všech rizik a přínosů vyplývajících z vlastnictví jedné nebo obou částí. Když má pozemek neomezenou ekonomickou životnost, je ta část, která připadá na pozemek, obvykle klasifikována jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy se v souladu s odstavcem 14 očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu. Část, která připadá na budovy se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing v souladu s odstavci 7 až 13.

16. Kdykoliv je to pro účely klasifikace a účtování leasingu pozemků a budov třeba, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích, který představuje část připadající na pozemky, a reálné hodnoty podílu na budovách, který představuje část připadající na budovy, k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě části, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, není-li zřejmé, že obě části jsou operativním leasingem. V takovém případě by byl celý leasing klasifikován jako operativní leasing.

17. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla nevýznamnou částka připadající na část představovanou pozemky, která by byla stanovena v rámci prvotního zaúčtování v souladu s odstavcem 20, 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 částí představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, jestliže se podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu se standardem 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 částí nejistá.

19. V souladu se standardem IAS 40 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitosti. Jestliže tak učiní, podíl na nemovitosti se účtuje, jako kdyby byl finančním leasingem, a k tomu se navíc na vykazovaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako o finančním leasingu, i kdyby následná událost změnila povahu podílu nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:

▼M5

(a) užívá nemovitosti, která je poté převedena na vlastníkem užívanou nemovitost v pořizovací ceně, za kterou se považuje její reálná hodnota k datu změny užívání;

nebo

(b) poskytne sub-leasing, kterým přenese v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví podílu na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje takový sub-leasing jako finanční leasing třetí straně, třebaže třetí strana ho může účtovat jako operativní leasing.

LEASINGY V ÚČETNÍCH VÝKAZECH NÁJEMCŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

20. ***K datu počátku doby trvání leasingu nájemci rozeznají ve své rozvaze 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 diskontním faktorem implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Počáteční přímé náklady nájemce se přičítají k částce vykazované jako aktivum.***

21. Transakce a ostatní události se účtují a vykazují podle své podstaty a ekonomického obsahu, nikoli pouze podle své právní formy. Třebaže z právního hlediska u leasingových smluv nájemce nezískává vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a ekonomický obsah spočívají v tom, že nájemce získává ekonomické přínosy z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku zaplatit za toto právo částku blížící se reálné hodnotě najatého aktiva k datu počátku leasingu a odpovídajícím finančním nákladům.

22. Pokud by se takové leasingové operace neodrazily v rozvaze nájemce, došlo by k podhodnocení úrovně ekonomických zdrojů a závazků účetní jednotky, a tudíž i ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v rozvaze nájemce jako aktivum a jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. Na počátku doby trvání leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb zachytí v rozvaze ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce, v jejíž výši je aktivum vykazováno.

23. Není žádoucí, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako položka, která snižuje hodnotu najatých aktiv. Pokud se závazky pro účely jejich vykázání v rozvaze člení na dlouhodobé a krátkodobé, stejné členění se použije i na závazky z leasingu.

24. Počáteční přímé náklady se často vynakládají v souvislosti se zvláštní činností spojenou s leasingy jako je například zprostředkování a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k činnosti nájemce spojené s finančním leasingem, se zahrnují do částky, v jejíž výši je aktivum vykázáno.

Následné ocenění

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

26. V praxi může nájemce k alokaci finančních nákladů do období během doby trvání leasingu použít přibližných hodnot z důvodu zjednodušení výpočtu.

27. ***V důsledku finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak (v případě odepisovatelného aktiva) odpisové náklady, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která se používá pro vlastní aktiva, a vykázané odpisy musí být vypočteny v souladu se standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 Nehmotná aktiva. Jestliže není dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, aktivum musí být plně odepsáno během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, co je kratší.***

28. Odepisovatelná částka najatého aktiva je systematicky alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, konzistentně s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Jestliže je dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci

▼M5

doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu trvání leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, co je kratší.

29. Součet odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období se zřídkakdy rovná leasingovým platbám splatným za dané období a tudíž je nevhodné, aby se splatné leasingové platby uznávaly za náklady. Stejně tak je nepravděpodobné, že by se částka aktiva po počátku doby trvání leasingu rovnala částce souvisejícího závazku.

30. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení najatého aktiva, účetní jednotka použije standard IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv.*

31. ***Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu*** ►**M12** ***IFRS 7*** ◄***, dále zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:***

(a) ***pro každou kategorii aktiv jejich netto účetní hodnotu k rozvahovému dni;***

(b) ***vysvětlení rozdílu mezi k rozvahovému dni zjišťovaným souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současnou hodnotou. Kromě toho musí účetní jednotka zveřejnit úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k rozvahovému dni a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:***

(i) ***do 1 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 k rozvahovému dni;***

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

(i) ***na jakém základě se stanovuje placené podmíněné nájemné;***

(ii) ***existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložky;***

a

(iii) ***omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.***

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

Operativní leasingy

33. ***Leasingové platby operativního leasingu se rozeznávají jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení přínosů plynoucích uživatele*** (*)***.***

34. U operativních leasingů se leasingové platby (vyjma plateb za služby jako je např. pojištění a údržba) rozeznávají rovnoměrně jako náklad, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení přínosů plynoucích uživatele, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.

35. ***Nájemci, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu*** ►**M12** ***IFRS 7*** ◄***, dále zveřejňují v případě operativního leasingu následující informace:***

(a) ***souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:***

(i) ***do 1 roku;***

(ii) ***od jednoho do pěti let;***

(iii) ***nad pět let.***

(b) ***souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k rozvahovému dni;***

(c) ***leasingové a sub-leasingové platby rozeznané 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:***

(i) ***na jakém základě se stanovuje placené podmíněné nájemné;***

(*) Viz také standard SIC-15 Operativní leasingy – pobídky.

▼M5

(ii) ***existence podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložky;***

a

(iii) ***omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.***

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PRONAJÍMATELŮ

Finanční leasingy

Prvotní zaúčtování

36. ***Pronajímatelé rozeznávají aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svých rozvahách a vykazují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.***

37. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a přínosy vyplývající z právního vlastnictví pronajímatelem převáděny, a proto se u pronajímatelovy pohledávky z leasingových plateb postupuje jako u splátek jistiny a finančních výnosů, které pronajímateli refundují a odměňují ho za jeho investici a služby.

38. Počáteční přímé náklady jsou často vynakládány pronajímatelem a zahrnují např. provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou vyvolány jednáními o uzavření leasingové smlouvy a jsou jim přímo přiřazené. Nezahrnují obecné režijní náklady jako např. odbytové a marketingové náklady. U finančního leasingu mimo leasingů poskytovaných výrobci nebo prodejci, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek finančního leasingu a snižují částku výnosů rozeznanou za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek finančního leasingu; není třeba přičítat je samostatně. Náklady na sjednání a uzavření leasingové u pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo prodejci, jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čistých investic do leasingu a jsou rozeznány jako náklad v období, kdy je rozeznán zisk z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na počátku doby trvání leasingu.

Následná 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 splátky vztahující se k období, mimo částek nárokovaných za poskytované služby, se staví 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 dojde ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, musí dojít k revizi rozložení výnosů po dobu trvání leasingu a okamžitému rozeznání snížení časově rozlišených částek.

42. ***Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo prodejci, rozeznají 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 je omezen ziskem, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednávání a uzavírání leasingových smluv rozeznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se rozeznají jako náklad v období, kdy je rozeznán zisk z prodeje.***

43. Výrobci nebo prodejci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. U finančního leasingu aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo prodejcem vznikají dva druhy výnosů:

(a) zisk nebo ztráta z prodeje odpovídající zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato, za běžné prodejní ceny se zohledněním objemových nebo obchodních slev,

a

(b) finanční výnos po dobu trvání leasingu.

44. Výnos z prodeje rozeznaný na počátku doby trvání leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, je reálná hodnota aktiva nebo, jestliže je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové míry. Náklad na prodej rozeznaný na počátku doby trvání leasingu je ve výši pořizovací

▼M5

ceny resp. účetní hodnoty (pokud se liší) pronajímaného majetku snížené o současnou hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk z prodeje, který se vykazuje v souladu s postupy účetní jednotky pro přímé prodeje.

45. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takových úrokových měr může mít za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje je omezen ziskem, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra.

46. Náklady na sjednání a uzavření smlouvy o finančním leasingu rozeznané pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, se rozeznávají jako náklad na počátku doby trvání leasingu, protože se u výrobců a prodejců většinou vztahují k zisku z prodeje.

47. ***Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu ►M12 IFRS 7 ◄, zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:***

(a) ***vysvětlení rozdílu mezi k rozvahovému dni zjištěným souhrnem hrubých investic do leasingu a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni. Dále účetní jednotka zveřejní souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni za každé z těchto období:***

(i) ***do 1 roku;***

(ii) ***od jednoho do pěti let;***

(iii) ***nad pět let.***

(b) ***nerealizovaný finanční výnos;***

(c) ***nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli;***

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

(e) ***podmíněné nájemné rozeznané 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 z vypovězených leasingů.

Operativní leasingy

49. ***Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých rozvahách podle povahy aktiva.***

50. ***Výnos z operativního leasingu se vykazuje ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel rozložení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva*** (*)***.***

51. Prostředky (včetně odpisů) vynaložené k zajištění výnosů z leasingových splátek jsou rozeznány jako náklad. Výnos z leasingových splátek (mimo výnosů ze služeb, jako jsou např. pojištění nebo údržba) se rozeznávají rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není k dispozici jiný model, který by lépe systematicky odrážel spotřebu přínosů z pronajímaného aktiva, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.

52. ***Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy operativního leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu.***

53. ***Pravidla pro odepisování pronajímaných odepisovatelných aktiv musí být konzistentní s běžnými pravidly pronajímatele pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu se standardy IAS 16 a IAS 38.***

54. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení pronajímaného aktiva, použije účetní jednotka standard IAS 36.

55. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, nevykazuje při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

56. ***Pronajímatelé, kromě toho, že musí splnit požadavky standardu ►M12 IFRS 7 ◄zveřejňují v případě operativních leasingů následující informace:***

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

(*) Viz také standard SIC-15 Operativní leasingy – pobídky.

▼M5

(i) ***do 1 roku;***

(ii) ***od jednoho do pěti let;***

(iii) ***nad pět let.***

(b) ***celkové podmíněné nájemné rozeznané jako výnosy daného období;***

(c) ***obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.***

57. Pronajímatelé jsou u aktiv pronajatých formou operativního leasingu dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

58. Podej a zpětný leasing zahrnuje prodej aktiva a jeho zpětný nájem. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože se sjednávají společně. Účetní přístup k prodeji a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.

59. ***Pokud prodej a zpětný leasing vedou k finančnímu leasingu, nesmí prodávající-nájemce rozeznat přebytek tržeb nad účetní hodnotou jako okamžitý výnos. Namísto toho se časově rozliší po dobu trvání leasingu.***

60. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel finanční prostředky nájemci, přičemž pronajímané aktivum slouží jako jištění. Z tohoto důvodu není možné považovat přebytek tržeb nad účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově rozlišen po dobu trvání leasingu.

61. ***Pokud prodej a zpětný leasing vede k operativnímu leasingu a je zřejmé, že je operace založena na reálných hodnotách, zisk a ztráta se rozeznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se rozeznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými pod úrovní tržních cen. V takovém případě musí být ztráta časově rozlišena v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotu se časově rozliší 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 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 jeho účetní hodnota, rozezná 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 se standardem IAS 36.

65. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na prodej a zpětný leasing. Požadavek popisu významných leasingových smluv vede ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanoveních příslušných smluv nebo podmínek prodeje a zpětného leasingu.

66. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria pro samostatné zveřejnění obsažené ve standardu IAS 1 *Prezentace 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 standard IAS 17 (revidovaný v roce 1997) použije změny provedené tímto standardem retrospektivně na všechny leasingy, nebo, jestliže standard IAS 17 (revidovaný v roce 1997) nebyl použit retrospektivně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingové smlouvy uzavřené od první aplikace uvedeného standardu.***

DATUM ÚČINNOSTI

69. ***Účetní jednotky použijí tento standard na účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

▼M5

UKONČENÍ PLATNOSTI STANDARDU IAS 17 (REVIDOVÁN V ROCE 1997)

70. Tento standard nahrazuje dosavadní standard IAS 17 – *Leasingy* (revidovaný v roce 1997).

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

A2. [Změny nevztahující se k samotným standardům]

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 18
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)

Výnosy

IAS 39 — *Finanční nástroje: účtování a oceňování* pozměnil v roce 1998 odstavec 11 Mezinárodního účetního standardu 18 vložením křížového odkazu na IAS 39.

IAS 10 — *Události po rozvahovém dni* pozměnil v květnu 1999 odstavec 36 Mezinárodního účetního standardu 18. Pozměněné znění nabylo účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později. V lednu 2001 pozměnil Mezinárodní účetní standard

IAS 41 — *Zemědělství* odstavec 6. IAS 41 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 18 se vztahují následující interpretace SIC:

— SIC-27 — Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu,

— SIC-31 — Výnos — barterové transakce zahrnující reklamní služby.

OBSAH

	Odstavce
Účel	134
Rozsah působnosti	135
Definice	136
Oceňování výnosů	136
Identifikace transakce	137
Prodej zboží	137
Poskytování služeb	138
Úrok, licenční poplatky a dividendy	139
Zveřejnění	140
Datum účinnosti	140

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Výnos 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. Je tvořen jak výnosy z běžných činností, tak také přínosy ze zhodnocení aktiv. Výnosy z běžných činností jsou ty části důchodu, které vznikají na základě běžných podnikových činností, různě pojmenované jako tržby, honoráře, 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 zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užitky, které mohou být spolehlivě oceněny. Tento standard

▼B

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 se použije na účtování výnosů vznikajících z následujících transakcí a událostí:

   (a) prodej zboží;

   (b) poskytování služeb; a

   (c) užití podnikových aktiv jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.

2. Tento standard nahrazuje IAS 18 – Výnosy, schválený v roce 1982.

3. Zboží zahrnuje podnikem 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 stavebním smlouvám, např. smlouvy na služby vedoucích projektu nebo architektů. Výnos z těchto smluv v IAS 18 upraven není, ale zachází se s ním v souladu s požadavky pro stavební smlouvy podle IAS 11 – *Stavební smlouvy.*

5. Podniková aktiva užívaná jinými stranami přinášejí výnosy v podobě:

   (a) úroku – účtovaného za užití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných podniku;

   (b) licenčních poplatků – účtovaných za užití podnikových dlouhodobých aktiv, např. patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru; a

   (c) dividend – rozdělení zisků držitelům investovaného kapitálu v poměru k jimi držené konkrétní skupině 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 IAS 28 – Investice do přidružených podniků);

▼M3

   (c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* hatálya alá tartozó biztosítási szerződések;

▼B

   (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. V tomto Standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

   Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

   Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.

8. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků podniku, 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 podniku 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 podniku. Částky inkasované jménem mandanta nejsou výnosem. Výnosem je pouze částka provize.

▼B

OCEŇOVÁNÍ VÝNOSŮ

9. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty ([1]).

10. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi podnikem 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 podnikem.

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. Podnik 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 pro uznání výnosu v tomto standardu 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. nějaký podnik 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.

PRODEJ ZBOŽÍ

14. Výnos z prodeje zboží se uznává, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

(a) podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;

(b) podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;

(c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna;

([1]) Viz také SIC-31: Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

▼B

(d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do podniku; a

(e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

15. Určení toho, kdy podnik převedl 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 podnik významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnosy. Podnik si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si podnik smí významná rizika a odměny z vlastnictví ponechat, jsou následující:

(a) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;

(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 podnik ji dosud nedokončil; a

(d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a podnik nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů.

17. Když si podnik 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 podnik převedl významná rizika a odměny z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Jiným příkladem podniku, který 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.

18. Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užitky s transakcí spojené podniku skutečně poplynou. Za určitých okolností to nemusí být jisté, není-li protihodnota již přijata nebo není-li odstraněna nejistota. 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 vyčísleny, 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 lze provést odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny následující podmínky:

(a) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;

(b) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku;

▼B

(c) k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce; a

(d) vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny. ([1]) ([2]).

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 – Stavební smlouvy 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 podniku 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.

23. Podnik je obecně schopen učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodl 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 podnik je také obvykle nezbytné, aby měl vnitřní finanční rozpočetnictví a výkaznictví. Podnik 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. Podnik 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 k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty; nebo

(c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do nákladů vynaložených k určitému datu se zahrnují pouze náklady spojené s poskytnutými službami. 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, uznají se výnosy 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 na transakci vynaložené budou podniku uhrazeny. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž zpětné získání lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, není vykázán zisk.

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, nikoliv podle článku 26.

([1]) Viz také SIC-27: Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu.
([2]) Viz také SIC-31: Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

▼B

ÚROK, LICENČNÍ POPLATKY A DIVIDENDY

29. Výnosy vznikající z užívání podnikových aktiv jinými stranami, jako např. úrok, licenční poplatky nebo dividendy, se zachycují podle východisek stanovených v odstavci 30, pokud:

(a) je pravděpodobné, že do podniku poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí; a

(b) částka výnosu může být spolehlivě oceněna.

▼M2

30. ***Výnosy se musí zaúčtovat podle následujících východisek:***

a) ***úrok se musí zaúčtovat za použití metody efektivní úrokové sazby, jak je uvedeno v IAS 39, v odstavcích 9 a AG5–AG8;***

b) ***licenční poplatky se musí zaúčtovat na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy;***

a

c) ***dividendy se musí zaúčtovat, když vznikne právo akcionářů na přijetí platby.***

▼B

32. Pokud nabíhá nesplacený úrok již před pořízením úročené investice, je nutné následně inkasované úroky rozdělit mezi období před pořízením a po pořízení; výnosem je však výhradně ta část úroků, která se vztahuje k období po pořízení. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy z ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ dosaženého před pořízením cenného papíru, odečítají se tyto dividendy od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže uskutečnit taková rozdělení je bez použití postupů závislých na vlastním uvážení obtížné, jsou dividendy vykazovány jako výnosy, pokud nemají zřetelný charakter zpětného získání části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.

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 podniku. 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.

ZVEŘEJNĚNÍ

35. Podnik zveřejňuje:

(a) účetní pravidla přijatá pro vykazování výnosů včetně metod přijatých pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;

(b) částky všech významných výnosových kategorií docílených 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.

36. Podnik zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat ze záručních nákladů, reklamací, pokut nebo možných ztrát.

DATUM ÚČINNOSTI

37. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 19

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 2002)

Zaměstnanecké požitky

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky,* který byl v novelizovaném znění schválen Radou v roce 1993. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* doplnil v květnu 1999 odstavce 20 b), 35, 125 a 141. Doplněné znění nabylo účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

Tento standard byl pozměněn v roce 2000 tak, že byla pozměněna definice aktiv plánu a byly zavedeny požadavky na uznání, ocenění a zveřejnění náhrad. Tyto změny jsou účinné pro účetní období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

V roce 2002 došlo k dalším změnám, jejichž účelem je zamezit uznání zisků plynoucích výhradně z pojistně-matematických ztrát či nákladů na minulou službu nebo uznání ztrát plynoucích z pojistně-matematických zisků. Tyto změny jsou účinné pro účetní období končící 31. května 2002 nebo později. Jejich dřívější použití se podporuje.

ÚVOD

1. Tento standard stanoví účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků zaměstnavateli. Nahrazuje IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky*, který byl schválen v roce 1993. Hlavní změny oproti staré verzi IAS 19 jsou popsány ve Zdůvodnění závěrů (Dodatek D). Tento standard se nezabývá vykazováním plánů zaměstnaneckých požitků (viz IAS 26 – *Penzijní plány*).

▼M6

2. Standard rozlišuje čtyři skupiny zaměstnaneckých požitků:

▼B

a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do 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 důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;

c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti a v případě, že jsou splatné v době delší než dvanáct měsíců po skončení daného období, též podíly na zisku, odměny a odložené odměny;►M6 a ◄

▼M6

d) požitky při ukončení pracovního poměru;

▼B

3. Standard vyžaduje, aby podnik uznal jako krátkodobé zaměstnanecké požitky i ty případy, kdy je zaměstnanci místo tohoto požitku poskytnuta služba.

4. Požitky po skončení pracovního poměru jsou klasifikovány buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků. Standard poskytuje zvláštní návod pro klasifikaci sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů a plánů s pojištěnými požitky.

5. Dle plánu definovaných příspěvků platí podnik pevně stanovené příspěvky samostatnému subjektu (fondu) a nemá žádnou právní či mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatek aktiv na výplatu zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném období a v obdobích předchozích. Standard vyžaduje, aby podnik vykázal jako příspěvek do plánu definovaných příspěvků i případy, kdy je zaměstnanci místo tohoto příspěvku poskytnuta služba.

6. Všechny ostatní plány požitků po skončení pracovního poměru jsou plány definovaných požitků. Výplaty dle plánů definovaných požitků nemusí být zajišťovány placením příspěvků do fondu, mohou však tuto formu plně či částečně využívat. Tento standard vyžaduje, aby podnik:

a) účtoval nejen o svých zákonných závazcích, ale i o všech ostatních závazcích vyplývajících z podnikové činnosti;

▼B

b) stanovoval současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se hodnoty uznané v účetní závěrce nelišily významně od hodnot, které by byly stanoveny v rozvahový den;

c) používal přírůstkovou metodu k ocenění závazků a nákladů;

d) přiřazoval požitky k obdobím, kdy byla činnost zaměstnance vykonávána, dle vzorce plánu požitků, pokud zaměstnancova činnost v následujících letech nepovede k významně vyšší úrovni požitků než v letech předchozích;

e) používal nezkreslující a vzájemně kompatibilní předpoklady pojistné matematiky týkající se demografických proměnných (jako je fluktuace a úmrtnost zaměstnanců), finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd, změny v nákladech na zdravotní péči a určité změny státních požitků). Finanční předpoklady musí být založeny na tržních očekáváních k rozvahovému dni období, v němž mají být závazky vypořádány;

f) stanovoval diskontní sazbu s odvoláním na tržní výnosy z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni (nebo pokud v zemi trh takových dluhopisů neexistuje, použijí se tržní výnosy ze státních dluhopisů), přičemž měna a podmínky těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru;

g) snižoval účetní hodnotu závazku o reálnou hodnotu aktiv plánu; O určitých právech na náhradu, která nejsou kvalifikována jako aktiva plánu, se účtuje stejným způsobem jako o aktivech plánu s výjimkou toho, že jsou vykázána jako samostatné aktivum, nikoliv jako snížení závazku;

h) omezoval účetní hodnotu aktiva tak, aby nepřevyšovala čistý součet:

   i) neuznaných nákladů na minulé služby zaměstnance a ztrát vyplývajících z úprav pojistně-matematických modelů a

   ii) současné hodnoty ekonomických výhod existujících ve formě refundací poskytovaných z plánu nebo snížení budoucích příspěvků plánu;

i) uznával náklady na minulé služby zaměstnance rovnoměrně za průměrné období až do okamžiku, kdy se dodatečné požitky stanou nepodmíněnými trváním pracovního poměru;

j) uznával zisky nebo ztráty z krácení nebo vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy k tomuto krácení nebo vypořádání dojde. Tento zisk nebo ztráta zahrnuje následné změny v současné hodnotě závazků z definovaných požitků a v reálné hodnotě aktiv plánu a neuznanou část souvisejících zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů a úprav nákladů na minulou činnost zaměstnance; a

k) uznal specifikovanou část čistých kumulovaných zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů, která převyšuje vyšší z:

   i) 10 % současné hodnoty závazků z definovaných požitků (před odečtením aktiv plánu) a

   ii) 10 % z reálné hodnoty aktiv plánu.

   Částí zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů, která se vykazuje pro každý plán definovaných požitků, je i přebytek vyšší než 10 % nad hodnotou platnou k datu předchozího uznání, děleno očekávanou průměrnou zbývající dobou zaměstnání zaměstnanců účastnících se na tomto plánu.

   Standard též připouští systematické metody rychlejšího účtování za předpokladu, že je použito stejné základny pro zisky a ztráty a tato základna je použita konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Mezi tyto dovolené metody také patří okamžité uznání všech zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů.

7. Pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru) vyžaduje standard jednodušší metodu účtování: zisky a ztráty vyplývající z pojistně-matematických odhadů a úpravy nákladů na minulé služby zaměstnance se účtují okamžitě.

8. Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky vyplácené buď v případě rozhodnutí podniku ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před datem jeho řádného odchodu do důchodu, nebo v případě, kdy pracovník na základě návrhu zaměstnavatele rozváže pracovní poměr dobrovolně výměnou za tento požitek. Důvodem ke vzniku závazku je tedy především ukončení pracovního poměru, a nikoliv

▼B

samy služby zaměstnance pro zaměstnavatele. Proto podnik vykazuje požitky při předčasném ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, je-li prokazatelně zavázán buď:

a) ukončit pracovní poměr zaměstnance nebo skupiny zaměstnanců před datem řádného odchodu do důchodu, nebo

b) poskytnout požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jako nabídku pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru zaměstnancem.

9. Podnik je prokazatelně zavázán k ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, má-li vypracován podrobný plán (s minimálním stanoveným obsahem) pro ukončení pracovního poměru se zaměstnancem (skupinou zaměstnanců) a nemá-li reálnou možnost tento plán změnit.

10. Částka požitku při předčasném ukončení pracovního poměru musí být diskontována, pokud je splatná později než 12 měsíců po rozvahovém dni. V případě nabídky provedené pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru je výše požitku založena na počtu zaměstnanců, u kterých se přijetí nabídky předpokládá.

▼M6

▼B

12. Standard nabývá účinnosti pro účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Při prvním použití tohoto standardu smí podnik vykázat přírůstek závazků z titulu požitků po skončení pracovního poměru, nejdéle však za období nepřesahující pět let. Pokud přijetí standardu způsobí snížení závazků, je podnik povinen vykázat tento pokles okamžitě.

13. Tento standard byl pozměněn v roce 2000, kdy byla pozměněna definice aktiv plánu a byly doplněny požadavky na uznání, ocenění a zveřejnění náhrad. Tyto změny jsou účinné pro účetní období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	145
Rozsah působnosti	145
Definice	145
Krátkodobé zaměstnanecké požitky	149
Uznání a ocenění	149
Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky	149
Krátkodobá placená volna	149
Podíly na zisku a plány odměn	150
Zveřejnění	151
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků	151
Sdružené plány zaměstnaneckých požitků	152
Státní plány	154
Pojištěné požitky	154
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných příspěvků	155
Uznání a ocenění	155
Zveřejnění	155
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných požitků	155
Uznání a ocenění	156
Účtování o mimosmluvních závazcích	156
Rozvaha	156
Výsledovka	159
Uznání a ocenění: současná hodnota závazků z definovaných požitků a nákladů na běžné služby	159

▼B

	Odstavce
Pojistně-matematická metoda ocenění	159
Přiřazování požitků k obdobím služby	160
Pojistně-matematické předpoklady	163
Pojistně-matematický předpoklad: diskontní sazba	164
Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči	164
Pojistně-matematické zisky a ztráty	166
Náklady na minulé služby	167
Uznání a ocenění: aktiva plánu	168
Reálná hodnota aktiv plánu	168
Náhrady	168
Výnosy z aktiv plánu	168
Podnikové kombinace	170
Krácení a vypořádání	170
Vykazování	172
Kompenzace	172
Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami	172
Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru	172
Zveřejnění	172
Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky	174
Uznání a ocenění	175
Zveřejnění	175
Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru	176
Uznání	176
Ocenění	177
Zveřejnění	177
Odměny vázané na vlastní kapitál	177
Uznání a ocenění	177
Zveřejnění	177
Přechodná ustanovení	179
Datum účinnosti	180

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem standardu je stanovit účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby podnik uznal:

a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti; a

b) náklad v okamžiku, kdy spotřeboval ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M6

1. Tento standard musí být aplikován zaměstnavatelem při vykazování veškerých zaměstnaneckých požitků s výjimkou těch, k nimž se vztahuje IFRS 2 Úhrada akciemi.

▼B

2. Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků (viz IAS 26 – *Penzijní plány*).

▼M6

3. Zaměstnanecké požitky, na které se aplikuje tento standard, zahrnují tyto:

▼B

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

b) zákonných požadavků nebo oborových programů, dle kterých podnik přispívá do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků; nebo

c) mimosmluvních závazků vyplývajících z praxe podniku. Mimosmluvní závazky vyplývající z nezávazných postupů podniku vznikají v případě, kdy podnik nemá jinou reálnou alternativu než vyplácet zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, při které by změna v praxi podniku vyvolala nepřijatelné poškození vztahů s jeho zaměstnanci.

▼M6

4. Zaměstnanecké požitky zahrnují:

▼B

a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do 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 důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;

c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při invaliditě a v případě, že jsou vypláceny dvanáct měsíců po skončení daného období nebo déle, podíly na zisku, odměny a odložené odměny; ►M6 a ◄

▼M6

d) požitky při ukončení pracovního poměru.

▼B

►M6 Neboť každá kategorie identifikovaná ve výše uvedených bodech (a)-(d) má různé charakteristiky, ◄ proto tento standard stanovuje pro každou z nich zvláštní požadavky.

5. Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům a mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) přímo zaměstnancům nebo jejich manželům (manželkám), dětem nebo jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným osobám, jako například pojišťovně.

6. Zaměstnanec může poskytovat podniku své služby na plný úvazek, částečný úvazek, trvale, příležitostně nebo dočasně. Pro účely tohoto standardu se mezi zaměstnance zahrnují i ředitelé a ostatní řídící zaměstnanci.

DEFINICE

7. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které podnik poskytuje zaměstnancům výměnou za jejich služby.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru ►M6 ——— ◄), které jsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli podniku příslušné služby.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru ►M6 ——— ◄), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

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

Plány definovaných příspěvků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí podnik pevně stanovené příspěvky samostatnému subjektu (fondu) a nemá žádnou právní nebo mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatek aktiv na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném období a v obdobích předchozích.

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

▼B

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

a) sdružují aktiva, jimiž přispívají různé podniky, které nejsou pod společnou kontrolou; a

b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům více než jednoho podniku tak, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, který podnik zaměstnává dotyčné zaměstnance.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru, požitky při předčasném ukončení pracovního poměru ►M6 ——————— ◄), které nejsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnaneckými požitky vyplácenými na základě:

a) rozhodnutí podniku ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do důchodu; nebo

b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.

▼M6

———————

▼B

Nepodmíněné zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru v budoucnosti.

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

Náklady na běžné služby vyjadřují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývající ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.

Úrokový náklad vyjadřuje nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků mezi obdobími vyplývající ze skutečnosti, že se o jedno období přiblížil výplatní termín požitků.

Plán aktiv zahrnuje:

a) aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků; a

b) oprávněné pojistné ►M3 ([1]) ◄ smlouvy.

Aktiva držená dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazujícím podnikem), která:

a) jsou držena subjektem (fondem), jenž je právně oddělen od vykazujícího podniku a existuje pouze za účelem vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků, a

b) je jich možno použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazujícímu podniku na úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazujícímu podniku s výjimkou těchto případů:

   i) ostatní aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků, a to jak plánu, tak vykazujícího podniku; nebo

   ii) tato aktiva se vracejí vykazujícímu podniku jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Oprávněná pojistná smlouva je pojistná smlouva vystavená pojistitelem který není spřízněnou stranou vykazujícího podniku (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 vykazujícímu podniku na úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazujícímu podniku s výjimkou případů, kdy:

([1]) Oprávněná pojistka nemusí být pojistnou smlouvou ve smyslu definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*

▼B

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

ii) plnění se vrací podniku jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

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

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správní náklady plánu a daně související s plánem.

Zisky nebo ztráty z titulu pojistně-matematických odhadů zahrnují:

a) korekce na základě zkušenosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností); a

b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.

Náklady na minulé služby vyjadřují navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v předchozích obdobích, které vyplývají v současném období ze zavedení nebo změny požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo stávající zvýšeny), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky sníženy).

KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují položky jako:

a) mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;

b) krátkodobé placené volno (jako placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená), kdy se čerpání volna předpokládá v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byly ze strany zaměstnanců poskytnuty příslušné služby;

c) podíly na zisku a odměny vyplácené v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byla ze strany zaměstnanců poskytnuta příslušná služba; a

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

9. Účtování krátkodobých požitků se řídí obecnými principy, neboť se zde nevyžadují k ocenění závazků či nákladů žádné pojistně-matematické odhady a nevyskytují se zde žádné zisky nebo ztráty z úprav pojistně-matematických odhadů. Navíc se při oceňování závazků z krátkodobých zaměstnaneckých požitků neprovádí diskontování.

Uznání a ocenění

Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky

10. Pokud poskytuje zaměstnanec podniku v průběhu účetního období svoje služby, podnik nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplatu lze výměnou za poskytnuté služby očekávat, vykáže:

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

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

Odstavce 11, 14 a 17 uvádějí, jakým způsobem podnik vykazuje nárok 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

11. Podnik vykáže očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek v podobě placeného volna podle odstavce 10 takto:

▼B

a) v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy pracovníci poskytnou služby, které převyšují jejich nárok na budoucí placené volno; a

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

12. Podnik může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů (dovolená, nemoc, dočasná neschopnost, rodičovská dovolená, účast v soudním řízení jako porotce, vojenská služba apod.). Nárok na placené volno se rozlišuje ve dvou kategoriích:

a) kumulativní volno a

b) nekumulativní volno.

13. Kumulativní placené volno je takové volno, které se převádí do příštích období, a může být v příštích období 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 (pracovníci nemají nárok na peněžitou náhradu za nečerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek podniku vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je vykázán i v případě, že je nárok na placené volno podmíněný (tj. podmíněn trváním pracovního poměru), ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpáním kumulativního podmíněného nároku, výši závazku ovlivňuje.

14. Podnik vyčíslí očekávaný náklad na kumulativní placená volna jako dodatečnou částku, kterou předpokládá vyplatit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno nahromaděného k rozvahovému dni.

15. Způsob stanovení výše závazku uvedený v předchozím odstavci vyčísluje závazek v částce dodatečných plateb, které podle očekávání vzniknou pouze na základě skutečnosti, že lze tento požitek kumulovat. V řadě případů však podnik nemusí provádět podrobný výpočet, aby došel k závěru, že žádný významný závazek z titulu nečerpaného placeného volna neexistuje. Například závazek z titulu placené nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální postup, který stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být převedena na placenou dovolenou.

Příklad ilustrující odstavce 14 a 15

Podnik zaměstnává 100 pracovníků, z nichž každý má nárok na pět pracovních dní placené nemocenské dovolené ročně. Nevyužitou nemocenskou dovolenou je možné převést do následujícího kalendářního roku. Nemocenská dovolená se čerpá nejprve z nároku běžného roku a teprve potom z nároku převedeného z roku předchozího (metoda LIFO). K 31.12.20X1 činí průměrný nevyčerpaný nárok dva dny na jednoho pracovníka. Na základě minulých zkušeností podnik 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.

Podnik očekává, že v důsledku nevyčerpaného nároku nahromaděného k 31.12.20X1 zaplatí dalších 12 dnů nemocenské dovolené (1,5 dne u každého z 8 pracovníků). Vykáže proto závazek odpovídající 12 dnům placené nemocenské dovolené.

16. Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřevádějí, tj. není-li nárok běžného období plně vyčerpán, propadají a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční náhradu nevyčerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro placenou nemocenskou dovolenou (v rozsahu, o který nečerpaný nárok běžného období nezvyšuje nárok v období následujícím), rodičovskou dovolenou, placené volno z důvodu účasti v soudním řízení jako porotce nebo placené volno z důvodu vojenské služby apod. V tomto případě podnik vykazuje závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požitku nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

17. Podnik vykazuje očekávaný náklad na výplatu podílu na zisku či na výplatu odměn dle odstavce 10 tehdy a jen tehdy, když:

a) má právní nebo mimosmluvní povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést a

▼B

b) je možno provést spolehlivý odhad závazku.

Současný závazek existuje tehdy a jen tehdy, když podnik nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.

18. V některých případech 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 bere v úvahu možnost, že někteří zaměstnanci ukončí pracovní poměr bez nároku na výplatu podílu na zisku.

Příklad ilustrující odstavec 18

Podle plánu výplat podílu na zisku je podnik povinen vyplatit určitou část ročního ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ zaměstnancům, kteří byli v tomto roce v pracovním poměru po celý rok. Pokud žádný ze zaměstnanců pracovní poměr v průběhu roku neukončí, celková výplata bude představovat 3 % z ►M5 zisk nebo ztrátu ◄. Podnik odhaduje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % z ►M5 zisk nebo ztrátu ◄.

Podnik vykáže závazek a náklad ve výši 2,5 % z ►M5 zisk nebo ztrátu ◄.

19. Podnik nemusí mít žádnou zákonnou povinnost vyplácet odměny. Nicméně je zvykem, že podnik v určitých případech odměny vyplácí. V takových případech vzniká podniku mimosmluvní závazek, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplatit. Při stanovení výše takového závazku bere podnik v úvahu možnost, že část pracovníků ukončí pracovní poměr, aniž by jim byla odměna vyplacena.

20. Podnik může provést spolehlivý odhad svého právního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat podílů na zisku či plánu odměn tehdy a jen tehdy, jestliže:

a) plán obsahuje vzorec pro výpočet částky požitku;

b) podnik stanoví částky k výplatě před schválením účetní závěrky; nebo

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

21. Závazek vyplývající z plánu podílů na zisku či plánu odměn je odvozen od služeb poskytovaných zaměstnanci podniku, nikoliv ze vztahu k vlastníkům podniku. Proto podnik vykazuje výplatu podílu ►M5 zisk nebo ztrátu ◄, resp. výplatu odměn jako náklad, a ne jako rozdělení zisku.

22. Jestliže výplata podílu na zisku či výplata odměny nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytoval podniku služby podmiňující nárok na podíl na zisku (odměnu), považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 126 až 131). ►M6 ——————— ◄

Zveřejnění

▼M5

23. Ačkoliv tento standard nedefinuje specifický způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Například standard IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* vyžaduje zveřejnění informací o zaměstnaneckých požitcích při ukončení pracovního poměru klíčového managementu. Standard IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* požaduje zveřejnění nákladů na zaměstnanecké požitky.

▼B

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

24. Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují například:

a) důchodové požitky, jako je penze; a

b) ostatní požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či úhrada zdravotní péče.

Programy, v jejichž rámci podnik poskytuje zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru, se nazývají plány požitků po skončení pracovního poměru. Podnik postupuje podle tohoto standardu vždy, bez ohledu na to, zda platí tyto požitky přímo nebo prostřednictvím jiného subjektu.

▼B

25. 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. V případě plánů definovaných příspěvků platí:

a) právní či mimosmluvní závazek podniku je omezen částkou, kterou se podnik zavázal přispívat do fondu. Výše požitku je tedy určována výší příspěvku placeného podnikem (v některých případech též zaměstnancem) do plánu požitků po skončení pracovního poměru nebo pojišťovně a výší výnosů dosahovaných ze správy těchto příspěvků; a

b) důsledky rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.

26. Případem, kdy závazek podniku není omezen částkou, kterou se zavázal přispívat do fondu, je situace, kdy má podnik právní nebo mimosmluvní povinnost vyplývající ze:

a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku;

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

c) takových neformálních postupů, které dávají vzniknout nepřímému (mimosmluvnímu) závazku. Takový závazek může vzniknout například tehdy, když podnik historicky zvyšuje požitky bývalých zaměstnanců o inflaci, aniž by k tomu byl právně zavázán.

27. Podle plánů definovaných požitků:

a) je podnik zavázán poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům; a

b) rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že na požitky bude muset vynaložit více, než očekával) a investiční riziko dopadají v zásadě na podnik. Jestliže je pojistně-matematická a investiční skutečnost horší než očekávaná, závazek podniku může být zvýšen.

28. Následující odstavce 29 až 42 objasňují rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů a pojištěných požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

29. Podnik 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). Je-li sdružený plán zaměstnaneckých požitků stanoven jako plán definovaných požitků, musí podnik:

a) účtovat o svém 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) zveřejnit informace dle ►**M10** odstavce 120A ◄.

30. Nejsou-li v případě sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků, který je plánem definovaných požitků, k dispozici informace dostatečné pro účtování o definovaných požitcích, pak podnik:

a) účtuje o plánu podle odstavců 44–46, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků;

b) zveřejní:

i) skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků a

ii) důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující podniku účtovat o plánu jako o plánu definovaných požitků; a

c) v případě, že přebytek nebo deficit plánu může ovlivnit výši budoucích příspěvků, zveřejní dále:

i) veškeré dostupné informace o přebytku či deficitu;

ii) základnu použitou pro stanovení přebytku či deficitu a

iii) důsledky pro podnik.

31. Jedním z příkladů sdruženého plánu definovaných požitků je plán,

a) který je 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

b) v němž se požitky zaměstnanců stanoví na základě délky zaměstnání a zúčastněné podniky nemají žádnou možnost odstoupit od plánu, aniž by splatily příspěvek na požitky vydělaný zaměstnanci do data odstoupení od plánu. Takový plán vytváří pro podnik pojistně-matematické riziko. Pokud výsledné náklady na požitky k rozvahovému dni již zasloužené jsou větší než očekávané, musí podnik buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.

32. Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu, který je plánem definovaných požitků, účtuje podnik o svém 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. V některých případech nemusí být podnik schopen stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční pozici a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, jestliže:

a) podnik nemá přístup k takovým informacím o plánu, které vyhovují požadavkům tohoto standardu; nebo

b) plán vystavuje zúčastněné podniky pojistně-matematickým rizikům spojeným se současnými a minulými zaměstnanci ostatních zúčastněných podniků, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro rozdělení závazků, plánu aktiv a nákladů podle jednotlivých podniků účastnících se plánu.

V takových případech podnik účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků a zveřejní dodatečné informace dle odstavce 30.

▼M10

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

Příklad ilustrující aplikaci odst. 32A

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

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

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

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

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

▼B

33. Je třeba rozlišovat sdružené plány a skupinové plány. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby jednotliví zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, avšak 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 podniky žádné pojistně-matematické riziko vyvolané současnými či minulými

▼B

zaměstnanci jiných zaměstnavatelů. Tento standard vyžaduje, aby podnik klasifikoval 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).

▼M10

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Státní plány

36. Podnik účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 29 a 30).

37. Státní plány se zřizují právními předpisy, vztahují se na všechny podniky (nebo na všechny podniky určité kategorie, např. na podniky jednoho odvětví) a jsou spravovány ústřední či místní vládou, popř. jiným subjektem nezávislým na vykazujícím podniku (např. nezávislou agenturou vytvořenou konkrétně pro tento účel). Některé podniky poskytují obligatorní požitky, které nahrazují požitky jinak kryté státním plánem, jakož i další dobrovolné požitky. Plány takových požitků nejsou státními plány.

38. Státní plány jsou charakterizovány v závislosti na povinnostech podniku 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 podnik ani právní, ani mimosmluvní závazek budoucí požitky platit. Jeho jediným závazkem je platit splatné příspěvky, a pokud ukončí pracovní poměr s členy státního plánu, nemá žádnou povinnost platit požitky vzniklé jeho vlastním zaměstnancům v předchozích letech. Z tohoto důvodu jsou státní plány většinou plány definovaných příspěvků. Ovšem existují i řídké případy, kdy je státní plán plánem definovaných požitků. V takovém případě platí pro podnik postup uvedený v odstavcích 29 a 30.

▼B

Pojištěné požitky

39. Podnik může zajistit financování plánu požitků po skončení pracovního poměru formou placení pojistného. S takto financovaným plánem zachází podnik jako s plánem definovaných příspěvků, pokud nebude přímo nebo nepřímo (prostřednictvím plánu) povinen:

    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 podnik takový právní či mimosmluvní závazek, chápe plán jako plán definovaných požitků.

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

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

    a) účtuje o nároku z pojistky jako o aktivu plánu (viz odstavec 7); a

    b) uzná ostatní pojistky jako práva na náhradu (pokud pojistka odpovídá kriteriím uvedeným v odstavci 104A).

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

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

43. Účtování o plánech definovaných příspěvků je jednoduché, neboť závazek vykazujícího podniku je pro každé období dán částkou, kterou má podnik za toto období do plánu přispět. Z tohoto důvodu nejsou pro stanovení výše závazku či nákladu zapotřebí žádné pojistně-matematické odhady, a nemohou tedy vznikat žádné zisky či ztráty z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho se výše závazků stanoví na nediskontovaném základu, s výjimkou případů, kdy závazky nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

44. Jakmile zaměstnanec poskytl podniku v daném období své služby, podnik musí výměnou za tyto služby vykázat příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků:

    a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených částek. Pokud částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídající službám poskytnutým ze strany zaměstnanců do rozvahového dne, vykáže podnik 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 Mezinárodní účetní standard nevyžaduje, popř. nepovoluje zahrnutí tohoto příspěvku do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).

45. Pokud příspěvky do plánu definovaných příspěvků nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby, musí být diskontovány postupem uvedeným v odstavci 78.

Zveřejnění

46. Podnik zveřejní částku uznanou jako náklad na plány definovaných příspěvků.

▼B

47. V případech vyžadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* podnik zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové pracovníky managementu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

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

Uznání a ocenění

49. Plány definovaných požitků mohou, ale nemusí být financovány prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele (někdy též i zaměstnanců) do fondu či jiného subjektu, který je právně oddělen od vykazujícího podniku a ze kterého jsou následně požitky zaměstnancům 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) podniku překlenout nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že podnik v podstatě akceptuje pojistně-matematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané pro plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.

50. Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:

a) použití pojistně-matematických technik pro stanovení spolehlivého odhadu výše požitku náležejícího zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté podniku v běžném období a v obdobích předchozích. Tento postup vyžaduje, aby podnik stanovil, jak velký je požitek přičitatelný běžnému období a obdobím předchozím (viz odstavce 67–71), aby provedl pojistně-matematické 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 72–91);

b) diskontování tohoto požitku pomocí přírůstkové metody za účelem stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků a běžných nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců (viz odstavce 64–66);

c) stanovení reálné hodnoty jednotlivých aktiv plánu (viz odstavce 102–104);

d) stanovení celkové výše pojistně-matematických zisků a ztrát a částky, ve které mají být tyto pojistně-matematické zisky nebo ztráty uznány (viz odstavce 92–95);

e) stanovení nákladů na minulé služby (viz odstavce 96–101) při zavedení nebo změně plánu; a

f) stanovení výsledného zisku nebo výsledné ztráty (viz odstavce 109–115) při zkrácení nebo vypořádání plánu.

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

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

Účtování o mimosmluvních závazcích

52. Podnik neúčtuje jen o svých právních závazcích vyplývajících z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též o jakýchkoliv mimosmluvních závazcích, které vyplývají z neformální praxe podniku. Neformální praxe podniku dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy podnik nemá žádnou jinou reálnou alternativu než platit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi podniku (tj. neplacení požitku) způsobila nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.

53. Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou podniku umožnit závazky z plánu ukončit. Nicméně pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je obvykle velmi obtížné plán zrušit. Proto, není-li důkaz o opaku, se při účtování o požitcích po skončení pracovního poměru předpokládá, že podnik slibující takové požitky bude v této praxi postupovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

▼B

Rozvaha

54. Částka vykázaná jako závazek z definovaných požitků je čistý součet následujících položek:

a) současná hodnota závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);

b) plus všechny zisky z pojistně-matematických odhadů (minus všechny ztráty z pojistně-matematických odhadů) neuznané s odvoláním na postup dle odstavců 92–93;

c) minus všechny dosud neuznané úpravy nákladů na minulé služby (viz odstavec 96);

d) minus reálná hodnota aktiv plánu k rozvahovému dni (existují-li nějaká), z nichž mají být požitky přímo uspokojovány (viz odstavce 102–104).

55. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je brutto závazek před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu.

56. Podnik musí stanovovat současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu všech aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky vykázané v účetní závěrce nelišily významně od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.

57. Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby podnik využíval pro stanovení výše všech významných závazků dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může podnik požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet závazku ještě před rozvahovým dnem. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných změn, které nastaly od provedení výpočtu do rozvahového dne (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).

58. Částka stanovená podle odstavce 54 může mít zápornou hodnotu a v takovém případě jde o aktivum. Podnik toto aktivum ocení částkou nižší z:

a) částky stanovené podle odstavce 54, a

b) čistého součtu:

i) všech neuznaných čistých ztrát z pojistně-matematických odhadů a nákladů na minulé služby (viz odstavce 92, 93 a 96) a

ii) současné hodnoty všech ekonomických přínosů ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu. Současná hodnota těchto ekonomických přínosů se stanoví s použitím diskontní sazby uvedené v odstavci 78.

58A. Postup podle odstavce 58 nesmí mít v běžném období za následek zisk, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné ztráty nebo nákladů na minulou službu, ani ztrátu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického zisku. Podnik proto musí v souladu s odstavcem 54 okamžitě uznat následující skutečnosti, a to v rozsahu, v jakém vznikají při stanovení aktiva definovaných požitků podle odstavce 58 b):

a) čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv snížení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 58 b) ii). Pokud nedochází k žádné změně či zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů, veškeré čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu v běžném období se v souladu s odstavcem 54 uznávají okamžitě;

b) čisté pojistně-matematické zisky běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 58 b) ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický zisk běžného období se po odečtení nákladů na minulou službu běžného období uzná v souladu s odstavcem 54 okamžitě.

58B. Odstavec 58A se použije pouze tehdy, pokud má podnik na začátku nebo na konci účetního období přebytek ([1]) v plánu definovaných požitků a nemůže vzhledem k současným podmínkám plánu plně tento přebytek využít jako vratku nebo snížení příspěvků do plánu v budoucích obdobích. V takovém případě platí, že náklady na minulou službu a pojistně-matematické ztráty vznikající v běžném období, uznané v souladu

([1]) Přebytkem se rozumí převis reálné hodnoty aktiv plánu nad současnou hodnotou závazku z definovaných požitků.

▼B

s odstavcem 54, zvyšují částku uvedenou v odstavci 58 b) i). Pokud toto zvýšení není kompenzováno shodným snížením současné hodnoty ekonomických přínosů, které vyžadují postup podle odstavce 58 b) ii), dojde ke zvýšení celkové čisté částky uvedené v odstavci 58 b), a následně k tvorbě zisku. Odstavec 58A však zakazuje, aby tímto způsobem zisk vznikal. Opačný efekt nastává u pojistně-matematických zisků, které vznikají v běžném období a jejichž uznání je dáno odstavcem 54, a to v rozsahu, ve kterém pojistně-matematické zisky snižují kumulované neuznané pojistně-matematické ztráty. Odstavec 58A zakazuje, aby za těchto okolností byla uznána ztráta. Pokud jde o příklady aplikace ustanovení tohoto odstavce, viz přílohu C.

59. Aktivum může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přefinancován, eventuálně též v některých případech při zjištění zisku z pojistně-matematických odhadů. V těchto případech podnik vykazuje aktivum, neboť:

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

b) tato kontrola je výsledkem minulých událostí (tj. příspěvků placených podnikem a službami poskytnutými ze strany zaměstnanců); a

c) budoucí ekonomický přínos získá podnik v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do podniku, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází v deficitu.

60. Limit daný v odstavci 58 b) nepřevažuje nad opožděným uznáním některých ztrát z pojistně-matematických odhadů (viz odstavce 92 a 93) či nad náklady na minulou službu (viz odstavec 96) jinými, než uvádí odstavec 58A. Má však přednost před přechodným postupem dle odstavce 155 b). Odstavec ►**M10** 120A f) iii) ◄ vyžaduje, aby podnik zveřejnil všechny částky, které nebyly vykázány jako aktivum z důvodu limitu dle odstavce 58 b).

Příklad ilustrující odstavec 60

Plán definovaných požitků má následující charakteristiky:	
Současná hodnota závazku	1 100
Reálná hodnota aktiv plánu	-1 190
	-90
Neuznané pojistně-matematické ztráty	-110
Neuznané náklady na minulou službu	-70
Neuznané zvýšení závazku při prvním zavedení standardu podle odstavce 155b	-50
Záporná hodnota stanovená dle odstavce 54	-320
Současná hodnota budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	90
Limit podle odstavce 58 b) se vypočte následovně:	
Neuznané pojistně-matematické ztráty	110
Neuznané náklady na minulé služby	70
Současná hodnota disponibilních budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	90
Limit	270

270 je méně než 320. Proto podnik vykáže aktivum ve výši 270 a zveřejní, že limit snížil účetní hodnotu aktiva o 50 (viz odstavec ►**M10** 120A f) iii) ◄).

▼M10

Výsledovka

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

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

b) úrokové náklady (viz odst. 82);

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

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

▼M10

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

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

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

▼B

62. Jiné Mezinárodní účetní standardy vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovací ceny aktiv, jako jsou zásoby či pozemky, budovy a zařízení (viz IAS 2 – *Zásoby a IAS* 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovací ceny aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 61.

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

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

a) aplikovat na ocenění pojistně-matematickou metodu (viz odst. 64–66);

b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odst. 67–71); a

c) provádět pojistně-matematické odhady (viz odst. 72–91).

Pojistně-matematická metoda ocenění

64. Pro stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a nákladů souvisejících běžných služeb použije podnik přírůstkovou metodu a v případech, kdy je to vhodné, též úpravu o náklady na minulou službu.

65. Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda požitek/roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z předpokladu, že každé období služby vyvolává další jednotku nároku na požitek (viz odstavce 67-71), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 72-91) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.

66. Podnik diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy je část závazku splatná do dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Příklad ilustrující odstavec 65

Paušální požitek je splatný při ukončení zaměstnaneckého poměru a rovná se 1 % poslední mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 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 neuvažuje žádné změny v pojistně-matematických odhadech. Pro zjednodušení tento příklad neuvažuje dodatečné úpravy odrážející pravděpodobnost, že pracovník opustí podnik dříve nebo později, než se očekávalo.

Rok	1	2	3	4	5
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
Náklad na běžnou službu	89	98	108	119	131
Konečný závazek	89	196	324	476	655

▼B

Rok	1	2	3	4	5

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.

Přiřazování požitků k obdobím služby

67. Při stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžné služby a tam, kde je to vhodné, též při úpravě o náklady na minulé služby, musí podnik 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 podnik požitek rovnoměrně od:

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

b) data, kdy další služby poskytované zaměstnancem podniku nepovedou k žádné významné částce dalších požitků dle plánu, jiných než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.

68. Přírůstková metoda vyžaduje, aby podnik přiřadil 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). Podnik přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká současně s tím, jak zaměstnanci poskytují podniku své služby výměnou za požitky po skončení pracovního poměru, které podnik předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistně-matematické techniky podniku umožňují ocenit jeho závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložit oprávněnost uznání takového závazku.

Příklady ilustrující odstavec 68

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

   Požitek 100 je přiřazen každému roku. Náklad na běžné služby je současná hodnota 100. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je současná hodnota 100 násobená počtem let služby až do rozvahového dne.

   Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí podnik, náklad na běžnou službu a současná hodnota závazku z definovaného požitku odrážejí datum, ke kterému se odchod zaměstnance očekává. Dochází tedy k tomu, že v důsledku diskontování jsou tyto hodnoty menší než hodnoty, které by byly stanoveny při odchodu zaměstnance k rozvahovému dni.

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 násobená počtem let služby až do rozvahového dne. Náklad na běžné služby a současná hodnota závazku z definovaných požitků se diskontují, neboť penze se začínají vyplácet až při dosažení věku 65 let.

69. Služby poskytované zaměstnancem podniku dávají vzniknout podle plánu definovaných požitků závazku i v případě, kdy je nárok na výplatu požitku podmíněn dalším trváním pracovního poměru (tj. nejde o nepodmíněné požitky). Služba poskytovaná zaměstnancem podniku před splněním podmínky pro přiznání požitků je mimosmluvním závazkem, jelikož při každém dalším následujícím rozvahovém dni se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout

▼B

podniku před získáním nároku na požitek, zkracuje. Při stanovení výše svého závazku z definovaných požitků bere podnik v úvahu, že někteří zaměstnanci nemusí podmínku pro přiznání požitků splnit. Rovněž platí, že ačkoliv se určité požitky po skončení pracovního poměru (např. zdravotní péče po skončení pracovního poměru) stanou splatnými pouze v případě, že nastane určitá událost v době, kdy již není zaměstnanec zaměstnán, závazek se vytváří v době, kdy zaměstnanec poskytuje podniku služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobností výskytu takové události je ovlivněno stanovení výše závazku, avšak tato pravděpodobnost nevypovídá o tom, zda takový závazek existuje.

Příklady ilustrující odstavec 69

1. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok. Požitek je nepodmíněný po odpracování deseti let.

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

2. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok, přičemž roky před dosažením věku 25 let se nezapočítávají. Požitek je přiznaný okamžitě a je nepodmíněný trváním pracovního poměru.

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

70. 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 podnik požitek rovnoměrně až do data, do kterého další služby poskytované zaměstnancem nevedou k žádným významným částkám dalších požitků. Důvod je ten, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.

Příklady ilustrující odstavec 70

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

   Požitek 100 (1 000 děleno deseti) se přiřazuje ke každému z prvních deseti let. Náklad na běžné služby v každém z prvních deseti let odráží pravděpodobnost, že zaměstnanec povinných deset let neodpracuje. S roky následujícími se žádný požitek nepojí.

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

   U zaměstnanců, kteří nastoupili do podniku před dosažením věku 35 let, vzniká nárok na požitky nejprve ve věku 35 let (zaměstnanec mohl opustit podnik 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 totiž závislé na dalším trvání pracovního poměru. Rovněž pracovní poměr po dosažení věku 55 let nepovede k žádným významným změnám výše budoucích požitků. U těchto pracovníků podnik přiřazuje požitek 100 2000 (děleno 20) ke každému roku odpracovanému mezi věkem 35 a 55 let.

   U zaměstnanců, kteří nastoupili do podniku 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 podnik přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku z prvních dvaceti let.

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

▼B

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

3. Plán zdravotní péče po skončení pracovního poměru hradí bývalému zaměstnanci 40 % nákladů na zdravotní péči, pokud pracovník v podniku před ukončením pracovního poměru odpracoval více než deset a méně než dvacet let, a 50 % nákladů na zdravotní péči těm bývalým zaměstnancům, kteří v podniku před skončením pracovního poměru pracovali dvacet a více let.

   Podle podmínek (vzorce výpočtu) plánu podnik 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 běžnou službu odráží v každém roce pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje počet let potřebný k tomu, aby mu vznikl nárok na celý (částečný) požitek. U pracovníků, jejichž odchod z podniku se očekává do deseti let, se nepřiřazuje žádný požitek.

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 podniku před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud v něm před odchodem z podniku odpracoval dvacet a více let.

   Pracovní poměr v pozdějších letech povede k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s roky předchozími. Proto u pracovníků, u nichž se odchod z podniku očekává po dvaceti a více odpracovaných letech, přiřazuje podnik požitek rovnoměrně podle odstavce 68. 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 z podniku se očekává mezi deseti a dvaceti lety, činí požitek přiřazovaný podnikem ke každému z prvních deseti let 1 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči. U těchto pracovníků se neuvažuje s přiřazováním požitku k rokům mezi koncem desátého roku a předpokládaným datem odchodu z podniku.

   U pracovníků, jejichž odchod z podniku se předpokládá do deseti let, se žádný požitek nepřiřazuje.

71. Pokud je částka příspěvku 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 rozvahovým dnem, avšak žádný dodatečný závazek již nevzniká. Proto:

   a) pro účely odstavce 67 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 71

Zaměstnancům vzniká nárok na požitek ve výši 3 % z posledního platu pobíraného 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 podle plánu nevede k žádné významné částce dalších požitků. Po dosažení tohoto věku se již k dalším rokům trvání pracovního poměru žádný požitek nepřiřazuje.

Pojistně-matematické předpoklady

72. Pojistně-matematické předpoklady musí být nezkreslující a vzájemně kompatibilní.

73. Pojistně-matematické předpoklady jsou nejlepšími možnými odhady podniku u těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Zahrnují:

▼B

a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a minulých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), které ovlivňují požitky. Jedná se o takové charakteristiky, jako jsou například:

i) úmrtnost v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení;

ii) fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnost a předčasný odchod do důchodu;

iii) poměr účastníků plánu a jejich rodinných příslušníků, kteří budou oprávněni požitky čerpat;

iv) nemocenské sazby u plánů zdravotní péče a

b) finanční předpoklady týkající se položek jako:

i) diskontní sazba (viz odstavce 78–82);

ii) budoucí mzdový vývoj a vývoj úrovně požitků (viz odstavce 83–87);

iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče vývoj nákladů na zdravotní péči a v případě významnosti též vývoj nákladů na administrativní vyřizování těchto nároků a výplatu požitků (viz odstavce 88–91);

iv) očekávané výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).

74. Pojistně-matematické předpoklady jsou nezkreslující, pokud nejsou ani neopatrné, ani nadmíru konzervativní.

75. Pojistně-matematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, růst mezd, výnosnost aktiv plánu a diskontní sazby. Např. veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd i požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.

76. Podnik 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 – *Výkazování v hyperinflačních ekonomikách*) nebo v případech, kdy je výše požitku indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.

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

Pojistně-matematický předpoklad: diskontní sazba

78. Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (financovaných jak z fondů, tak mimo fondy) se stanoví s odvoláním na tržní výnos z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. V zemích, kde trh takových dluhopisů neexistuje, se použije tržní výnos ze státních dluhopisů. Měna a podmínky těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru.

79. Jedním z významných pojistně-matematických předpokladů je diskontní sazba. Diskontní sazba odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistně-matematické či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé podniku, ani riziko, že se budoucí skutečnost bude lišit od pojistně-matematických předpokladů.

80. Diskontní sazba odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi podnik často postupuje 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.

81. Může nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s dluhopisy o dostatečně dlouhé době splatnosti, aby bylo možné porovnání s vyplácením požitků. V takovém případě diskontuje podnik závazky pomocí běžných tržních sazeb a diskontní sazbu pro závazky s delší splatností odhadne pomocí extrapolace běžných tržních sazeb do 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 splatnosti podnikových či státních dluhopisů použitých pro výpočet.

82. Úrokový náklad se vypočítá vynásobením diskontní sazby stanovené na začátku období současnou hodnotou závazku z definovaných požitků platnou v tomto období při respektování všech významných změn závazku. Současná hodnota závazku se bude lišit od závazku uznaného v rozvaze, jelikož tento závazek je uznán po odečtení reálné hodnoty

▼B

všech aktiv plánu a jelikož některé pojistně-matematické zisky a ztráty, jakož i případná úprava nákladů na minulou službu nejsou uznány okamžitě. (Dodatek č. 1 ilustruje, kromě jiného, výpočet úrokového nákladu.)

Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči

83. Závazky z požitků po skončení pracovního poměru se vyčíslí na základě, který odráží:

a) odhadovaný budoucí růst mezd;

b) požitky vyjádřené k rozvahovému dni dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků nad rámec formálních podmínek plánu);

c) odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, a to tehdy a jen tehdy, jestliže:

i) tyto změny byly zákonem přijaty před rozvahovým dnem; nebo

ii) minulá zkušenost či jiný spolehlivý důkaz naznačují, že se tyto státní požitky budou měnit předvídatelným způsobem, např. v závislosti na změnách všeobecné cenové hladiny nebo na změnách celkové hladiny mezd.

84. 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.

85. Pokud formální podmínky plánu (či mimosmluvní závazky nad rámec těchto podmínek) vyžadují, aby podnik v budoucích obdobích měnil výši požitků, musí ocenění závazku tyto změny odrážet. Jde o situaci, kdy například:

a) podnik v minulosti zvyšoval požitky, aby např. zmírnil dopad inflace, přičemž nic nenaznačuje tomu, že se v budoucnosti tato praxe změní; nebo

b) v účetní závěrce jsou vykázány pojistně-matematické zisky a podnik je formálními podmínkami plánu nebo mimosmluvními závazky vyplývajícími z neformální praxe, popř. právními předpisy zavázán použít přebytku v plánu na požitky účastníků plánu (viz odstavec 98 c)).

86. Pojistně-matematické 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.

87. Některé požitky po skončení pracovního poměru se váží na takové proměnné, jako je úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží očekávané změny v těchto proměnných založené na minulé zkušenosti či jiném spolehlivém důkazu.

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

89. 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. Podnik 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.

90. Úroveň a četnost nároků je významně ovlivněna věkem, zdravotním stavem a pohlavím zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), avšak mohou je ovlivňovat i jiné faktory, jako je například určité geografické umístění apod. Z těchto důvodů se historická data upravují v rozsahu, v jakém se skutečná demografická struktura liší od vzorku, který byl použit jako základna historických dat. Historická data se rovněž upraví v případě, kdy existuje spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.

91. Některé plány zdravotní péče po skončení pracovního poměru vyžadují, aby i zaměstnanci přispívali na náklady na zdravotní péči krytou plánem. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou k rozvahovému dni takové příspěvky v potaz v rozsahu podmínek plánu, resp. v rozsahu

▼B

všech mimosmluvních závazků vyplývajících z neformální praxe podniku nad rámec formálních podmínek plánu. Změny v příspěvcích zaměstnanců mají za následek úpravu nákladů na minulou službu, případně na krácení plánu. Náklady na uspokojení nároků mohou být sníženy státními příspěvky, popř. příspěvky poskytovatelů zdravotní péče (viz odstavce 83 c) a 87).

Pojistně-matematické zisky a ztráty

▼M10

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

94. Pojistně-matematické zisky a ztráty mohou vyplývat ze zvýšení či snížení buď současné hodnoty závazku z definovaných požitků, nebo reálné hodnoty aktiv plánu. Případy pojistně-matematických zisků a ztrát zahrnují například:

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

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

c) důsledky změn v diskontní sazbě; a

d) rozdíly mezi skutečnými a očekávanými výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).

▼B

►M10 95. Z dlouhodobého hlediska se mohou pojistně-matematické zisky a ztráty vzájemně kompenzovat. Proto je vhodné chápat odhady závazků z požitků po skončení pracovního poměru jako jistý rozptyl okolo nejlepšího odhadu. Jednotka může, ale nemusí, uznat pojistně-matematické zisky a ztráty, které spadají do tohoto rozptylu. ◄ Tento standard vyžaduje, aby podnik zahrnul minimálně tu část pojistně-matematických zisků a ztrát, které se pohybují mimo tento rozptyl s tolerancí plus či minus 10 %. (Dodatek A ilustruje, kromě jiného, způsob účtování o pojistně-matematických ziscích a ztrátách). Tento standard rovněž připouští použití systematických metod pro rychlejší uznání pojistně-matematických zisků a ztrát za předpokladu, že zvolená metoda odpovídá podmínkám uvedeným v odstavci 93. Tyto přípustné metody zahrnují například okamžité uznání všech pojistně-matematických zisků a ztrát, a to jak v rámci rozptylu, tak mimo něj. Odstavec 155 b) iii) vysvětluje potřebu brát v úvahu při účtování o následných pojistně-matematických ziscích jakoukoliv neuznanou část přechodného závazku.

Náklady na minulé služby

96. Při oceňování svého závazku z definovaných požitků podle odstavce 54 musí podnik podle odstavce 58A uznat náklady na minulé služby jako náklad rozložený rovnoměrně v průměrném období až do okamžiku, kdy se nárok na požitek stane nepodmíněným dalším trváním zaměstnaneckého poměru. Podnik musí zahrnout náklady na minulé služby okamžitě v tom rozsahu, v jakém jsou požitky nepodmíněné již při zavedení plánu nebo při jeho změně.

97. Náklady na minulé služby vznikají tehdy, když podnik zavádí plán definovaných požitků nebo když mění požitky, které jsou dle existujícího plánu definovaných požitků splatné. Prováděné změny jsou výměnou za služby, které zaměstnanec poskytoval podniku až do okamžiku, kdy se příslušný požitek stal nepodmíněným. Z tohoto důvodu se náklad na minulé služby uvede za toto období bez ohledu na skutečnost, že se tento náklad vztahuje ke službám poskytovaným zaměstnancem v předchozích obdobích. Náklad na minulé služby se stanoví jako změna závazku – viz odstavec 64.

Příklad ilustrující odstavec 97

Podnik provozuje penzijní plán, který poskytuje penzi ve výši 2 % z posledního platu za každý rok pracovního poměru. Požitek se stává nepodmíněným po odpracování pěti let. Dnem 1. ledna 20X5 podnik zvyšuje penzi na 2,5 % z posledního platu za každý rok trvání pracovního poměru od 1. ledna 20X1. K datu zvýšení penze je současná hodnota dodatečných požitků za službu od 1.1.20X1 do 1.1.20X5 následující:

Pracovníci s více než pěti odpracovanými lety k 1/1/X5	150
Pracovníci s méně než pěti odpracovanými lety k 1/1/X5 (průměrná doba do přiznání požitku: tři roky)	120
	270

Podnik uzná 150 okamžitě, neboť tyto požitky jsou již nepodmíněné. Podnik dále uzná 120 rovnoměrně během tří let od 1. ledna 20X5.

98. 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 pojistně-matematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);

b) nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany podniku v případech, kdy má podnik mimosmluvní závazek taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);

c) odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistně-matematických zisků, jež jsou již vykázány v účetní závěrce, pokud je podnik povinen vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k mimosmluvním závazkům, jdoucím nad rámec formálních podmínek) či platným právním předpisům použít všechny přebytky plánu na požitky ve prospěch účastníků plánu, a to i v případě, že zvýšení požitku nebylo ještě formálně přiznáno (výsledné zvýšení závazku je pojistně-matematickou ztrátou, nikoliv nákladem na minulou službu – viz odstavec 85 b));

▼B

d) růst nepodmíněných požitků v případě (a při absenci nových nebo zvýšených požitků), kdy zaměstnanci naplňují podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť odhadovaný náklad na požitky byl uznán jako náklad na běžné služby tak, jak byly tyto poskytovány); a

e) důsledky změn plánu, které snižují požitky za budoucí služby (krácení plánu).

99. Při zavedení nebo změně požitků podnik sestavuje výkaz amortizace nákladů na minulé služby. Udržovat podrobné záznamy potřebné identifikaci a implementaci následných změn v amortizačním výkaze by však bylo neproveditelné. S výjimkou případů krácení a vypořádání plánu by navíc byl efekt takového postupu nevýznamný. Proto podnik doplňuje výkaz amortizace nákladů o náklady na minulé služby pouze v případě krácení nebo vypořádání plánu.

100. Jestliže podnik snižuje požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků, výsledné snížení závazku za definované požitky se uzná jako (záporný) náklad na minulé služby během průměrného období až do okamžiku, kdy se snížená část požitků stane nepodmíněná trváním pracovního poměru.

101. Jestliže podnik snižuje určité požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu určeného pro stejnou skupinu zaměstnanců, účtuje o této změně jako o jedné čisté změně netto.

Uznání a ocenění: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

102. Při stanovení částky vykázané v rozvaze podle odstavce 54 se odečítá reálná hodnota všech aktiv plánu. Není-li přitom známa tržní hodnota těchto aktiv, stanoví se jejich reálná hodnota odhadem, například diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků pomocí diskontní sazby, která odráží jak riziko spojené s aktivy plánu, tak i jejich splatnost či předpokládané datum pozbytí (pokud aktiva plánu nemají žádnou splatnost, očekávané období do vypořádání souvisejícího závazku).

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

104. Pokud aktiva plánu zahrnují i oprávněné pojistné smlouvy, které co do částky i času plnění přesně odpovídají některému nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, považuje se reálná hodnota těchto pojistných smluv za současnou hodnotu souvisejících závazků, jak uvedeno v odstavci 54 (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokované z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

104A. Podnik uzná své právo na náhradu jako samostatné aktivum tehdy a jen tehdy, je-li nepochybné, že jiný subjekt některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazku z definovaného požitku nahradí. Podnik takové aktivum ocení v reálné hodnotě. Ve všech ostatních ohledech bude podnik o tomto aktivu účtovat stejným způsobem jako o aktivech plánu. Náklady související s plánem definovaných požitků mohou být ve výsledovce vyjádřeny v částce snížené o tuto náhradu.

104B. V některých případech hradí část výdajů nebo všechny výdaje nutné k vypořádání závazku z definovaného požitku jiný subjekt, jako je například pojistitel. Oprávněné pojistné smlouvy, jak jsou definovány v odstavci 7, představují aktiva plánu. Podnik o oprávněných pojistných smlouvách účtuje stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 104A se na tento případ nevztahuje (viz odstavce 39 – 42 a 104).

104C. Jestliže pojistná smlouva není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Těchto případů se týká odstavec 104A: při stanovení závazku z definovaného požitku uznaného dle odstavce 54 podnik uzná své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum, nikoliv jako snížení závazku, ale ve všech ostatních ohledech s tímto aktivem zachází jako s aktivem plánu. Jedná se zejména o to, že závazek z definovaného požitku, uznaného dle odstavce 54, se zvyšuje (snižuje) v rozsahu, v jakém čisté kumulované pojistně-matematické zisky (ztráty) u závazku z definovaného požitku a souvisejícího

▼B

práva na náhradu zůstávají dle odstavců 92 a 93 neuznány. Ustanovení odstavce ►M10 120A f) iv) ◄ vyžaduje, aby podnik zveřejnil stručný popis vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

Příklad ilustrující odstavce 104A–C

Současná hodnota závazku	1 241
Neuznané pojistně-matematické zisky	17
Závazek vykázaný v rozvaze	1 258
Práva podle pojistné smlouvy shodující se přesně co do částky a času plnění s některým závazkem z požitků dle plánu. Současná hodnota těchto požitků je 1 092.	1 092

Neuznané pojistně-matematické zisky ve výši 17 představují čisté kumulované pojistně-matematické zisky ze závazků a práv na náhradu.

104D. Jestliže právo na náhradu vzniká z pojistné smlouvy, která se přesně shoduje co do částky a času plnění s některým nebo se všemi požitky splatnými podle plánu definovaných požitků, považuje se reálná hodnota práva na náhradu za současnou hodnotu souvisejícího závazku, jak je uvedeno v odstavci 54 (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně získatelná).

Výnosy z aktiv plánu

105. Očekávané výnosy z aktiv plánu jsou jednou ze složek nákladu vykázaného ve výsledovce. Rozdíl mezi očekávaným výnosem z aktiv plánu a skutečným výnosem je pojistně-matematický zisk či ztráta. Zahrnuje se spolu s pojistně-matematickými zisky (ztrátami) do závazku z definovaných požitků při stanovení čisté částky (netto), která se porovnává s limity 10 % rozptylu uvedeného v odstavci 92.

106. Na počátku období je očekávaný výnos z aktiv plánu založen na tržním očekávání celkového výnosu za celou dobu trvání souvisejícího závazku. Očekávaný výnos z aktiv plánu odráží změny v reálné hodnotě aktiv plánu držených v průběhu období jako výsledek skutečných příspěvků zaplacených do fondu a skutečných požitků z fondu vyplacených.

107. Při stanovení očekávaného a skutečného výnosu z aktiv plánu odečítá podnik veškeré očekávané administrativní náklady kromě těch, které jsou zahrnuty v pojistně-matematických předpokladech použitých pro ocenění závazku.

Příklad ilustrující odstavec 106

K 1. lednu 20X1 činila reálná hodnota aktiv plánu 10 000 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 760. Dne 30. června 20X1 vyplatil plán požitky 1 900 a přijal příspěvky 4 900. Dne 31. prosince 20X1 činila reálná hodnota aktiv plánu 15 000 a současná hodnota závazku z definovaných požitků 14 792. Pojistně-matematická ztráta u závazku pro rok 20X1 činila 60.

K 1. lednu 20X1 provedl vykazující podnik následující odhady založené na tržních cenách známých k tomuto datu:

	(%)
Úrokový a dividendový příjem fondu po zdanění	9,25
Realizované a nerealizované zisky z aktiv plánu po zdanění	2,00
Administrativní náklady	-1,00
Očekávaná míra výnosů	10,25
Pro rok 20X1 jsou očekávané a skutečné výnosy z aktiv plánu následující:	
Výnos z 10 000 držených 12 měsíců při 10,25 %	1 025
Výnos ze 3 000 držených 6 měsíců při 5 % (ekvivalent 10.25 % p.a.,složené úročení každých šest měsíců)	150
Očekávaný výnos z aktiv plánu pro r. 20X1	1 175
Reálná hodnota aktiv plánu k 31.12.20X1	15 000
Minus reálná hodnota aktiv plánu k 1.1.20X1	-10 000
Minus přijaté příspěvky	-4 900

▼B

	(%)
Plus vyplacené požitky	1 900
Skutečný výnos z aktiv plánu	2 000

Rozdíl mezi očekávaným výnosem (1 175) a skutečným výnosem (2 000) z aktiv plánu představuje pojistně-matematický zisk ve výši 825. Proto kumulovaný čistý neuznaný pojistně-matematický zisk je 1 525 (760 plus 825 minus 60). Podle odstavce 92 jsou limity rozptylu nastaveny na 1 500 (větší z: i) 10 % z 15 000 a ii) 10 % ze 14 792). V následujícím roce (20X2) vykáže podnik ve výsledovce pojistně-matematický zisk 25 (1 525 minus 1 500) děleno očekávanou průměrnou délkou zbývajícího pracovního poměru příslušných zaměstnanců.

Očekávaný výnos z aktiv plánu pro rok 20X2 bude založen na tržních očekáváních k 1/1/X2 (pro výnosy po celé období trvání závazku).

Podnikové kombinace

▼M3

108. U podnikové kombinace podnik vykáže aktiva a závazky vyplývající z požitků po skončení pracovního poměru v současné hodnotě závazku minus reálná hodnota všech aktiv plánu (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Současná hodnota závazku zahrnuje veškeré následující položky, a to i v případě, že je nabývaný podnik k datu akvizice ještě neuznal:

a) pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly před datem akvizice (bez ohledu na to, spadají-li či nespadají-li do rozptylu 10 %);

b) náklady na minulé služby, které vznikly ze změn požitků či ze zavedení plánu před datem akvizice; a

▼B

c) částek, které nabývaný podnik v souladu s přechodnými ustanoveními odstavce 155 b) nevykázal.

Krácení a vypořádání

109. Podnik uzná zisky a ztráty při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Zisk či ztráta při krácení nebo vypořádání plánu obsahuje:

a) všechny změny v současné hodnotě závazku z definovaných požitků;

b) všechny změny v reálné hodnotě aktiv plánu;

c) všechny související pojistně-matematické zisky a ztráty a náklady na minulou službu, které nebyly podle odstavců 92 a 96 předtím uznány.

110. Před stanovením důsledků krácení či vypořádání podnik přecení závazek (a aktiva plánu, pokud existují) pomocí současných pojistně-matematických předpokladů (včetně současných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen).

111. Ke krácení dochází, jestliže podnik:

a) je prokazatelně povinen provést významné snížení v počtu zaměstnanců zahrnutých do plánu; nebo

b) změní podmínky plánu definovaných požitků způsobem, dle kterého významná složka budoucích služeb současných pracovníků nebude nadále vytvářet nárok na požitek, popř. bude vytvářet pouze nárok na požitek snížený.

Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušení činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu. Takový jev je dostatečně významný, aby byl kvalifikován jako krácení, jestliže uznání zisku nebo ztráty z krácení bude mít významný dopad na účetní závěrku. Krácení jsou často spojena s restrukturalizací. Podnik proto účtuje o krácení současně s účtováním o restrukturalizaci.

112. Vypořádání nastává, vstoupí-li podnik do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků, například pokud bude účastníkům plánu vyplacena paušální částka výměnou za jejich práva na požitky po skončení pracovního poměru.

113. V některých případech podnik 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 podniku zůstává právní nebo mimosmluvní povinnost (viz odstavec 39) platit další částky, pokud pojistitel zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě nehradí. Odstavce 104A–D se týkají uznání a ocenění práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.

▼B

114. Vypořádání nastává spolu s krácením v případě, kdy je plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není krácením či vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě identické požitky.

115. Vztahuje-li se krácení pouze na některé zaměstnance účastnící se plánu nebo je-li vypořádána pouze část závazků z plánu, zisk či ztráta obsahují alikvotní podíl dříve neuznaných nákladů na minulé služby a pojistně-matematických zisků a ztrát (a přechodných částek zůstávajících jako neuznané dle odstavce 155 b)). Alikvotní podíl se stanoví na základě současné hodnoty závazku před a po zkrácení či vypořádání, pokud není v konkrétních podmínkách racionálnější použít jinou základnu. Může být například vhodné nejprve eliminovat neuznané náklady na minulou službu vztahující se k danému plánu proti zisku vznikajícímu při krácení či vypořádání téhož plánu.

Příklad ilustrující odstavec 115

Podnik ruší jeden ze segmentů činnosti a zaměstnanci tohoto segmentu nebudou získávat žádné další požitky. To je případ krácení bez vypořádání. S použitím současných pojistně-matematických předpokladů (včetně běžných tržních úrokových sazeb a dalších běžných tržních cen) bezprostředně před krácením zjistíme, že podnik má závazek z definovaných požitků o čisté současné hodnotě 1 000, aktiva plánu o reálné hodnotě 820 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 50. Podnik poprvé aplikoval tento standard o rok dříve. To zvýšilo čistý závazek o 100, což bude podnik uznávat během pěti let (viz odstavec 155 b)). Krácení snižuje čistou současnou hodnotu závazku o 100 na 900.

Z dříve neuznaných pojistně-matematických zisků a přechodných částek se 10 % (100/1 000) vztahuje k té části závazku, která byla eliminována při krácení. Proto je důsledek krácení následující:

	Před krácením	Zisk z krácení	Po krácení
Čistá současná hodnota závazku	1 000	(100)	900
Reálná hodnota aktiv plánu	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
Neuznané pojistně-matematické zisky	50	(5)	45
Neuznaná přechodná částka (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Čistý závazek vykázaný v rozvaze	150	(97)	53

Vykazování

Kompenzace

116. Podnik kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu závazkem vztahujícím se k jinému plánu tehdy a jen tehdy, jestliže podnik:

a) má právně vynutitelné právo použít přebytek jednoho plánu k vypořádání závazků jiného plánu; a

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

117. Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace*.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

118. Některé podniky rozlišují krátkodobá aktiva a krátkodobé závazky od dlouhodobých aktiv a dlouhodobých závazků. Tento standard neukládá, zda má podnik rozlišovat krátkodobou a dlouhodobou část aktiv a závazků vznikajících z požitků po skončení pracovního poměru.

▼B

Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru

119. Tento standard neukládá, zda má podnik vykazovat náklady na běžnou činnost, úrokové náklady a očekávaný výnos z aktiv plánu jako složky jedné položky výnosů či nákladů přímo ve výsledovce.

Zveřejnění

▼M10

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

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

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

b) obecný popis typu plánu;

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

i) náklady na běžné služby,

ii) úrokové náklady,

iii) příspěvky od účastníků na plánu,

iv) pojistně-matematické zisky a ztráty,

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

vi) vyplacené požitky,

vii) náklady na minulé služby,

viii) podnikové kombinace,

ix) krácení a

x) vypořádání;

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

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

i) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu,

ii) pojistně-matematické zisky a ztráty,

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

iv) příspěvky od zaměstnavatele,

v) příspěvky od účastníků plánu,

vi) vyplacené požitky,

vii) podnikové kombinace a

viii) vypořádání;

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

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

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

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

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

v) ostatní částky uznané v rozvaze;

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

▼**M10**

i) náklad na běžné služby,

ii) úrokové náklady,

iii) očekávaný výnos z aktiv plánu,

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

v) pojistně-matematické zisky a ztráty,

vi) náklady na minulé služby,

vii) veškerá krácení a vypořádání a

viii) důsledek limitu dle odst. 58 b);

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

i) pojistně-matematické zisky a ztráty,

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

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

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

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

i) každé kategorie vlastních kapitálových nástrojů jednotky,

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

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

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

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

i) diskontních sazeb,

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

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

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

v) trendu vývoje nákladů na zdravotní péči a

vi) všech ostatních významných použitých pojistně-matematických předpokladů.

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

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

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

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

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

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

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

▼M10

ii) empirické korekce:

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

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

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

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

▼B

122. Má-li podnik více než jeden plán definovaných požitků, zveřejnění může být provedeno celkově, zvlášť pro každý plán či dle takových skupin, které budou považovány za nejužitečnější. Může být vhodné rozlišovat skupiny plánů podle následujících kritérií:

a) podle geografické lokalizace plánů, např. rozlišením mezi plány domácími a zahraničními; nebo

b) podle typu rizik, např. rozlišením penzijních plánů založených na průměrné mzdě, resp. na posledním platu každého roku či od plánů na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru.

Jestliže podnik přistoupil k celkovému zveřejnění dle skupin plánů, provede takové zveřejnění buď ve formě vážených průměrů, nebo ve formě relativně úzce vymezených pásem.

123. Odstavec 30 vyžaduje zveřejnění dodatečných informací o sdružených plánech definovaných požitků, o kterých se účtuje, jako kdyby se jednalo o plány definovaných příspěvků.

124. V případech vyžadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní podnik informace o:

a) transakcích mezi spřízněnými stranami s plány požitků po skončení pracovního poměru; a

b) požitcích klíčového managementu po skončení pracovního poměru.

125. V případech, kdy je tak vyžadováno IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, zveřejní podnik informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků k požitkům po skončení pracovního poměru.

OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

126. Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky například zahrnují:

a) dlouhodobá placená volna, jako je věrnostní dovolená či studijní volno;

b) jubilea a ostatní věrnostní požitky;

c) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti;

d) podíl na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec podniku související služby; a

e) odložené odměny vyplácené dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok.

127. Ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků obvykle nepodléhá takové míře nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Kromě toho zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolá vznik významné částky nákladů na minulé služby. Z těchto důvodů standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jen zjednodušené účetní postupy. Tyto postupy se liší od účtování vyžadovaného pro požitky po skončení pracovního poměru takto:

a) pojistně-matematické zisky a ztráty se uznávají okamžitě a nepracuje se s žádným rozptylem; a

b) veškeré náklady na minulé služby jsou uznány okamžitě.

Uznání a ocenění

128. Částka uznaná jako závazek za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky je čistým součtem následujících částek:

▼B

a) současné hodnoty závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);

b) minus reálná hodnota aktiv plánu (existují-li) k rozvahovému dni, kterými mají být závazky přímo vypořádány (viz odstavce 102–104).

Při ocenění závazku postupuje podnik podle odstavců 49–91, s výjimkou odstavců 54 a 61. Při uznání a ocenění práva na náhradu postupuje podnik podle odstavce 104A.

129. U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků uzná podnik jako náklad nebo jako výnos (dle odstavce 58) čistý součet níže uvedených částek, pokud jiný Mezinárodní účetní standard nevyžaduje či nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů aktiva:

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

b) úrokový náklad (viz odstavec 82);

c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 105–107) a práv na náhradu uznaných jako aktivum (viz odstavec 104A);

d) pojistně-matematické zisky a ztráty, které musí být všechny vykázány okamžitě;

e) náklady na minulé služby, které musí být všechny vykázány okamžitě; a

f) důsledek krácení či vypořádání (viz odstavce 109 a 110).

130. 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, uzná se očekávaný náklad na tento požitek při vzniku situace, která je příčinou dlouhodobé pracovní neschopnosti.

Zveřejnění

▼M5

131. Třebaže tento standard nevyžaduje zvláštní zveřejnění o dalších dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích, jiné standardy mohou vyžadovat zveřejnění například v případech, kdy výdaje plynoucí z těchto požitků jsou významné, a proto vyžadují zveřejnění v souladu s IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky*. V případech, kdy je to vyžadováno IAS 24 - *Zveřejnění spřízněných stran*, zveřejní organizace informace o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

▼B

POŽITKY PŘI PŘEDČASNÉM UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU

132. Tento standard pojednává o požitcích při ukončení pracovního poměru odděleně od ostatních zaměstnaneckých požitků, protože nárok na tento požitek je dán ukončením pracovního poměru, nikoliv jeho trváním.

Uznání

133. Podnik uzná požitek při ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad tehdy a jen tehdy, jestliže je prokazatelně zavázán:

a) ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich normálním odchodem do důchodu; nebo

b) poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.

134. Podnik je prokazatelně zavázán k ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, pokud přijal podrobný plán vedoucí k ukončení pracovního poměru s pracovníkem nebo skupinou pracovníků a nemá žádnou reálnou možnost tento plán zrušit. Tento podrobný plán musí obsahovat minimálně:

a) pracoviště, pracovní zařazení a přibližný počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen;

b) požitky při ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkci; a

c) čas, ve kterém má být plán proveden. Provedení plánu musí začínat co nejdříve a probíhat v takovém časovém úseku, aby významné změny plánu byly nepravděpodobné.

135. Podnik může být zavázán právními předpisy, smlouvou, různými dohodami se zaměstnanci či jejich zástupci nebo mimosmluvním závazkem založeným na podnikové praxi, zvyklosti či přání jednat daným způsobem

▼B

k výplatám (či jiným požitkům) zaměstnanců, jestliže ukončuje jejich pracovní poměr. Takové výplaty se označují jako požitky při ukončení pracovního poměru. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně požitky při ukončení pracovního poměru mohou též obsahovat:

a) zvýšení penzijních požitků či jiných 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 podniku služby, které by přinášely podniku ekonomický užitek.

136. 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 zemích označují jako odstupné, jedná spíše o požitek po ukončení pracovního poměru, nikoliv o požitek při ukončení pracovního poměru a podnik o těchto požitcích skutečně účtuje jako o požitcích po ukončení pracovního poměru. Některé podniky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (tj. nižší požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při nedobrovolném ukončení pracovního poměru (tj. ukončení na návrh podniku). Požitky vyplácené při nedobrovolném ukončení pracovního poměru jsou požitky při ukončení pracovního poměru.

137. Požitky vyplácené při ukončení pracovního poměru nepřinášejí podniku další ekonomické užitky a jako náklad se uznají okamžitě.

138. Pokud podnik uznává požitky při ukončení pracovního poměru, může mu rovněž vznikat povinnost účtovat o krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 109).

Ocenění

139. Jsou-li požitky při ukončení pracovního poměru splatné déle než 12 měsíců od rozvahového dne, diskontují se pomocí diskontní sazby dle odstavce 78.

140. Byla-li učiněna nabídka podporující dobrovolné rozvázání pracovního poměru, ocení se požitky při ukončení pracovního poměru v závislosti na počtu zaměstnanců, u nichž se přijetí nabídky očekává.

Zveřejnění

141. Tam, kde existuje nejistota, pokud jde o počet zaměstnanců, kteří přijmou nabídku na rozvázání pracovního poměru výměnou za požitky při ukončení pracovního poměru, vzniká podmíněný závazek. Dle požadavků IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* zveřejní podnik informaci o podmíněném závazku, není-li možnost výplaty z důvodu vypořádání vyloučena.

▼M5

142. V souladu s požadavky IAS 1 zveřejní organizace povahu a hodnotu nákladů, jsou-li významné. Požitky při ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení shora zmíněného požadavku.

▼B

143. V případech požadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní podnik informaci o požitcích při ukončení pracovního poměru pro klíčový management.

▼M6

▼B

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

153. Tento oddíl popisuje postupy platné pro plány definovaných požitků. Při prvním použití tohoto standardu pro ostatní zaměstnanecké požitky postupuje podnik podle standardu IAS 8 – ►M5 *zisk nebo ztrátu* ◄ *za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

154. Při prvním použití tohoto standardu stanoví podnik svůj závazek u plánů definovaných požitků k danému datu jako:

a) současnou hodnotu závazku (viz odstavec 64) k datu prvního použití standardu;

b) minus reálná hodnota aktiv plánu k datu prvního použití standardu (pokud plán aktivy disponuje), z nichž mají být závazky vypořádávány přímo (viz odstavce 102–104);

▼B

c) minus náklady na minulé služby, které budou dle odstavce 96 uznány v pozdějších obdobích.

155. Pokud je takto vzniklý závazek vyšší než závazek, který by byl uznán ke stejnému dni podle předchozích účetních pravidel podniku, uzná podnik povinně toto zvýšení jako součást závazku z definovaných požitků podle odstavce 54:

a) okamžitě dle IAS 8 – ►M5 Zisk nebo ztrátu ◄ za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech; nebo

b) jako náklad rozložený rovnoměrně v průběhu až pěti let od data prvního použití standardu. Pokud zvolí podnik alternativu b), musí:

i) uplatnit při ocenění aktiv vykázaných v rozvaze limit popsaný v odstavci 58 b);

ii) ke každému rozvahovému dni zveřejnit: 1) dosud neuznanou částku zvýšení a 2) částku zvýšení uznanou v běžném období;

iii) omezit uznání následných pojistně-matematických zisků (nikoliv však záporných nákladů na minulé služby), jak je dále uvedeno. Má-li být pojistně-matematický zisk uznán podle odstavců 92 a 93, zahrne podnik takový pojistně-matematický zisk pouze v rozsahu, v jakém čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky (před uznáním tohoto pojistně-matematického zisku) převyšují neuznanou část závazku vzniklého při prvním použití tohoto standardu a

iv) zahrnout související část neuznaného závazku vzniklého při prvním použití tohoto standardu při stanovení následného zisku nebo následné ztráty z vypořádání či krácení požitků.

Je-li závazek vzniklý při prvním použití tohoto standardu nižší než závazek, který by byl ke stejnému datu uznán podle předchozích účetních pravidel podniku, vykáže podnik toto snížení podle standardu IAS 8 okamžitě.

156. Při prvním použití tohoto standardu zahrnuje důsledek změny v účetních pravidlech veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly v předešlých obdobích i v případě, kdy spadají do rozptylu 10 % definovaného v odstavci 92.

Příklad ilustrující odstavce 154 až 156

K 31. prosinci 1998 obsahuje rozvaha podniku penzijní závazek ve výši 100. K 1. lednu 1999 podnik zavedl postupy dle tohoto standardu. Současná hodnota závazku podle tohoto standardu činí 1 300, reálná hodnota aktiv plánu činí 1 000. Od 1. ledna 1993 podnik zvýšil penze (náklad na podmíněné požitky činí 160 a průměrná délka období zbývajícího do doby, kdy se požitky stanou dalším trváním pracovního poměru nepodmíněné, činí 10 let).

Důsledek změny metody je následující:

Současná hodnota závazku	1 300
Reálná hodnota aktiv plánu	1000
Minus: náklad na minulou službu, který má být uznán v pozdějších obdobích (160 x 4/10)	64
Závazek ze změny metody	236
Závazek již uznaný	100
Zvýšení závazku	136

Podnik může zvýšení 136 uznat buď okamžitě, nebo rovnoměrně v průběhu období do pěti let. Jednou přijatý postup nelze následně měnit.

K 31. prosinci 1999 je současná hodnota závazku podle tohoto standardu 1 400 a reálná hodnota aktiv plánu je 1 050. Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky od data změny metody (prvního použití tohoto standardu) činí 120. Očekávaná průměrná délka zbývajícího pracovního poměru zaměstnanců účastnících se plánu je osm let. Podnik se rozhodl vykázat veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty okamžitě, jak mu to dovoluje odstavec 93.

Důsledek limitu v odstavci 155 b) ii) iii) je uveden níže.

Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky	120
Neuznaná část závazku ze změny metody (136 x 4/5)	109
Nejvýše vykázaný zisk (odstavec155 b) ii))	11

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

157. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později, s výjimkami uvedenými v odstavcích 159 a 159A. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na účtování o nákladech na penzijní požitky v účetní závěrce za období počínající před 1. lednem 1999, zveřejní, že použil tento standard místo Mezinárodního účetního standardu IAS 19 – Náklady na penzijní požitky schváleného v roce 1993.

158. Tento standard nahrazuje IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky* schválený v roce 1993.

159. Následující ustanovení jsou účinná pro roční účetní výkazy ([1]) za období počínající 1. ledna 2001 nebo později:

a) revidovaná definice plánu aktiv dle odstavce 7, související definice aktiv držených ve fondu dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a pojistná politika, a

b) požadavky na uznání a ocenění náhrad dle odstavců 104A, 128 a 129 a související zveřejnění dle odstavců ►**M10** 120A f) iv), 120A g) iv), 120A m), a 120A n) iii) ◄.

Dřívější použití těchto ustanovení se podporuje. Pokud dřívější použití ovlivní účetní výkazy, podnik tuto skutečnost zveřejní.

159A. Změna odstavce 58A je účinná pro roční účetní závěrky za období ([2]) končící 31. května 2002 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud toto dřívější použití odstavce 58A ovlivní údaje účetní závěrky, podnik je povinen tuto skutečnost zveřejnit.

▼M10

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

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

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

([1]) Odstavce 159 a 159A používají označení „roční účetní závěrka” v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 157 ještě používá označení „účetní závěrka”.

([2]) Odstavce 159 a 159A používají označení „roční účetní závěrka” v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 157 ještě používá označení „účetní závěrka”.

▼**M10**

PŘÍLOHA F

Změny v ostatních Standardech.

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

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

Odst. 96 zní po změně následovně:

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

a) …

b) …

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

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

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

a) …

i) …

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

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

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

▼**B**

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 20

(PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v listopadu 1982. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 a později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V květnu 1999 pozměnil IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* (novelizovaný v roce 1999) odstavec 11. Pozměněné znění nabylo účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil IAS 41 – *Zemědělství* odstavec 2. Pozměněné znění nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 20 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-10: Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	182
Definice	182
Státní dotace	183
Nepeněžní státní dotace	185
Vykazování dotací vztahujících se k aktivům	185
Vykazování dotací na úhradu nákladů	185

▼B

	Odstavce
Splácení státních dotací	185
Státní podpora	186
Zveřejnění	186
Přechodná ustanovení	186
Datum účinnosti	186

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na předmluvu k mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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 vyúčtování státních podpor v účetních závěrkách, které odrážejí dopad měnících se cen, nebo v doplňujících informacích podobné povahy;

   b) státní podporou, která se poskytuje podniku ve formě výhod, jež jsou k dispozici při určování zdanitelného zisku nebo jsou určeny nebo omezeny na základě zdanitelnosti (jako jsou daňové prázdniny, investiční daňové úvěry, sazby pro urychlené odpisy a snížení sazby daně ze zisku);

   c) státní účastí na vlastnictví podniku;

   d) státními dotacemi upravenými IAS 41 – *Zemědělství*.

DEFINICE

3. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

   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 podniku nebo skupině podniků, které splňují určitá kritéria. Pro účely tohoto standardu nezahrnuje státní podpora výhody poskytované pouze nepřímo pomocí činnosti, jež ovlivní všeobecné odchodní 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 podniku výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností podniku. Vylučují ty formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně stanovit cena, a transakce se státem, jež se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí podniku. ([1])

   Dotace vztahující se k aktivům jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že podnik oprávněný 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 na úhradu nákladů jsou státní dotace jiné než dotace vztahující se k aktivům.

   Odpustitelné půjčky jsou půjčky, u nichž se půjčovatel zavazuje, že se za určitých předepsaných podmínek zřekne splacení.

   Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum vyměněno mezi informovaným ochotným kupujícím a informovaným ochotným prodávajícím při transakcích za obvyklých podmínek.

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 podniku, aby zvolil postup, který by si normálně nevybral, kdyby nebyla podpora poskytnuta.

5. Příjem státní podpory podnikem může být významný pro sestavení účetní závěrky ze dvou důvodů. Za prvé, jestliže byly prostředky převedeny, musí se najít vhodná metoda vyúčtování převodu. Za druhé je žádoucí, aby se ukázal rozsah, ve kterém podnik získal takovou podporu během účetního období. To usnadňuje porovnání účetní závěrky podniku s účetními závěrkami za předchozí období a s účetními závěrkami ostatních podniků.

6. Státní dotace se někdy označují jinými názvy, jako jsou granty, podpory, subvence nebo prémie.

([1]) Viz také SIC-10 Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem.

▼B

STÁTNÍ DOTACE

7. Státní dotace, včetně nepeněžních dotací ve výši jejich reálné hodnoty, se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:

   a) podnik bude plnit s nimi spojené podmínky; a že

   b) dotace budou přijaty.

8. Státní dotace se nevykazuje, pokud neexistuje přiměřená jistota, že podnik 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 odpustitelnou půjčkou od státu se zachází jako se státní půjčkou, když existuje přiměřená jistota, že podnik splní podmínky pro její prominutí.

11. Jakmile je státní dotace vykázána, jakékoliv s ní spojené podmíněné závazky či podmíněná aktiva musí být posuzovány v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

12. Státní dotace se uznávají na systematickém základě jako výnosy během obdobích nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům, které se mají kompenzovat. Státní dotace se nezaúčtují přímo ve prospěch účastí akcionářů.

13. Je možno sledovat dva obecné přístupy k účetnímu řešení státních dotací: kapitálový přístup, v rámci kterého se připisuje dotace přímo ve prospěch účastí akcionářů, a výnosový přístup, v rámci kterého se dotace zahrnuje do výnosů za jedno či více období.

14. Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:

   a) státní dotace jsou nástrojem financování, a jako nástroje financování se proto zachycují v rozvaze nikoliv ve výsledovce, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, účtují se přímo ve prospěch kapitálové účasti akcionářů; a

   b) není vhodné vykazovat státní dotace ve výsledovce, 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 akcionářů, nezachycují se přímo ve prospěch účastí akcionářů, ale vykáží se jako výnos v příslušných obdobích;

   b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Podnik je získá splněním jejich podmínek a dodržením stanovených závazků. Proto se vykáží jako výnosy a přiřadí se příslušným nákladům, které mají kompenzovat; a

   c) protože daně ze zisku a jiné daně jsou zúčtovány na vrub zisku, je logické stejným způsobem, tj. ve výsledovce, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.

16. Pro výnosový přístup je zásadní, aby se státní dotace vykazovaly jako výnos na systematickém a racionálním základě během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům. Rozpoznání výnosů ze státních dotací na základě příjmů není v souladu s předpokladem akruálního účetnictví (viz IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*) a bylo by přijatelné pouze tehdy, kdyby neexistoval žádný základ pro přidělení dotace k období jinému než tomu, v němž byla přidělena.

17. Ve většině případů období, za která podnik uznává náklady výkonu nebo náklady období vztahující se ke státní dotaci, jsou snadno zjistitelná, a tak dotace při přiznání konkrétních nákladů jsou rozpoznány jako odpovídající výnos ve stejném období jako relevantní náklad. Podobně jsou dotace vztahující se k odepisovatelným aktivům obvykle uznány jako výnos během období a v poměrech, ve kterých se účtuje odpis těchto aktiv.

18. Dotace vztahující se k neodepisovatelným aktivům mohou také vyžadovat splnění určitých závazků a potom by se uznaly jako výnos během období, která nesou náklad spojený se splněním závazků. Například dotace v podobě pozemku může být podmíněna postavením budovy na pozemku a může být vhodné uznávat ji jako výnos po dobu životnosti budovy.

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 nákladům období a které určí období, během nichž bude dotace vykázána jako výnos. Může být vhodné přidělit část dotace na jednom základě a část na druhém.

▼M5

20. Státní dotace, nárokovaná jako kompenzace za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory organizaci s žádnými budoucími příbuznými náklady, se uzná jako výnos období, ve kterém se stane nárokovanou.

21. Za některých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci organizaci spíše než jako stimulace pro vynaložení specifických výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na individuální organizaci a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou zaručit přiznání dotace jako výnosu v období, kdy se organizace kvalifikuje k jeho přijetí, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

22. Státní dotace se může stát nárokovanou jako kompenzace za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím období. Taková dotace se uznává jako výnos období, ve kterém se stává nárokovanou, s vysvětlením, které má zajistit, že se jeho účinku jasně rozumí.

▼B

Nepeněžní státní dotace

23. Státní dotace může mít formu převodu nepeněžního aktiva, jako jsou pozemky nebo jiné prostředky, pro užívání podnikem. Za těchto okolností je obvyklé stanovit reálnou hodnotu nepeněžního aktiva a vyúčtovat jak dotaci, tak aktivum v této reálné hodnotě. Alternativním postupem, který je někdy používán, je zaúčtovat jak aktivum, tak dotaci v nominální hodnotě.

Vykazování dotací vztahujících se k aktivům

24. Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě se vykazují v rozvaze 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.

26. První metoda uvádí dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos na systematickém a racionálním základě po celou dobu životnosti aktiva.

27. Druhá metoda odčítá dotaci při stanovování účetní hodnoty aktiva. Dotace se uznává jako výnos po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva pomocí snížené odpisové částky.

28. Zakoupení aktiv a příjem příslušných dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích podniku. Z tohoto důvodu a také proto, aby se vykázala 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 v rozvaze.

Vykazování dotací na úhradu nákladů

29. Dotace na úhradu nákladů se někdy uvádějí ve výsledovce jako zvýšení výnosů buď odděleně, nebo pod všeobecnou hlavičkou jako „ostatní výnosy", nebo jsou odečteny při vykazování příbuzných nákladů.

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 podnik vynaložit nemusel, kdyby dotace nebyla k dispozici, a zveřejnění nákladů bez kompenzování dotace může být proto klamné.

31. Obě metody jsou považovány za přijatelné pro zveřejnění dotací na úhradu nákladů. Zveřejnění dotací může být nutné pro správné pochopení účetní závěrky. Je obvykle vhodné vykazovat účinek dotací na jakoukoliv výnosovou nebo nákladovou položku, u nichž se požaduje oddělené vykazování.

Splácení státních dotací

32. Státní dotace, která se stane splatnou, se vyúčtuje jako oprava účetního odhadu (viz IAS 8 – ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ za účetní období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech). Splácení dotace na úhradu nákladů se uplatňuje nejdříve proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období, zaúčtovanému ve vztahu k dotaci. V rozsahu, v němž splácení překročí takovýto odložený výnos, nebo tam, kde neexistuje žádný výnos příštích období, se splácení ihned uzná jako náklad. Splácení dotace vztahující se k aktivu se zachycuje 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 jako náklad, se vykáží jako náklad okamžitě.

33. Okolnosti vedoucí ke splacení dotace vztahující se k aktivu mohou vyžadovat posouzení možného snížení hodnoty nové účetní hodnoty aktiva.

▼B

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 podniku.

35. Příklady pomoci, které nelze rozumně přiřadit hodnotu, jsou bezplatné technické či marketingové poradenství a poskytování záruk. Příkladem podpory, kterou nelze odlišit od běžných obchodních transakcí podniku, je státní politika zadávání zakázek, jež je odpovědna za část odbytu podniku. Existence prospěchu by mohla být nesporná, ale jakýkoliv pokus oddělit obchodní činnost od státní pomoci by mohl být opravdu svévolný.

36. Význam prospěchu ve shora uvedených příkladech může být takový, že zveřejňování povahy, rozsahu a trvání podpory je nutné, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.

37. Půjčky při nulových nebo nízkých úrokových sazbách jsou formou státní podpory, ale prospěch není kvantifikován připsáním úroků.

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.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejňují se následující údaje:

a) účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání uplatněných v účetní závěrce;

b) povaha a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, ze které má podnik přímo prospěch;

c) nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti vztahující se ke státní podpoře, která byla vykázána.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Podnik, který přijímá standard poprvé, má:

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 – ►M5 Zisk nebo ztrátu ◄ za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech; nebo

ii) použít účetní ustanovení standardu pouze pro dotace nebo části dotací, které se stávají pohledávkami nebo splatnými po datu účinnosti standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1984 nebo později.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 21

Dopady změn směnných kurzů cizích měn

OBSAH

	Odstavec
Účel	1-2
Rozsah působnosti	3-7
Definice	8-16
Rozpracování definic	9-16
Funkční měna	9-14
Čistá investice v zahraniční jednotce	15
Peněžní položky	16
Přehled přístupu požadovaného tímto standardem	17-19
Vykazování transakcí zahraniční jednotky ve funkční měně	20-37
Prvotní zaúčtování	20-22
Vykazování k následným rozvahovým dnům	23-26
Uznání kurzových rozdílů	27-34

▼M5

Změna funkční měny	35-37
Použití jiné měny vykazování než funkční měny	38-49
Převod do měny vykazování	38-43
Převod zahraniční jednotky	44-47
Pozbytí zahraniční jednotky	48-49
Daňové účinky všech kurzových rozdílů	50
Zveřejňování	51-57
Datum účinnosti a přechod	58-60
Zrušení dalších materiálů	61-62

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 21 (novelizovaný v roce 1993) *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ÚČEL

1. Organizace může vykonávat zahraniční činnost dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách, nebo může mít zahraniční jednotky. Organizace dále může předkládat svoji účetní závěrku v cizí měně. Cílem tohoto standardu je předepsat, jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční jednotky do účetní závěrky organizace a jak převést účetní závěrku do měny vykazování.

2. Hlavní otázkou je, které směnné kurzy používat a jak v účetní závěrce vykazovat účinek změn směnných kurzů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. ***Tento standard se použije*** (*)***:***

   (a) ***při účtování transakcí a zůstatků v cizích měnách s výjimkou derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do působnosti IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování;***

   (b) ***při převodu výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky organizace pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou;***

   a

   (c) ***při převodu výsledků a finanční pozice organizace do měny vykazování.***

4. IAS 39 se vztahuje k celé řadě derivátů v cizí měně a ty jsou proto vyloučeny z působnosti tohoto standardu. Uvedené deriváty v cizí měně, které nespadají do rozsahu působnosti IAS 39 (například některé deriváty v cizí měně, které jsou zahrnuty do jiných smluv), spadají do působnosti tohoto standardu. Tento standard se vztahuje také na případy, kdy organizace převádí částky 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 zahraničních jednotek. Na zajišťovací účetnictví se vztahuje IAS 39.

6. Tento standard se vztahuje k prezentaci účetní závěrky organizace 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 výkazů peněžních toků vznikajících z transakcí v cizí měně ani na převody peněžních toků zahraničních jednotek (viz IAS 7 - *Výkazy peněžních toků*).

DEFINICE

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

   Závěrkový kurz je okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.

   Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých směnných kurzech.

   Směnný kurz je směnný poměr dvou měn.

(*) Viz též standard SIC-7 Zavedení eura

▼M5

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

Cizí měna je jiná měna než funkční měna organizace.

Zahraniční jednotka je organizace, í, která je dceřinou společností, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou vykazující společnosti, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující společnosti.

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém organizace vyvíjí svoji činnost.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné společnosti.

Peněžní položky jsou držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplaceny v pevném nebo určitelném počtu jednotek měny.

Čistá investice v zahraniční jednotce je velikost podílu vykazujícího podniku na čistých aktivech dané jednotky.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Spotový směnný kurs je směnný kurs k okamžité dodávce.

Rozpracování definic

Funkční měna

9. Primární ekonomické prostředí, ve kterém organizace vyvíjí svoji činnost, je obvykle prostředím, ve kterém organizace primárně generuje a vydává peněžní prostředky. Při stanovení své funkční měny zvažuje organizace následující faktory:

   (a) Měna:

      (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) měna, 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).

10. Následující faktory mohou rovněž poskytnout důkaz o funkční měně organizace:

   (a) Měna, v níž jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (tj. dluhy a nástroje vlastního kapitálu);

   (b) Měna, v níž jsou obvykle přijímány účtenky za provozní aktivity.

11. Při stanovení funkční měny zahraniční jednotky a toho, zda její funkční měna je stejná jako funkční měna vykazující organizace, se zvažují následující další faktory (vykazující organizace je v tomto kontextu jednotkou, která má zahraniční jednotku jako svoji dceřinou společnost, pobočku, přidružený nebo společný podnik):

   (a) zda činnosti zahraniční jednotky jsou prováděny spíše jako prodloužení činnosti vykazující organizace, než aby byly prováděny s podstatným stupněm autonomie. Příkladem první varianty je jednotka, která pouze prodává zboží dovážené z vykazující organizace a která výtěžky odevzdává vykazující organizaci. Příkladem druhé možnosti je, když jednotka akumuluje peněžní prostředky a další peněžní položky, vynakládá náklady, generuje výnosy a sjednává půjčky, to vše v podstatě ve své místní měně;

   (b) zda transakce s vykazující organizací tvoří velký nebo malý podíl činností zahraniční jednotky;

   (c) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující organizace a jsou okamžitě dostupné k převedení vykazující organizaci;

   (d) zda peněžní toky z činností zahraniční jednotky jsou dostatečné, aby pokryly existující a obvykle očekávané závazky, aniž by vykazující organizace poskytovala finanční prostředky k jejich pokrytí.

12. Jsou-li výše uvedené ukazatele smíchány a funkční měna není zřejmá, vedení použije vlastní úsudek ke stanovení funkční měny, která nejvěrněji reprezentuje ekonomické účinky příslušných transakcí, událostí a podmínek. Součástí tohoto přístupu je, že vedení organizace dá přednost

▼M5

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 organizace.

13. Funkční měna organizace odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro ni významné. 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 organizace se přepracuje v souladu s IAS 29 *Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách*. Organizace 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 mateřské organizace).

Čistá investice v zahraniční jednotce

15. Organizace 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 podniku v dané zahraniční jednotce. Tato položka se zaúčtuje v souladu s odstavci 32 a 33. Uvedené peněžní položky mohou zahrnovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky. Nezahrnují obchodní pohledávky ani obchodní závazky.

▼M13

15A. Účetní jednotka, která má peněžní položku, která je pohledávkou nebo závazkem ve vztahu k zahraniční jednotce popsané v odstavci 15, může být dceřinou společností skupiny. Účetní jednotka má například dvě dceřiné společnosti A a B. Dceřiná společnost B je zahraniční jednotkou. Dceřiná společnost A poskytne dceřiné společnosti B úvěr. Úvěr dceřiné společnosti A splatný dceřinou společností B je součástí čisté investice účetní jednotky do dceřiné společnosti B, jestliže její vypořádání není ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo. Totéž by platilo, kdyby dceřiná společnost A byla sama zahraniční jednotkou.

▼M5

Peněžní položky

16. Podstatnou charakteristikou peněžní položky je právo obdržet (nebo v případě závazku povinnost zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: penze a další zaměstnanecké požitky vyplácené 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) určitého počtu vlastních akcií organizace nebo určitého 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; rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

PŘEHLED PŘÍSTUPU POŽADOVANÉHO TÍMTO STANDARDEM

17. Při přípravě účetní závěrky každá organizace (samostatná organizace, organizace s zahraničními jednotkami – například mateřská organizace, nebo zahraniční jednotka – například pobočka nebo dceřiná společnost) stanoví svoji funkční měnu v souladu s odstavci 9 až 14. Organizace převede položky cizí měny do své funkční měny a vykazuje účinky takového převodu v souladu s odstavci 20 až 37 a 50.

18. Řada vykazujících organizací se skládá z většího počtu jednotlivých jednotek (například skupina se skládá z mateřské společnosti a jedné nebo několika dceřiných společností). Různé typy organizací (členů či nečlenů skupiny) může investovat do přidružených nebo společných podniků. Ty mohou mít také pobočky. Výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací spadajících do vykazující organizace musí být převedeny do měny, ve které vykazující organizace předkládá svoji účetní závěrku. Tento standard připouští u vykazující organizace jakoukoliv měnu (nebo měny) vykazování. Výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací v rámci vykazující organizace, jejíž funkční měna se liší od měny vykazování, se převádějí v souladu s odstavci 38 - 50.

19. Tento standard rovněž připouští, aby samostatná organizace připravující účetní závěrku nebo organizace připravující individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Konsolidované a individuální účetní závěrky* předkládaly své účetní závěrky v libovolné měně (nebo měnách). Jestliže se

▼M5

měna vykazování účetní závěrky organizace liší od funkční měny organizace, výsledky a finanční pozice se rovněž převádějí do měny vykazování v souladu s odstavci 38 - 50.

VYKAZOVÁNÍ TRANSAKCÍ ZAHRANIČNÍ JEDNOTKY VE FUNKČNÍ MĚNĚ

Prvotní zaúčtování

20. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřená v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně; zahrnuje transakce, které vznikají, když organizace:

(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 počátečním uznání ve funkční měně je transakce realizovaná v cizí měně zaúčtována tak, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým směnným 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 směnný kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

Vykazování k následným rozvahovým dnům

23. ***Ke každém rozvahovému dni:***

(a) ***peněžní položky v cizí měně se převedou za použití závěrkového kurzu;***

(b) ***nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, se převedou za použití směnného kurzu k datu transakce;***

a

(c) ***nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, se převedou za použití směnného kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato hodnota určena.***

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 které jsou zjištěny známky snížení hodnoty, je účetní hodnotou před započtením možných ztrát ze snížení hodnoty aktiv nebo zpětně získatelnou částkou, 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 částek:

(a) pořizovací cena nebo účetní hodnota převedená směnným kurzem platným ke dni určení předmětné částky (tj. směnný kurz platný k datu transakce u položky oceňované na základě historických cen);

a

(b) čistá realizovatelná hodnota nebo zpětně získatelná částka převedená směnným kurzem platným ke dni určení předmětné hodnoty (tj. směnný kurz platný k datu rozvahy).

Účinek tohoto srovnání může způsobit, že zjištěná ztráta ze snížení hodnoty ve funkční měně nebude v cizí měně zjištěna a naopak.

▼M5

26. Je-li k dispozici několik směnných kurzů, použije se ten směnný kurz, ve kterém by byl budoucí peněžní tok reprezentovaný transakcí nebo zůstatkem vypořádán, pokud by takový peněžní tok vzniknul ke dni ocenění. Jestliže dočasně chybí směnitelnost mezi dvěma měnami, použije se první směnný kurs, s jehož pomocí by mohl být přepočet proveden.

Uznání kurzových rozdílů

27. Jak je uvedeno v odstavci 3, IAS 39 se vztahuje na zajišťovací účetnictví položek v cizí měně. Aplikace zajišťovacího účetnictví vyžaduje od organizace, aby účtovala o některých kurzových rozdílech odlišně od řešení kurzových rozdílů, na které se vztahuje tento standard. IAS 39 například vyžaduje, aby kurzové rozdíly peněžních položek, které se kvalifikují jako zajišťovací nástroje při zajištění peněžních toků, byly prvotně vykazovány ve vlastním kapitálu v rozsahu, ve kterém je zajištění efektivní.

28. ***Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek podniku v kurzech odlišných od těch, se kterými byly převedeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách, jsou uznány jako zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. Výjimku tvoří případy popsané v odstavci 32.***

29. Jestliže z transakce v cizí měně vzniknou peněžní prostředky a nastane změna směnného 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 pozdějších účetních období, je kurzový rozdíl uznaný v každém období až do období vypořádání určen změnou směnných kurzů v průběhu jednotlivých období.

30. ***Pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován přímo do vlastního kapitálu, všechny komponenty související se směnnými kursy u těchto zisků a ztrát jsou účtovány také přímo do vlastního kapitálu. Naopak pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce účtován do výsledovky, všechny komponenty související se směnnými kursy u těchto zisků nebo ztrát jsou účtovány také do výsledovky.***

31. Jiné standardy vyžadují, aby byly některé zisky a ztráty vykázány přímo ve vlastním kapitálu. Například IAS 16 vyžaduje, aby byly některé zisky a ztráty vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení vykázány přímo ve vlastním kapitálu. Jestliže se takové aktivum oceňuje v cizí měně, odstavec 23(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 peněžních položek, které tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky (viz odstavec 15) se vykáží ve výsledovce individuální účetní závěrky vykazující jednotky nebo v individuálních účetních závěrkách jednotlivých zahraničních jednotek. V účetních závěrkách, které zahrnují zahraniční jednotky a vykazující jednotku (například konsolidované účetní závěrky v případech, kdy zahraniční jednotka je dceřinou společností), se kurzové rozdíly vykáží prvotně jako samostatná složka vlastního kapitálu a při pozbytí čisté investice se vykážou ve výsledovce v souladu s odstavcem 48.***

▼M13

33. Jestliže peněžní položka tvoří část čisté investice vykazující organizace do zahraniční jednotky a je uváděna ve funkční měně vykazující organizace, v souladu s odstavcem 28 vzniká v jednotlivých finančních výkazech (účetní závěrce) zahraniční jednotky kurzový rozdíl. Jestliže je taková položka uváděna ve funkční měně zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká v samostatných finančních výkazech (účetní závěrce) vykazující organizace kurzový rozdíl. Jestliže je taková položka uváděna v jiné měně, než je funkční měna buď vykazující organizace, anebo zahraniční jednotky, v souladu s odstavcem 28 vzniká v samostatných finančních výkazech (účetní závěrce) vykazující organizace a v jednotlivých finančních výkazech (účetní závěrce) zahraniční jednotky kurzový rozdíl. Takové kurzové rozdíly se reklasifikují na samostatnou komponentu vlastního kapitálu v účetní závěrce, která obsahuje zahraniční jednotku a vykazující organizaci (tj. v účetní závěrce, ve které je zahraniční jednotka konsolidována, poměrně konsolidována nebo účtována pomocí ekvivalenční metody).

▼M5

34. Jestliže organizace vede své účetní knihy a záznamy v jiné než své funkční měně, v době, kdy organizace připravuje svoji účetní závěrku, se všechny částky převedou do funkční měny organizace v souladu s odstavci 20 až 26. Tím vznikne shodná částka ve funkční měně, jaká by se objevila, kdyby položky byly původně zaznamenány ve funkční měně. Například peněžní položky se převedou do funkční měny pomocí uzávěr-

▼M5

kového kurzu, nepeněžní položky oceněné na základě historických cen se převedou pomocí směnného kurzu platného ke dni transakce, která vyústila v jejich uznání.

Změna funkční měny

35. ***Dojde-li ke změně funkční měny organizace, uplatňuje organizace procesy převodu platné pro novou funkční měnu prospektivně od data změny.***

36. Jak je uvedeno v odstavci 13, funkční měna organizace odráží příslušné transakce, události a podmínky, které jsou pro organizaci vhodné. V souladu s tím platí, že jakmile je funkční měna stanovena, tuto měnu lze měnit jen v případech, kdy dojde ke změně příslušných transakcí, událostí a podmínek. Například změna měny, která hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb, může vést ke změně funkční měny jednotky.

37. Účinek změny funkční měny je účtován prospektivně. Jinými slovy – organizace převede veškeré položky na novou funkční měnu pomocí převodního kurzu platného ke dni změny. Výsledné převedené částky nepeněžních položek jsou chápány jako jejich historické ceny. Kurzové rozdíly vznikající z převodu zahraničních jednotek dříve klasifikované ve vlastním kapitálu v souladu s odstavci 32 a 39(c) se nevykáží ve výsledovce, dokud nebude daná operace vyřazena.

POUŽITÍ JINÉ MĚNY VYKAZOVÁNÍ NEÍ FUNKČNÍ MĚNY

Převod do měny vykazování

38. Organizace může předkládat svoji účetní závěrku v cizí měně (nebo měnách). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny organizace, organizace převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování. Jestliže například skupina obsahuje jednotlivé organizace s různými funkčními měnami, výsledky a finanční pozice jednotlivých organizací jsou vyjádřeny ve společné měně, takže lze předložit konsolidovanou účetní závěrku.

39. ***Výsledky a finanční pozice organizace, jejíž funkční měna není měnou hyperinflační ekonomiky, budou převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:***

(a) ***aktiva a závazky pro všechny prezentované rozvahy (tj. včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu každé prezentované rozvahy;***

(b) ***výnosy a náklady jednotlivých výsledovek (tj. včetně srovnávacích) se převedou směnným kursem k datu transakce;***

a

(c) ***všechny výsledné kurzové rozdíly se vykáží jako samostatná položka vlastního kapitálu.***

40. Z praktických důvodů je často používán k převádění výnosových a nákladových položek kurz, který se přibližuje skutečným směnným kurzům k datu transakcí (například průměrný směnný kurz za období). Jestliže však směnný kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nevhodné.

41. Kurzové rozdíly uvedené v odstavci 39(c) vyplývají z:

(a) převádění výnosů a nákladů směnnými kurzy k datu transakcí a převádění aktiv a závazků závěrkovým kurzem. Takové kurzové rozdíly vznikají u výnosových a nákladových položek vykazovaných ve výsledovce a u položek vykazovaných přímo ve vlastním kapitálu.

(b) převodu počátečních čistých aktiv v uzávěrkovém kurzu, který se liší od předchozího uzávěrkového kurzu.

Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány ve výsledovce, neboť změny směnných kurzů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z činností jednotek. Jestliže se kurzové rozdíly vztahují k zahraniční jednotce, která je konsolidována, ale není ve výlučném vlastnictví, jsou kumulované kurzové rozdíly vznikající z převodu a přiřaditelné menšinovým podílům přiřazeny menšinovému podílu a vykázány jako součást menšinového podílu v konsolidované rozvaze.

42. ***Výsledky a finanční pozice organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, budou převedeny do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů:***

(a) ***všechny částky (tj. aktiva, závazky, položky vlastního kapitálu, výnosy a náklady, včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu nejnovější rozvahy s výjimkou případů, kdy***

▼M5

(b) ***částky se převedou do měny nehyperinflační ekonomiky, srovnávací částky jsou ty, které byly prezentovány jako částky běžného období v příslušné účetní závěrce za předchozí rok (tj. nejsou upraveny v souladu s následnými změnami cenové úrovně ani s následnými změnami směnného kurzu).***

43. ***Je-li funkční měna organizace měnou hyperinflační ekonomiky, organizace přepracuje 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 odstavec 42(b)). Když ekonomika přestane být hyperinflační a organizace přestane připravovat a prezentovat 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.***

Převod zahraniční jednotky

44. Na převod výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek se kromě odstavců 38 až 43 vztahují odstavce 45 až 47; výsledky a finanční pozice se převádějí do měny vykazování, takže cizí jednotku lze zahrnout do účetní závěrky vykazující organizace pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou.

45. Zahrnutí výsledků a finanční pozice zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující organizace se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiné společnosti (viz IAS 27 – *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a IAS 31 - *Účasti ve společných podnicích*). 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 organizaci zisk nebo ztrátu v důsledku kurzových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazující organizace takový kurzový rozdíl i nadále vykazován jako zisk nebo ztráta, nebo jestliže vzniká za podmínek popsaných v odstavci 32, je klasifikován jako vlastní kapitál až do vyřazení zahraniční jednotky.

46. Jestliže se účetní závěrka zahraniční jednotky zpracovává k datu odlišnému od data vykazující organizace, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu jako je datum účetní závěrky vykazující organizace. Pokud se tak neděje, IAS 27 umožňuje používat různá data zpracování výkazů 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 směnným kurzem k rozvahovému dni zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn směnných kurzů jsou provedeny úpravy až k rozvahovému dni vykazující organizace v souladu s IAS 27. Stejný přístup se používá při aplikaci ekvivalenční metody na přidružené a společné podniky a při použití poměrné konsolidace na společné podniky v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31.

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.***

Pozbytí zahraniční jednotky

48. ***Při pozbytí zahraniční jednotky musí být kumulativní částka kurzových rozdílů, která byla odložena jako samostatná složka vlastního kapitálu vztahující se k dané zahraniční jednotce, uznána ve výsledovce ve stejném období, ve kterém je vykázán zisk nebo ztráta z pozbytí.***

49. Organizace může pozbýt svůj podíl v zahraniční jednotce prodejem, likvidací, splacením základního kapitálu nebo vzdáním se celé jednotky či její části. Výplata dividendy tvoří část pozbytí pouze v případech, když představuje náhradu původní investice – například pokud je dividenda vyplácena ze zisků dosažených před pořízením. V případě částečného pozbytí je do zisku či ztráty zahrnuta pouze poměrná část příslušných kumulovaných kurzových rozdílů. Snížení účetní hodnoty zahraniční jednotky nepředstavuje částečné pozbytí. V souladu s tím žádná část kurzového zisku či ztráty odložená ve vlastním kapitálu není v okamžiku snížení uznána ve výsledovce.

▼M5

DAŇOVÉ ÚČINKY VŠECH KURZOVÝCH ROZDÍLŮ

50. Zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kurzových rozdílů vznikající z převodu výsledků a finanční pozice organizace (včetně zahraničních jednotek) do jiné měny mohou mít daňové účinky. Na tyto daňové účinky se vztahuje IAS 12 *Daně ze zisku*.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

51. ***V případě skupin se odkazy k „funkční měně" uvedené v odstavcích 53 a 55 až 57 vztahují k funkční měně mateřské společnosti.***

52. ***Organizace zveřejňuje:***

(a) ***částku kurzových rozdílů vykázanou ve výsledovce s výjimkou případů, které vznikají u finančních nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou účtovaných výsledkově v souladu s IAS 39;***

a

(b) ***čisté kurzové rozdíly klasifikované jako samostatná část vlastního kapitálu a porovnání výše těchto kurzových rozdílů na začátku a konci období.***

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 vykazující organizace nebo podstatných zahraničních jednotek, musí být tento fakt zveřejněn spolu se zveřejněním důvodu změny funkční měny.***

55. ***Jestliže organizace předkládá účetní závěrku v měně, která se liší od její funkční měny, popíše 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. Organizace v některých případech předkládá účetní závěrku nebo jiné finanční informace v jiné než své funkční měně, aniž by splňovala požadavky odstavce 55. Organizace může například převést do jiné měny pouze vybrané položky účetní závěrky. Nebo organizace, jejíž funkční měna není měnou v hyperinflační ekonomice, může převést účetní závěrku do jiné měny převodem všech položek s použitím posledního závěrkového směnného kurzu. Tyto převody nejsou v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a je třeba provést zveřejnění uvedené v odstavci 57.

57. ***Jestliže organizace 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 finančního vykazování;***

(b) ***musí být zveřejněna měna, v níž jsou uvedeny doplňkové informace;***

a

(c) ***musí být zveřejněna funkční měna organizace a způsob převodu použitý ke stanovení uvedených doplňkových informací.***

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHOD

58. ***Organizace použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

▼M13

58A. *Čistá investice do zahraniční jednotky* (Změna IAS 21), vydaná v prosinci 2005, doplnila odstavec 15A a změnila odstavec 33. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční účetní období začínající 1. ledna 2006 nebo později. Doporučuje se i dřívější používání.

▼M5

59. ***Organizace 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, organizace 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 organi-***

▼M5

zace a ne jako aktiva a závazky zahraniční jednotky. Goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou již vyjádřeny ve funkční měně organizace nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím směnného kurzu k datu akvizice.

60. ***Všechny ostatní změny plynoucí z aplikace tohoto standardu musí být zaúčtovány v souladu s požadavky IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.***

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

61. Tento standard nahrazuje IAS 21 - *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (revidován v roce 1993).

62. Tento standard nahrazuje následující 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*.

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude organizace aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. V IAS 7 *Výkazy peněžních toků* byly odstavce 25 a 26 změněny na následující znění:

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

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

A2. IAS 12 *Daně ze zisku* se mění následovně:

Odstavec 1 úvodu (nyní číslovaný odstavec IN 2) byl změněn na následující znění:

IN2. …

Navíc existují i další přechodné rozdíly, které nejsou časovými rozdíly, například takové přechodné rozdíly, které vznikají, když:

(a) nepeněžní aktiva a závazky organizace jsou oceněny ve funkční měně, ale zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy základ daně nepeněžních aktiv a závazků) se stanoví v jiné měně;

(b) …

Odstavce 41 a 62 byly změněny na následující znění:

41. Nepeněžní aktiva a závazky organizace se oceňují ve funkční měně organizace (viz IAS 21 - *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanovena v jiné měně, změny ve směnných kurzech způsobují přechodné rozdíly, které mají za následek vykazovaný odložený daňový závazek nebo (podle odstavce 24) aktivum. Výsledná odložená daň je vykázána ve výsledovce (viz odstavec 58).

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

…

(c) kursové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*);

a

…

A3. IAS 29 *Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách* byl změněn následovně:

Odstavec 1 byl změněn na následující znění:

1. ***Tento standard se vztahuje na individuální účetní závěrky, včetně konsolidovaných účetních závěrek každé organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky.***

Odstavec 8 byl změněn na následující znění:

8. ***Účetní závěrka organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky, at' už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Odpovídající údaje za předchozí období požadovaná IAS 1 - prezentace účetní závěrky a každá informace s ohledem na dřívější období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn (ve znění revidovaném v roce 2003).***

Odstavec 17 byl změněn na následující znění:

17. Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které je přepočet pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. Za těchto okolností může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kurzu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.

Odstavec 23 byl zrušen.

Odstavec 31 byl změněn na následující znění:

▼M5

31. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zaúčtovány v souladu s odstavci 27 a 28.

Odstavec 34 byl změněn na následující znění:

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 srovnávací účetní závěrky jsou zveřejňovány zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (ve znění revidovaném v roce 2003).

Odstavec 39 byl změněn na následující znění:

39. ***Zveřejňují se následující informace:***

(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 k rozvahovému dni;***

…

A4. [Změny nevztahující se holým standardům]

A5. [Změny nevztahující se holým standardům]

A6. V IAS 38 *Nehmotná aktiva* se mění odstavec 107 na následující znění:

107. ***V účetní závěrce se zveřejňují následující informace pro každou třídu nehmotných aktiv, s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:***

…

(e) ***porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:***

…

(vii) ***čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do měny vykazování, včetně převodu informací zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující organizace;***

a

…

A7. V IAS 41 – *Zemědělství* byl odstavec 50 změněn na následující znění:

50. ***Organizace vykazuje příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Tyto informace musí obsahovat:***

…

(f) ***čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu informací zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující organizace;***

a

…

A8. SIC-7 *Zavedení Euro* byl změněn následovně:

Odstavec 4 byl změněn na následující znění:

4. To zejména znamená:

(a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, budou i nadále převáděny do funkční měny závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by podnik pokračoval v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se zajištěním kurzového rizika v budoucích transakcích.

(b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních jednotek musí být i nadále klasifikovány jako vlastní kapitál a musí být uznány jako výnos nebo náklad pouze při pozbytí čisté investice v zahraniční jednotce.

…

Stanovení data účinnosti bylo změněno na následující znění:

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼M5

A9. IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a související dokumenty byly změněny následovně:

V příloze B byly přidány odstavce B1A a B1B:

B1A Organizace nemusí aplikovat IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwillu vznikajících v kombinaci podniků, ke které došlo před datem přechodu k používání IFRS. Jestliže organizace neaplikuje IAS 21 na tyto úpravy reálné hodnoty a goodwillu retrospektivně, je povinna jednat s jimi jako s aktivy a závazky organizace spíše než jako s aktivy a závazky pořízené jednotky. Uvedený goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou proto již vyjádřeny ve funkční měně organizace, nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím směnného kurzu použitého podle předchozích zásad GAAP.

B1B Organizace může aplikovat IAS 21 retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwill vznikající:

(a) u všech podnikových kombinací, ke kterým došlo před datem přechodu na IFRS;

nebo

(b) u všech podnikových kombinací, u kterých se organizace rozhodne přepracovat a znovu zveřejnit informace v souladu se IAS 22, jak je povoleno odstavcem B1 uvedeným výše.

▼M3

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 3

Podnikové kombinace

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-13
Identifikace podnikové kombinace	4-9
Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou	10-13
Účetní metoda	14-15
Aplikace metody koupě	16-65
Identifikace nabyvatele	17-23
Pořizovací náklad podnikové kombinace	24-35
Úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněné budoucími událostmi	32-35
Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky	36-60
Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného	41-44
Nehmotná aktiva nabývaného podniku	45-46
Podmíněné závazky nabývaného	47-50
Goodwill	51-55
Přebytek nabyvatelova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace	56-57
Podniková kombinace realizovaná po etapách	58-60
Prozatímně stanovené počáteční účtování	61-65
Úpravy po dokončení počátečního účtování	63-64
Uznání odložených daňových pohledávek po ukončení počátečního účtování	65
Zveřejňování	66-77
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	78-85
Dříve uznaný goodwill	79-80
Dříve uznaný záporný goodwill	81
Dříve uznaná nehmotná aktiva	82

▼M3

Investice účtované ekvivalenční metodou	83-84
Omezená zpětná aplikace	85
Zrušení platnosti jiných dokumentů	86-87

ÚČEL

1. Účelem tohoto IFRS je stanovení požadavků na účetní výkaznictví tehdy, když jednotka provádí *podnikovou kombinaci*. Standard zejména stanovuje, že všechny podnikové kombinace by se měly účtovat metodou koupě. To znamená, že nabyvatel uznává identifikovatelná aktiva, závazky a *podmíněné závazky* nabývaného podniku v jejich *reálných hodnotách* ke *datu akvizice* a zároveň vykazuje *goodwill*, který se následně namísto odepisování testuje na snížení hodnoty.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotky jsou povinny aplikovat tento IFRS na účtování všech podnikových kombinací s výjimkou situace popsané ve 3. odstavci.

3. Předmětem tohoto IFRS nejsou:

   (a) Podnikové kombinace, při nichž dochází ke spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků za účelem vytvoření *joint venture*.

   (b) *Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.*

   (c) Podnikové kombinace mezi dvěma nebo více *vzájemnými účetními jednotkami*.

   (d) Podnikové kombinace, při nichž dochází pouhým kontraktem ke spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků za účelem vytvoření jedné *vykazující jednotky*, aniž by došlo k získání vlastnického podílu (například kombinace, při nichž dochází ke spojení různých účetních jednotek pouhým kontraktem za účelem vytvoření duálně kotované společnosti).

Identifikace podnikové kombinace

4. Podniková kombinace je spojení samostatných účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky. Výsledkem téměř všech podnikových kombinací je to, že jedna účetní jednotka, označovaná jako nabyvatel, získává *kontrolu* nad jedním nebo více podniky, označovanými jako nabývané podniky. Získá-li účetní jednotka kontrolu nad jednou nebo více jinými účetními jednotkami, které nejsou podniky, spojení těchto jednotek není podnikovou kombinací. Když účetní jednotka získá skupinu aktiv nebo čistých aktiv, které netvoří podnik, rozdělí pořizovací náklady takové skupiny na jednotlivá identifikovatelná aktiva a závazky ve skupině na základě jejich relativních reálných hodnot k datu akvizice.

5. Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových a dalších důvodů. Ty mohou spočívat v tom, že jednotka koupí podíl na vlastním kapitálu jiné účetní jednotky, veškerá čistá aktiva jiné účetní jednotky, převezme závazky jiné účetní jednotky nebo koupí některá čistá aktiva jiné jednotky, která společně tvoří jeden nebo více podniků. To lze realizovat vydáním nástrojů vlastního kapitálu, převodem hotovosti, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv nebo kombinací výše uvedeného. Transakce může být mezi akcionáři kombinujících účetních jednotek nebo mezi jednou účetní jednotkou a akcionáři jiné účetní jednotky. Může zahrnovat založení nové účetní jednotky, jež bude kontrolovat kombinující účetní jednotky nebo převáděná čistá aktiva nebo restrukturalizaci jedné nebo více kombinujících jednotek.

6. Podniková kombinace může vyústit ve vztah mateřského a dceřiného podniku, ve kterém je nabyvatel *mateřským* podnikem a nabývaný je *dceřiným* podnikem nabyvatele. Za takovýchto okolností nabyvatel aplikuje tento IFRS na svou konsolidovanou účetní závěrku. Svůj podíl na nabytém podniku zahrne do individuální účetní závěrky jako investici do dceřiného podniku (viz IAS 27 - *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*).

7. Vedle koupě podílů na vlastním kapitálu jiné jednotky je podnikovou kombinací i koupě čistých aktiv jiné účetní jednotky včetně příslušného goodwillu. Taková kombinace nevede ke vztahu mateřský podnik – dceřiný podnik.

8. Do definice podnikové kombinace, a tím i do předmětu tohoto IFRS spadají takové podnikové kombinace, v nichž jedna účetní jednotka získá kontrolu nad jinou jednotkou, ale datum získání kontroly (tj. datum akvizice) se neshoduje s datem nebo daty získání vlastnické účasti (tj. *datum*

▼M3

nebo data směny). Tato situace může například vzniknout, když podnik uzavře s některými svými investory dohodu o zpětném odkupu svých akcií a v důsledku toho dojde ke změně kontroly nad tímto podnikem.

9. Tento IFRS se nezabývá účtováním spoluvlastníků o jejich účastech ve společných podnicích (viz IAS 31 *Účasti ve společných podnicích*).

Podnikové kombinace mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou

10. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky kontrolované v podstatě stejnou stranou nebo stranami jak před, tak i po podnikové kombinaci, a tato kontrola není dočasná.

11. Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních vztahů disponuje celkovou mocí řídit finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky tak, aby z jejích činností získávala užitek. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto IFRS, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje v důsledku smluvních vztahů neměnnou celkovou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitky, a tato celková moc není dočasná.

12. Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednají společně na základě smluvních vztahů, 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 součástmi stejné konsolidované účetní závěrky.

13. Rozsah *menšinových podílů* v každé z kombinujících účetních jednotek před 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 skupiny v souladu s IAS 27, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

ÚČETNÍ METODA

14. **Všechny podnikové kombinace se účtují metodou koupě.**

15. Metoda koupě pohlíží na podnikovou kombinaci z pohledu kombinující účetní jednotky, která je identifikována jako nabyvatel. Nabyvatel kupuje čistá aktiva a vykazuje nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky včetně těch, které nabývaný dříve nevykazoval. Ocenění nabyvatelových aktiv a závazků není ovlivněno transakcí, stejně jako jakákoli dodatečná aktiva nebo závazky nabyvatele vykázané v důsledku transakce, neboť tyto nejsou předmětem transakce.

APLIKACE METODY KOUPĚ

16. Aplikace metody koupě spočívá v následujících krocích:

(a) identifikace nabyvatele;

(b) stanovení pořizovacího nákladu podnikové kombinace

a

(c) alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazkům k datu akvizice.

Identifikace nabyvatele

17. **Nabyvatel musí být identifikován ve všech podnikových kombinacích. Nabyvatel je tou kombinující účetní jednotkou, která získává kontrolu nad ostatními kombinujícími účetními jednotkami nebo podniky.**

18. Vzhledem k tomu, že metoda koupě pohlíží na podnikovou kombinaci z pohledu nabyvatele, předpokládá, že jednu ze stran transakce je možné identifikovat jako nabyvatele.

19. Kontrola představuje moc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností. Předpokládá se, že kombinující jednotka získá kontrolu nad jinou kombinující jednotkou, pokud získá nadpoloviční většinu hlasovacích práv v této jiné účetní jednotce, pokud nelze dokázat, že takovéto vlastnictví nepředstavuje kontrolu. I kdyby jedna z kombinujících účetních jednotek nezískala nadpoloviční většinu hlasovacích práv v jiné kombinující účetní jednotce, může získat kontrolu nad druhou účetní jednotkou, jestliže v důsledku kombinace získá:

▼M3

(a) moc nad nadpoloviční většinou hlasovacích práv v druhé účetní jednotce na základě dohody s ostatními investory

nebo

(b) moc ovládat finanční a provozní politiky druhé účetní jednotky na základě stanov nebo dohody

nebo

(c) moc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky

nebo

(d) moc uplatnit většinu hlasů na zasedáních představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhé účetní jednotky.

20. Ačkoli někdy může být obtížné určit nabyvatele, vyskytují se obvykle náznaky, že nabyvatel existuje. Například:

(a) jestliže je reálná hodnota jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně vyšší než reálná hodnota druhé kombinující účetní jednotky, účetní jednotka s vyšší reálnou hodnotou je pravděpodobně nabyvatelem;

(b) jestliže se podniková kombinace realizuje na základě výměny nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacími právy za finanční prostředky nebo jiná aktiva, jednotka, která vydává finanční prostředky nebo jiná aktiva, je pravděpodobně nabyvatelem

a

(c) jestliže v důsledku podnikové kombinace management jedné z kombinujících účetních jednotek dominuje sestavování manažerského týmu výsledné kombinované účetní jednotky, účetní jednotka, jejíž management je schopen takové dominance, je pravděpodobně nabyvatelem.

21. V podnikové kombinaci realizované na základě směny podílů na vlastním kapitálu, účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu, je obvykle nabyvatelem. Nicméně při stanovení, která z kombinujících jednotek má moc řídit finanční a provozní politiky druhé účetní jednotky (nebo jednotek) s cílem získat užitky z jejích (nebo jejich) činností, je nutné zvážit veškerá relevantní fakta a okolnosti. U některých podnikových kombinací, obvykle označovaných jako zpětné akvizice, je nabyvatelem ta účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotka je nabývaným podnikem. O takový případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne na převzetí menší veřejně obchodovatelnou účetní jednotkou s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli právně se bude považovat vaydávající veřejně obchodovatelná účetní jednotka za mateřskou a veřejně neobchodovatelná účetní jednotka za dceřinou společnost, dceřiná společnost (v právním smyslu) se stane nabyvatelem, pokud disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky mateřské společnosti (v právním smyslu) tak, aby získal užitky z jejích činností. Obvykle je nabyvatelem větší účetní jednotka, avšak fakta a okolnosti související s kombinací někdy naznačují, že menší jednotka nabývá větší jednotku. Pokyny k účtování zpětných akvizic jsou uvedeny v odstavcích B1-B15 přílohy B.

22. Pokud dojde k vytvoření nové účetní jednotky, která vydá nástroje vlastního kapitálu, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před kombinací, musí být identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů.

23. Podobně, jestliže zahrnuje podniková kombinace více než dvě kombinující účetní jednotky, je jedna z kombinujících účetních jednotek, která existovala před kombinací, identifikována jako nabyvatel na základě dostupných důkazů. Identifikace nabyvatele v takovýchto případech bude mimo jiné brát v úvahu také to, která z kombinujících účetních jednotek zahájila kombinaci, a zda aktiva resp. výnosy jedné z kombinujících účetních jednotek výrazně překračují aktiva resp. výnosy ostatních účetních jednotek.

Pořizovací náklad podnikové kombinace

24. **Nabyvatel stanoví výši pořizovacího nákladu podnikové kombinace jako úhrn:**

(a) **reálných hodnot k datu směny předaných aktiv, vzniklých nebo převzatých závazků a vydaných nástrojů vlastního kapitálu, které nabyvatel směňuje za kontrolu nad nabývaným;**

a

(b) **veškerých nákladů přímo přiřaditelných podnikové kombinaci.**

▼M3

25. Datum akvizice je datum, kdy nabyvatel fakticky získá kontrolu nad nabývaným. Pokud k tomu dojde během jediné směnné transakce, datum směny se shoduje s datem akvizice. Podniková kombinace však může zahrnovat více než jednu směnu, například tehdy, když se realizuje po etapách v několika po sobě jdoucích nákupech akcií. Když toto nastane:

(a) pořizovací náklad podnikové kombinace je součtem nákladů na jednotlivé transakce;

a

(b) datum směny je datem každé směnné transakce (tj. datum, kdy je každá jednotlivá investice vykázána v účetních výkazech nabyvatele), zatímco datum akvizice je datum, kdy nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným.

26. Nabyvatelem předaná aktiva a závazky jemu vzniklé nebo jím převzaté výměnou za kontrolu nad nabývaným se musí na základě odstavce 24 ocenit v jejich reálných hodnotách ke dni směny. Proto, když se odloží vypořádání pořizovacího nákladu podnikové kombinace nebo jeho části, reálná hodnota odložené složky bude stanovena pomocí diskontování dlužných částek na jejich současnou hodnotu k datu směny s tím, že se vezme v úvahu jakákoli prémie nebo diskont, které pravděpodobně vzniknou při vypořádání.

27. Uveřejněná cena kótovaného nástroje vlastního kapitálu k datu směny poskytuje nejlepší důkaz o reálné hodnotě nástroje a až na vzácné okolnosti se použije. Jiné důkazy a oceňovací metody se vezmou v úvahu pouze v těch vzácných případech, kdy nabyvatel bude moci dokázat, že zveřejněná cena ke dni směny je nespolehlivým ukazatelem reálné hodnoty a že jiné důkazy a oceňovací metody poskytují spolehlivější měřítko reálné hodnoty nástroje vlastního kapitálu. Uveřejněná cena k datu směny je nespolehlivým ukazatelem pouze tehdy, když byla ovlivněna omezeností daného trhu. Pokud je zveřejněná cena ke dni směny nespolehlivým ukazatelem nebo jestliže zveřejněná cena neexistuje pro nástroje vlastního kapitálu vydané nabyvatelem, reálná cena těchto nástrojů by mohla například být stanovena odkazem na jejich poměrný podíl na reálné hodnotě nabyvatele nebo odkazem na poměrý podíl na reálné hodnotě nabývaného podle toho, co je zřetelnější. Reálná hodnota peněžních aktiv předaných držitelům vlastního kapitálu nabývaného stanovená ke dni směny jako alternativa k nástrojům vlastního kapitálu může také poskytnout průkaznou informaci o celkové reálné hodnotě předané nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. V každém případě budou vzaty v úvahu veškeré aspekty kombinace včetně významných faktorů ovlivňujících jednání. Další pokyny pro stanovení reálné hodnoty nástrojů vlastního kapitálu jsou uvedeny v IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*.

28. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Budoucí ztráty nebo jiné náklady, které se očekávají v důsledku kombinace, nejsou závazky vzniklé nebo převzaté nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem, a proto nejsou součástí pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

29. Pořizovací náklad podnikové kombinace zahrnuje veškeré náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci jako jsou například profesní poplatky placené účetním, právním poradcům, znalcům pro oceňování a jiným konzultantům, kteří provádějí kombinaci. Všeobecné správní náklady, včetně nákladů na chod akvizičního oddělení a dalších nákladů, které nemohou být přímo přiřazeny konkrétní účtované kombinaci, nejsou zahrnovány do pořizovacího nákladu kombinace. Jsou vykázány jako náklad období, v němž jsou vynaloženy.

30. Náklad na vyjednání a vystavení finančních závazků je spíše nedílnou součástí transakce spočívající ve vystavení závazku i tehdy, když se závazky vystaví pro realizaci podnikové kombinace, než nákladem přímo přiřaditelným ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. V souladu s IAS 39 budou takovéto náklady zahrnuty do počátečního ocenění závazku.

31. Podobně, náklady na vystavení nástrojů vlastního kapitálu jsou spíše nedílnou součástí transakce spočívající ve vystavení vlastního kapitálu i tehdy, když se nástroje vlastního kapitálu vystaví pro realizaci podnikové kombinace, než náklady přímo přiřaditelné ke kombinaci. Proto jednotky nezahrnou takovéto náklady do pořizovacího nákladu podnikové kombinace. Podle IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace*, takovéto náklady snižují výnosy z vystavení vlastního kapitálu.

▼M3

Úpravy pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněné budoucími událostmi

32. **Jestliže smlouva o podnikové kombinaci připouští úpravu pořizovacího nákladu podnikové kombinace podmíněnou budoucí událostí, nabyvatel zahrne částku takovéto úpravy do pořizovacího nákladu podnikové kombinace ke dni akvizice, jestliže je úprava pravděpodobná a jestliže ji lze spolehlivě ocenit.**

33. Smlouva o podnikové kombinaci může připustit úpravy pořizovacího nákladu 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 vystavených nástrojů. Obvykle je možné odhadnout částku takovéto úpravy v momentě počátečního 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 náklad podnikové kombinace bude odpovídajícím způsobem upraven.

34. Pokud však dohoda o podnikové kombinaci připouští takovouto úpravu, tato úprava není zahrnuta do pořizovacího nákladu podnikové kombinace při jejím počátečním zachycení tehdy, jestliže 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 pojímána jako úprava pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

35. Za některých okolností se může požadovat, aby nabyvatel uhradil následně prodávajícímu kompenzaci snížení hodnoty předaných aktiv, vystavených nástrojů vlastního kapitálu nebo závazků vzniklých nebo převzatých nabyvatelem výměnou za kontrolu nad nabývaným podnikem. Taková situace například nastane tehdy, když nabyvatel garantuje tržní cenu nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhu vystavených v rámci pořizovacího nákladu podnikové kombinace a je vznesen požadavek, aby vydal dodatečné nástroje vlastního kapitálu nebo dluhu s cílem obnovit původně stanovenou částku. V takovýchto případech se nevykazuje žádné zvýšení pořizovacího nákladu podnikové kombinace. U nástrojů vlastního kapitálu je reálná hodnota dodatečné platby kompenzována stejným snížením hodnoty přiřazené původně vystaveným nástrojům. U dluhových nástrojů se dodatečná platba považuje za snížení prémie nebo zvýšení diskontu původní emise.

Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace na nabytá aktiva a převzaté závazky a podmíněné závazky

36. **K datu akvizice nabyvatel alokuje pořizovací náklad podnikové kombinace tím, že vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, které budou vyhovovat kritériím pro uznání aktiv v odstavci 37, a to v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimkou budou dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), klasifikované jako držené za účelem prodeje podle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti, které budou vykázány v reálné hodnotě mínus náklady na prodej. Veškeré rozdíly mezi pořizovacím nákladem podnikové kombinace a podílem nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazcích a podmíněných závazcích takto uznaných budou zaúčtovány podle odstavců 51-57.**

37. **Nabyvatel zvlášť vykáže identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného ke dni akvizice pouze pokud budou vyhovovat následujícím kritériím k tomuto datu:**

(a) **v případě jiného než nehmotného aktiva je pravděpodobné, že veškeré související budoucí ekonomické přínosy budou plynout nabyvateli, a jeho reálnou hodnotu bude možné spolehlivě stanovit;**

(b) **v případě jiného než podmíněného závazku je pravděpodobné, že pro vyrovnání závazku bude požadován odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, a je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu;**

(c) **v případě nehmotného aktiva nebo podmíněného závazku může být jejich hodnota spolehlivě stanovena.**

38. Výsledovka nabyvatele obsahuje zisky a ztráty nabývaného od data akvizice zahrnutím výnosů a nákladů nabývaného vztažených k pořizovacímu nákladu podnikové kombinace z hlediska nabyvatele. Například náklad na odpis zahrnutý po datu akvizice ve výsledovce nabyvatele, vztahující se k odepisovatelným aktivům nabývaného, bude vycházet z reálných hodnot těchto odepisovatelných aktiv k datu akvizice, tj. jejich ceně pro nabyvatele.

▼M3

39. Metoda koupě se aplikuje od data akvizice, což je datum, k němuž nabyvatel ve skutečnosti získává kontrolu nad nabývaným. Vzhledem k tomu, že kontrola je představována mocí řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku za účelem získání užitků z jeho aktivit, není nutné, aby se transakce z právního hlediska dokončila předtím, než nabyvatel získá kontrolu. Veškerá relevantní fakta a okolnosti vztahující se k podnikové kombinaci je nutné vzít v úvahu při stanovování toho, kdy nabyvatel získal kontrolu.

40. Vzhledem k tomu, že nabyvatel vykazuje identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, jenž vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37, v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice, jakýkoli menšinový podíl v nabývaném podniku se stanoví menšinovým poměrem na čisté reálné hodnotě těchto položek. Odstavce B16 a B17 přílohy B poskytují návod pro stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace.

Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného

41. V souladu s odstavcem 36 vykáže nabyvatel zvlášť v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace pouze ta identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, které existovaly k datu akvizice a vyhovují kritériím pro uznání v odstavci 37. Proto:

(a) nabyvatel vykáže závazky z ukončení nebo omezení aktivit nabývaného v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace pouze tehdy, jestliže má nabývaný k datu akvizice existující závazek z restrukturalizace uznaný v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*;

a

(b) při alokaci pořizovacího nákladu kombinace nabyvatel nevykáže závazky z budoucích ztrát ani jiné náklady očekávané v důsledku podnikové kombinace.

42. Platba, k níž se jednotka smluvně zavázala, například ve vztahu ke svým zaměstnancům nebo dodavatelům, pro případ, že bude převzata v podnikové kombinaci, je současnou povinností jednotky, jež se považuje za podmíněný závazek, dokud nebude pravděpodobné, že se podniková kombinace uskuteční. Smluvní povinnost se vykazuje jako závazek touto jednotkou v souladu s IAS 37 tehdy, když se podniková kombinace stane pravděpodobnou a závazek se může spolehlivě ocenit. Proto, když se podniková kombinace uskuteční, tento závazek nabývaného podniku vykáže nabyvatel v rámci alokace nákladu na kombinaci.

43. Plán restrukturalizace nabývaného, jehož realizace je podmíněna tím, že bude koupen v podnikové kombinaci, není bezprostředně před podnikovou kombinací současným závazkem nabývaného. Stejně tak není podmíněným závazkem nabývaného bezprostředně před kombinací, neboť není možnou povinností vyplývající z minulé události, jejíž existence bude potvrzena pouze vyskytnutím se nebo nevyskytnutím se jedné nebo více nejistých budoucích událostí, které nebudou zcela pod kontrolou nabývaného. Proto nabyvatel nevykáže závazek z takovýchto plánů restrukturalizace v rámci alokace pořizovacího nákladu kombinace.

44. Identifikovatelná aktiva a pasiva, která jsou uznána v souladu s odstavcem 36, zahrnují veškerá aktiva a pasiva nabývaného, která nabyvatel kupuje nebo přebírá, včetně veškerých jeho finančních aktiv a finančních pasiv. Patří sem také aktiva a pasiva, která nebyla dříve vykázána v účetních závěrkách nabývaného, například proto, že nevyhovovala podmínkám vykázání před akvizicí. Například daňová výhoda vyplývající z daňových ztrát nabývaného, kterou nabývaný nevykázal před podnikovou kombinací, vyhovuje tomu, aby mohla být uznána za identifikovatelné aktivum v souladu s odstavcem 36, jestliže je pravděpodobné, že nabyvatel bude mít budoucí zdanitelné zisky, proti nimž může být aplikována nevykázaná daňová výhoda.

Nehmotná aktiva nabývaného podniku

45. V souladu s odstavcem 37 vykáže nabyvatel zvlášť nehmotné aktivum nabývaného ke dni akvizice pouze tehdy, jestliže vyhovuje definici nehmotného aktiva v IAS 38 *Nehmotná aktiva* a jeho reálnou hodnotu je možno spolehlivě určit. Toto znamená, že nabyvatel vykáže jako aktivum odděleně od goodwillu probíhající projekt výzkumu a vývoje nabývaného podniku, jestliže projekt vyhovuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu je možné spolehlivě určit. IAS 38 obsahuje pravidla pro stanovení toho, zda je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci.

▼M3

46. Nepeněžní aktivum, jenž nemá hmotnou podstatu, musí být identifikovatelné na to, aby vyhovovalo definici nehmotného aktiva. V souladu s IAS 38 splňuje aktivum kritérium identifikovatelnosti v definici nehmotného aktiva pouze tehdy, jestliže:

(a) je oddělitelné, tj. schopné oddělit se od jednotky a být prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno, a to buď individuálně nebo společně se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo pasivem,

nebo

(b) vyplývá se smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od jednotky nebo od jiných práv a závazků.

Podmíněné závazky nabývaného

47. Odstavec 37 uvádí, že nabyvatel vykazuje zvlášť podmíněný závazek nabývaného podniku v rámci alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace pouze tehdy, jestliže je možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. Pokud není možné stanovit spolehlivě jeho reálnou hodnotu:

(a) bude to mít dopad na částku vykázanou jako goodwill nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56;

a

(b) nabyvatel zveřejní informace o tomto podmíněném závazku, jehož zveřejnění požaduje IAS 37.

V odstavci B16(I) přílohy B jsou pokyny pro stanovení reálné hodnoty podmíněného závazku.

48. **Po jejich počátečním vykázání ocení nabyvatel podmíněné závazky, které jsou vykázané odděleně v souladu s odstavcem 36 ve vyšší z následujících částek:**

(a) **Částka, která by se vykázala podle IAS 37;**

a

(b) **Částka původně vykázaná mínus kumulativní odpisy (pokud je to vhodné) vykázané v souladu s IAS 18 Výnosy.**

49. Požadavek odstavce 48 neplatí pro kontrakty zaúčtované podle IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*. Úvěrové přísliby vyňaté z působnosti IAS 39, jenž neslibují, že poskytnou úvěry za úrokové sazby nižší, než jsou průměrné tržní ceny, se zaúčtují jako podmíněné závazky nabývaného podniku, jestliže ke dni akvizice není pravděpodobné, že bude požadován odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pro vypořádání závazku, nebo pokud není možné stanovit dostatečně spolehlivě částku závazku. Takovýto úvěrový příslib je podle odstavce 37 vykázán odděleně v rámci alokace nákladu na kombinaci pouze tehdy, je-li možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu.

50. Podmíněné závazky vykázané odděleně v rámci alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace jsou vyloučené z působnosti IAS 37. Nabyvatel však zveřejní pro tyto podmíněné závazky informace, jejichž zveřejnění je požadováno na základě IAS 37 pro každou kategorii rezerv.

Goodwill

51. **Ke dni akvizice je nabyvatel povinen:**

(a) **vykázat goodwill získaný v podnikové kombinaci jako aktivum;**

a

(b) **na počátku ocenit goodwill pořizovacím nákladem, což je přebytek pořizovacího nákladu podnikové kombinace nad nabyvatelovým podílem na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků vykázaných v souladu s odstavcem 36.**

52. Goodwill získaný v podnikové kombinaci reprezentuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a odděleně vykázána.

53. V rozsahu, ve kterém identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku nevyhovují kritériím v odstavci 37 pro oddělené výkaznictví k datu akvizice, bude existovat vliv na částku vykázanou jako goodwill (nebo zaúčtovanou v souladu s odstavcem 56). To je proto, že goodwill je oceněný jako zbytkový pořizovací náklad podnikové kombinace po vykázání identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného.

54. **Po počátečním uznání ocení nabyvatel goodwill získaný v podnikové kombinaci pořizovacím nákladem sníženým o veškeré akumulované ztráty ze snížení hodnoty.**

▼M3

55. Goodwill získaný v podnikové kombinaci se neodepisuje. Místo toho ho nabyvatel testuje na snížení hodnoty jednou za rok nebo častěji, pokud události nebo změny okolností naznačují, že by se jeho hodnota mohla snížit, v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv.*

Přebytek nabyvatelova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace

56. **Pokud podíl nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných aktiv vykázaných v souladu s odstavcem 36 je vyšší než pořizovací náklad podnikové kombinace, nabyvatel je povinen:**

(a) **přehodnotit identifikaci a ocenění identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného a ocenění pořizovacího nákladu podnikové kombinace;**

a

(b) **okamžitě vykázat v zisku nebo ztrátě veškerý přebytek zbývající po tomto opětovném posouzení.**

57. Zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 by se měl skládat z jedné nebo více následujících složek:

(a) Chyby v ocenění reálnou hodnotou buď pořizovacího nákladu podnikové kombinace nebo identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného. Možné budoucí náklady vznikající ve vztahu k nabývanému, které se správně neprojevily v reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků nebo podmíněných závazků nabývaného podniku jsou potenciální příčinou takovýchto chyb.

(b) Požadavek v účetním standardu oceňovat získaná identifikovatelná čistá aktiva částkou, která není reálnou hodnotou, ale pro účely alokace nákladu na podnikovou kombinaci se k ní přistupuje jako by reálnou hodnotou byla. Například pravidla v příloze B o stanovení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku vyžadují, aby částka daňových aktiv a závazků byla nediskontovaná.

(c) Výhodná koupě.

Podniková kombinace realizovaná po etapách

58. Podniková kombinace může zahrnovat více než jednu směnu, například tehdy, když se realizuje po etapách v několika po sobě jdoucích nákupech akcií. V takovém případě zpracuje nabyvatel každou transakci směny odděleně s využitím nákladu na transakci a informací o reálných hodnotách ke dni každé transakce směny, aby určil částku goodwillu spojeného s touto transakcí. Z toho vyplyne postupné porovnávání pořizovacích cen jednotlivých investic s podílem nabyvatele na reálných hodnotách identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku při každém významném kroku.

59. Jestliže podniková kombinace zahrnuje více než jednu směnu, reálné hodnoty identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného mohou být různé ke dni každé směny. Protože:

(a) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného se pomyslně přepočítají na jejich reálné hodnoty ke dni každé směnné transakce při určení částky goodwillu spojeného s každou transakcí;

a

(b) identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného podniku potom musí nabyvatel vykázat v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice;

veškeré úpravy těchto reálných hodnot vztahující se k dříve drženým podílům nabyvatele jsou přeceněním a jako takové se zaúčtují. Avšak protože toto přecenění nastává, když nabyvatel provádí výchozí uznání aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku, neznamená to, že nabyvatel se rozhodl použít účetní pravidla přecenění těchto položek po počátečním uznání například podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

60. Předtím, než se transakce bude kvalifikovat jako podniková kombinace, může se kvalifikovat jako investice do přidruženého podniku a zaúčtovat v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených podniků* za použití ekvivalenční metody. V takovém případě byly reálné hodnoty identifikovatelných čistých aktiv podniku, do něhož bylo investováno, ke dni každé dřívější směnné transakce stanoveny dříve při použití ekvivalenční metody na tuto investici.

▼M3

Prozatímně stanovené počáteční účtování

61. Počáteční účetní zachycení podnikové kombinace zahrnuje identifikaci a stanovení reálných hodnot, které mají být přiřazeny k identifikovatelným aktivům, závazkům a podmíněným závazkům nabývaného podniku a pořizovacímu nákladu kombinace.

62. Jestliže může být počáteční účetní zachycení podnikové kombinace stanoveno pouze prozatímně ke konci období, kdy se kombinace realizovala, protože buď reálné hodnoty, které mají být přiřazené k identifikovatelným aktivům, závazkům nebo podmíněným závazkům nabývaného, nebo pořizovací náklad kombinace mohou být určeny pouze prozatímně, nabyvatel zaúčtuje kombinaci použitím těchto prozatímních hodnot. Nabyvatel vykáže veškeré úpravy těchto prozatímních hodnot jako dopad dokončení počátečního účtování:

(a) do dvanácti měsíců od data akvizice;

a

(b) od data akvizice. Proto:

(i) Účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, která byla rozpoznána nebo upravena v důsledku dokončení počátečního účtování, bude vypočtena jako kdyby jeho reálná hodnota k datu akvizice byla uznána od tohoto data.

(ii) Goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v souladu s odstavcem 56 bude upraven od data akvizice o částku, která se rovná úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, jenž se uznává nebo upravuje.

(iii) Komparativní informace prezentované za období před tím, než se ukončí původní účtování kombinace, budou prezentované tak, jako by počáteční účtování bylo dokončeno od data akvizice. Toto zahrnuje veškeré dodatečné odepisování nebo jiný dopad na zisk nebo ztrátu vykázaný jako důsledek provedení počátečního účtování.

Úpravy po dokončení počátečního účtování

63. S výjimkou ustanovení odstavců 33, 34 a 65, se úpravy počátečního účtování podnikové kombinace po dokončení onoho počátečního účtování uznají pouze tehdy, bude-li se jednat o opravu chyby podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Úpravy počátečního účtování podnikové kombinace po dokončení tohoto účtování nebudou uznány za změnu v odhadu. V souladu s IAS 8 se účinek změn v odhadů uznává v běžném a budoucích obdobích.

64. IAS 8 požaduje, aby jednotka vyúčtovala opravu chyby retrospektivně a prezentovala roční účetní závěrku jako kdyby se chyba nikdy nestala tak, že se přepracuje komparativní informace za předchozí období, v němž/v nichž se chyba objevila. Účetní hodnota identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku nabývaného podniku, která je rozpoznána nebo upravena v důsledku opravy chyby, bude proto vypočtena jako kdyby jeho reálná nebo upravená hodnota k datu akvizice byla rozpoznána od tohoto data. Goodwill nebo jakýkoli zisk vykázaný v předchozím období podle odstavce 56 bude upraven retrospektivně o částku, která se rovná reálné hodnotě ke dni akvizice (nebo úpravě reálné hodnoty ke dni akvizice) identifikovatelného aktiva, závazku nebo podmíněného závazku, jenž se vykazuje (nebo upravuje).

Uznání odložených daňových pohledávek po ukončení počátečního účtování

65. Jestliže potenciální užitek z převzetí daňové ztráty nebo jiné odložené daňové pohledávky nabývaného nevyhovoval kritériím v odstavci 37 pro zvláštní rozpoznání, když byla podniková kombinace počátečně účtovaná, ale následně se přesto realizovala, nabyvatel vykáže tento užitek jako zisk v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*. Kromě toho nabyvatel:

(a) sníží účetní hodnotu goodwillu na částku, která by byla vykázaná, pokud by odložená daňová pohledávka byla rozpoznána jako identifikovatelné aktivum od data akvizice;

a

(b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Výsledkem tohoto postupu však nesmí být vytvoření přebytku, popsaného v odstavci 56, a ani se tím nesmí zvýšit částka jakéhokoli zisku dříve vykázaného v souladu s odstavcem 56.

▼M3

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

66. **Nabyvatel zveřejní informace, jež umožní uživatelům jeho účetní závěrky vyhodnotit podstatu a finanční dopad podnikových kombinací provedených:**

(a) **během období.**

(b) **po rozvahovém dni, ale před tím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.**

67. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(a), nabyvatel zveřejní následující informace pro každou podnikovou kombinaci, která se realizovala během daného období:

(a) Názvy a popisy kombinujících jednotek nebo podniků.

(b) Datum akvizice.

(c) Procento získaných nástrojů vlastního kapitálu s hlasovacím právem.

(d) Pořizovací náklad podnikové kombinace a popis složek tohoto nákladu včetně veškerých nákladů přímo přiřaditelných kombinaci. Když jsou v rámci nákladu vystavené nebo vystavitelné nástroje vlastního kapitálu, zveřejní se také následující informace:

(i) Počet vystavených nebo vystavitelných nástrojů vlastního kapitálu;

a

(ii) Reálná hodnota těchto nástrojů a podklad pro stanovení této reálné hodnoty. Jestliže pro nástroje neexistuje publikovaná cena ke dni směny, zveřejní se významné předpoklady použité pro stanovení reálné hodnoty. Jestliže existuje publikovaná cena ke dni směny, ale nebyla použita jako podklad pro stanovení nákladu na kombinaci, tato skutečnost se zveřejní společně s: důvody, proč se nepoužila publikovaná cena; metodou a významnými předpoklady použité pro přiřazení hodnoty k nástrojům vlastního kapitálu; a úhrnnou částkou rozdílu mezi hodnotou přiřazenou k nástrojům vlastního kapitálu a jejich publikovaná cena.

(e) Podrobné informace o veškerých provozech, které se účetní jednotka rozhodla odprodat v důsledku kombinace.

(f) Částky vykázané k datu akvizice pro každou kategorii aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku a, pokud zveřejnění nebude nemožné, také účetní hodnoty každé z těchto kategorií stanovených v souladu s IFRS bezprostředně před uskutečněním kombinace. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

(g) Částka jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56 a položka řádku výsledovky, v němž je uveden přebytek.

(h) Popis faktorů, jenž přispěly k pořizovacímu nákladu, z něhož vyplývá uznání goodwillu – popis každého nehmotného aktiva, které nebylo vykázáno odděleně od goodwillu a vysvětlení důvodu, proč nemohla být spolehlivě stanovena reálná hodnota nehmotného aktiva - nebo popis podstaty jakéhokoli přebytku vykázaného v zisku nebo ztrátě podle odstavce 56.

(i) Částka zisku nebo ztráty nabývaného od data akvizice zahrnutá do zisku nebo ztráty nabyvatele za období, pokud by zveřejnění nebylo neuskutečnitelné. Pokud by zveřejnění nebylo možné uskutečnit, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

68. Informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavce 67, budou zveřejněny souhrnně pro ty podnikové kombinace, uskutečněné během příslušného období, které jsou jednotlivě nevýznamné.

69. Jestliže bylo původní účtování pro podnikovou kombinaci, která se zrealizovala během daného období, stanoveno pouze prozatímně, jak je popsáno v odstavci 62, tato skutečnost bude také zveřejněna společně s vysvětlením, proč tomu tak bylo.

70. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(a), nabyvatel zveřejní následující informace, pokud nebude takovéto zveřejnění neproveditelné:

(a) Výnosy kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl datem akvizice všech podnikových kombinací realizovaných během tohoto období počátek období.

(b) Zisk nebo ztráta kombinované účetní jednotky za příslušné období tak, jako by byl počátek období datem akvizice pro všechny podnikové kombinace realizované během tohoto období.

Pokud by zveřejnění této informace bylo neproveditelné, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

▼M3

71. Aby se uplatnil princip v odstavci 66(b), nabyvatel zveřejní informace požadované v odstavci 67 pro každou podnikovou kombinaci realizovanou po rozvahovém dni, ale před tím, než se schválilo zveřejnění roční závěrky, pokud nebude takovéto zveřejnění neproveditelné. Pokud by zveřejnění jakékoli takové informace bylo neproveditelné, sdělí se tento fakt společně s vysvětlením, proč zveřejnění není možné.

72. **Nabyvatel zveřejní informace, jež umožní uživatelům jeho účetních závěrek zhodnotit finanční dopad zisků, ztrát, oprav chyb a jiných úprav vykázaných v běžném období, které se vztahují k podnikovým kombinacím realizovaným v běžném nebo dřívějších obdobích.**

73. Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 72, účetní jednotka zveřejní následující informace:

(a) Částku a vysvětlení veškerých zisků nebo ztrát vykázaných v běžném období, které:

(i) souvisejí s identifikovatelnými získanými aktivy nebo závazky nebo podmíněnými závazky převzatými v podnikové kombinaci, která se realizovala v běžném nebo předchozím období;

a

(ii) jsou takového rozsahu, typu nebo mají takový výskyt, že zveřejnění je relevantní pro pochopení finanční výkonnosti kombinované účetní jednotky.

(b) Jestliže původní účtování o podnikové kombinaci, která se realizovala v období bezprostředně předcházejícím, bylo stanoveno pouze provizorně na konci tohoto období, zveřejní částky a vysvětlení úprav prozatímních hodnot vykázaných v běžném období.

(c) Informace o opravách chyb, jejichž zveřejnění se požaduje podle IAS 8 pro veškerá identifikovatelná aktiva, závazky nebo podmíněné závazky nabývaného podniku nebo změny v hodnotách přiřazených k těmto položkám, které nabyvatel vykáže během běžného období v souladu s odstavci 63 a 64.

74. **Jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům jejích účetních závěrek vyhodnotit změny v účetní hodnotě goodwillu během příslušného období.**

75. Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 74, jednotka zveřejní odsouhlasení účetní hodnoty goodwillu na začátku a na konci období s tím, že odděleně vykáže:

(a) hrubou částku a kumulované ztráty ze snížené hodnoty na začátku období;

(b) dodatečný goodwill vykázaný během příslušného období s výjimkou goodwillu zahrnutého ve vyřazené skupině, jenž při akvizici splňuje kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený za účelem prodeje podle IFRS 5;

(c) úpravy vyplývající z následného uznání odložených daňových pohledávek během příslušného období v souladu s odstavcem 65;

(d) goodwill zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a goodwill odúčtovaný během příslušného období, aniž byl předem zahrnutý ve vyřazené skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje;

(e) ztráty ze snížení hodnoty vykázané během období v souladu s IAS 36;

(f) čisté kursové rozdíly vzniklé během období v souladu s IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*;

(g) veškeré ostatní změny v účetní hodnotě během období;

a

(h) hrubou částku a kumulované ztráty ze snížené hodnoty na konci období.

76. Jednotka zveřejní informace o zpětně získatelné částce a ztrátě ze znehodnocení goodwillu v souladu s IAS 36 kromě informací, jejichž zveřejnění je požadováno na základě odstavce 75(e).

77. Pokud informace, která má být podle tohoto IFRS zveřejněna, v jakékoli situaci nevyhovuje cílům stanoveným v odstavcích 66, 72 a 74, jednotka takovouto dodatečnou informaci zveřejní dodatečně, neboť bude nutné tyto cíle splnit.

▼M3

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

78. S výjimkou ustanovení odstavce 85 se tento IFRS bude vztahovat na účtování o podnikových kombinacích, pro něž je *datem sjednání*31. březen 2004 nebo některé pozdější datum. Tento IFRS také bude platit pro účetní zachycení:

(a) goodwillu vyplývajícího z podnikové kombinace, pro kterou je datem sjednání 31. březen 2004;

nebo

(b) jakéhokoli přebytku nabyvatelova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad výší nákladu podnikové kombinace, pro níž je datem sjednání 31. březen 2004 nebo nějaké pozdější datum.

Dříve uznaný goodwill

79. Jednotka použije tento IFRS prospektivně od začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, pro goodwill získaný v podnikové kombinaci, jejímž datem sjednání je datum před 31. březnem 2004, a pro goodwill vznikající z podílu ve společně kontrolované jednotce, získaný před 31. březnem 2004 a zaúčtovaný použitím poměrné konsolidace. Proto jednotka učiní následující:

(a) od začátku prvního ročního období, jenž začíná 31. března 2004 nebo později, ukončí odepisování takovéhoto goodwillu;

(b) na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, eliminuje účetní hodnotu souvisejících oprávek odpovídajícím snížením goodwillu;

a

(c) od začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, testuje goodwill na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 (podle novelizace v roce 2004).

80. Jestliže jednotka dříve vykázala goodwill jako snížení vlastního kapitálu, nebude tento goodwill vykazovat v zisku nebo ztrátě, až se zbaví zcela nebo částečně podniku, k němuž se tento goodwill vztahuje, nebo až se znehodnotí peněžotvorná jednotka, k níž se tento goodwill vztahuje.

Dříve uznaný záporný goodwill

81. Účetní hodnota záporného goodwillu na začátku prvního ročního období začínajícího 31. března 2004 nebo později, která vznikla buď z

(a) podnikové kombinace, jejíž datum sjednání bylo před 31. březnem 2004

nebo

(b) podílu ve společně kontrolované jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004 a zaúčtován aplikací poměrné konsolidace

Bude odúčtována na začátku tohoto období s odpovídající úpravou počátečního zůstatku nerozděleného zisku.

Dříve uznaná nehmotná aktiva

82. Účetní hodnota položky klasifikované jako nehmotné aktivum, které buď:

(a) bylo získáno v podnikové kombinaci, jejíž datum sjednání bylo před 31. březnem 2004

nebo

(b) vzniklo z podílu ve společně kontrolované jednotce, který byl získán před 31. březnem 2004, a zaúčtován aplikací poměrné konsolidace

bude překlasifikována na goodwill na začátku prvního ročního období začínajícího 31. března 2004 nebo později, jestliže toto nehmotné aktivum nesplňuje k tomuto datu kritérium identifikovatelnosti podle IAS 38 (podle novelizace v roce 2004).

Investice účtované ekvivalenční metodou

83. Pro investice zaúčtované ekvivalenční metodou a pořízené 31. března 2004 nebo později bude jednotka aplikovat tento IFRS při účtování:

(a) veškerého získaného goodwillu zahrnutého do účetní hodnoty této investice. Proto odpisy tohoto pomyslného goodwillu nebude zahrnuta do stanovení podílu jednotky na ziscích a ztrátách nabývaného podniku.

(b) veškerých přebytků zahrnutých do účetní hodnoty investice podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného nad pořizovacím

▼M3

nákladem investice. Proto jednotka zahrne tento přebytek jako výnos při stanovení podílu jednotky na ziscích nebo ztrátách v období, v němž byla investice pořízena.

84. Pro investice zaúčtované použitím ekvivalenční metody a pořízené před 31. březnem 2004:

(a) Jednotka použije tento IFRS na prospektivním základě od počátku prvního ročního období, jenž začíná 31. března 2004 nebo později, pro veškerý získaný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice. Proto jednotka od tohoto data přestane zahrnovat odpisy tohoto goodwillu do stanovení podílu jednotky na ziscích a ztrátách podniku, do něhož bylo investováno.

(b) Jednotka odúčtuje veškerý záporný goodwill zahrnutý do účetní hodnoty této investice na začátku prvního ročního období, které začíná 31. března 2004 nebo později, odpovídající úpravou počátečního zůstatku nerozděleného zisku.

Omezená zpětná aplikace

85. Jednotce je povoleno aplikovat požadavky tohoto IFRS na goodwill, jenž existoval nebo byl získán po, a na podnikové kombinace zrealizované od, jakéhokoli dne před dny účinnosti uvedené v odstavcích 78-84 za předpokladu, že:

(a) hodnocení a ostatní informace potřebné pro aplikaci IFRS na minulé podnikové kombinace byly získané v době, kdy byly tyto kombinace původně zaúčtované

a

(b) jednotka také použije IAS 36 (podle novelizace v roce 2 004) a IAS 38 (podle novelizace v roce 2004) prospektivně od téhož data s tím, že ocenění a ostatní informace potřebné k tomu, aby se tyto Standardy mohly od tohoto data aplikovat, byly jednotkou dříve získány, a proto není potřeba stanovit odhady, které měly být stanoveny někdy dříve.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH DOKUMENTŮ

86. Tento IFRS nahrazuje IAS 22 - *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 1998).

87. Tento IFRS nahrazuje následující Interpretace:

(a) SIC-9 *Podnikové kombinace — Klasifikace buď jako akvizice nebo jako Spojení podílů;*

(b) SIC-22 *Podnikové kombinace — Následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu;*

a

(c) *SIC-28 Podnikové kombinace -„Datum směny" a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu.*

▼M3

DODATEK A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

datum akvizice	Datum, kdy nabyvatel fakticky získá kontrolu nad nabývaným podnikem.
datum sjednání	Datum, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, a v případě jednotek kótovaných na burze datum, kdy byla tato dohoda veřejně oznámena. V případě převzetí společnosti bez předběžné dohody s akcionáři je nejzazším datem, kdy bylo dosaženo podstatné dohody mezi stranami kombinace, den, kdy dostatečný počet majitelů nabývaného podniku přijal nabídku nabyvatele vztahující se k jeho získání kontroly nad nabývaným podnikem.
podnik	Ucelený soubor činností a aktiv prováděných a řízených za účelem poskytování:(a)výnosu pro investory;nebo(b)nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků přímo a proporcionálně členům nebo účastníkům.Podnik se obvykle skládá ze vstupů, procesů aplikovaných na tyto vstupy a výsledných výstupů, které se používají nebo budou používat pro tvorbu výnosů. Pokud je goodwill přítomen v převáděném souboru aktivit a aktiv, tento převáděný soubor se bude považovat za podnik.
podniková kombinace	Spojení různých účetních jednotek nebo podniků do jedné vykazující jednotky.
podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou.	Podniková kombinace, v níž jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky neměně kontrolovány stejnou stranou nebo stranami před kombinací i po ní, a tato kontrola není dočasná.
podmíněný závazek	Obsah pojmu „podmíněný závazek” je definován v IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, tj.:(a)pravděpodobný 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 podniku;nebo(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.
kontrola	Moc řídit finanční a provozní politiky účetní jednotky nebo podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností.
datum směny	Když se realizuje podniková kombinace jedinou směnnou, datum směny se shoduje s datem akvizice. Když podniková kombinace zahrnuje více než jednu směnu, například když se realizuje v etapách po sobě jdoucích nákupů akcií, datum směny je datum, kdy je každá jednotlivá investice vykázána v účetní závěrce nabyvatele.
reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
goodwill	Budoucí ekonomické užitky vyplývající z aktiv, které není možno individuálně identifikovat a odděleně vykázat.
nehmotné aktivum	Obsah pojmu „nehmotné aktivum” je definován v IAS 38 Nehmotná aktiva, tj. identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.

▼M3

společný podnik	Obsah pojmu „společný podnik" je popsán v IAS 31 Účasti ve společných podnicích, tj. smluvní dohoda, na základě které dvě nebo více stran provádějí hospodářskou činnost, která podléhá společné kontrole.
menšinový podíl	Ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiné-společnosti, která je přiřaditelná podílům na vlastním kapitálu, jenž nejsou přímo ani nepřímo prostřednictvím dceřinýchspolečností vlastněny mateřskouspolečností.
vzájemná účetní jednotka	Jednotka jiná, než je jednotka vlastněná investorem, jako je například vzájemná pojišťovna nebo vzájemné družstvo, která poskytuje nižší náklady nebo jiné ekonomické užitky přímo a proporcionálně svým členům nebo účastníkům.
mateřský podnik	Účetní jednotka, která má jednu nebo více dceřiných společností.
pravděpodobné	Něco, co se spíše stane, než nestane.
vykazující jednotka	Účetní jednotka, která má uživatele spoléhající na její obecné roční účetní závěrky u informací, které jim budou užitečné při rozhodování o alokaci zdrojů. Vykazujícím podnikem může být samotná účetní jednotka nebo skupina tvořená mateřskou společností a všemi jejími dceřinými společnostmi.
dceřiná společnost	Účetní jednotka, včetně neregistrovaného subjektu jako například partnerství, která je kontrolovaná jinou jednotkou (označovaná také jako mateřská společnost).

▼M3

DODATEK B

Doplněk k aplikaci

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

Zpětné akvizice

B1 Jak je uvedeno v odstavci 21, v některých podnikových kombinacích, které se obvykle označují jako zpětné akvizice, je nabyvatelem účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu byly získány, a vydávající účetní jednotkou je nabývaný podnik. O tento případ by se mohlo jednat například tehdy, když se veřejně neobchodovatelná účetní jednotka dohodne o tom, že ji převezme menší veřejně obchodovatelná účetní jednotka, s cílem dosáhnout kótování na burze. Ačkoli právně se bude považovat vydávající veřejná jednotka za mateřskou a soukromá jednotka za dceřinou společnost, dceřinou společností (v právním smyslu) je nabyvatel tehdy, jestliže disponuje mocí řídit finanční a provozní politiky mateřské společnosti (v právním smyslu) s cílem získat užitky z jejích činností.

B2 Účetní jednotka bude aplikovat pokyny v odstavcích B3-B15 při účtování zpětné akvizice.

B3 Účtování zpětné akvizice určuje alokaci pořizovacího nákladu podnikové kombinace k datu akvizice a netýká se transakcí po kombinaci.

Pořizovací náklad podnikové kombinace

B4 Když se vydají nástroje vlastního kapitálu jako součást nákladu na podnikovou kombinaci, na základě odstavce 24 je požadováno, aby náklad na kombinaci zahrnoval reálnou hodnotu oněch nástrojů vlastního kapitálu ke dni směny. V odstavci 27 je uvedeno, že v případě, kdy neexistuje spolehlivá uveřejněná cena, reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu se může odhadnout odkazem na reálnou hodnotu nabyvatele nebo reálnou hodnotu nabývaného podniku podle toho, co je zřetelnější.

B5 Při obrácené akvizici se má za to, že náklad na podnikovou kombinaci vznikl u dceřiné společnosti (v právním smyslu, tj. pro účely účetnictví nabyvatelem) ve formě nástrojů vlastního kapitálu vystavených majitelům mateřské společnosti (v právním smyslu, tj. pro účely účetnictví nabývaný podnik). Jestliže se použije zveřejněná cena nástrojů vlastního kapitálu zákonného dceřiného podniku pro stanovení nákladu na kombinaci, provede se výpočet pro stanovení počtu nástrojů vlastního kapitálu, které by dceřiný podnik (v právním smyslu) musel vydat, aby poskytl stejný procentuální podíl vlastnictví kombinované jednotky majitelům mateřské společnosti (v právním smyslu) jako je podíl, který mají tito majitelé v kombinované jednotce v důsledku zpětné akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota počtu nástrojů vlastního kapitálu se použije coby pořizovací náklad kombinace.

B6 Jestliže reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) není jinak zřetelně evidentní, celková reálná hodnota všech vystavených nástrojů vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu) před podnikovou kombinací se použije jako základ pro stanovení nákladu na kombinaci.

Příprava a prezentace konsolidovaných účetních závěrek

B7 Konsolidované účetní závěrky vyhotovené po zpětné akvizici se vydají pod jménem mateřské společnosti (v právním smyslu), ale popíší se v poznámkách jako pokračování účetních závěrek dceřiné společnosti (v právním smyslu, tj. nabyvatel pro účely účetnictví). Vzhledem k tomu, že takovéto konsolidované účetní závěrky reprezentují pokračování účetních závěrek dceřiné společnosti (v právním smyslu):

(a) Aktiva a závazky dceřiné společnosti (v právním smyslu) se v těchto konsolidovaných závěrkách uznají a ocení v jejich účetních hodnotách před kombinací.

(b) Nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu uznané v těchto konsolidovaných účetních závěrkách budou nerozdělené zisky a jiné zůstatky vlastního kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) bezprostředně před podnikovou kombinací.

(c) Částka vykázaná jako vydané nástroje vlastního kapitálu v těchto konsolidovaných závěrkách bude stanovená tak, že se k vystavenému vlastnímu kapitálu dceřiné společnosti (v právním smyslu) bezprostředně před podnikovou kombinací přičte náklad na kombinaci stanovený tak, jak je popsáno v odstavcích B4-B6. Avšak struktura vlastního kapitálu, která se objeví v těchto konsolidovaných účetních závěrkách (tj. počet a typ vydaných nástrojů vlastního kapitálu), bude

▼M3

odrážet strukturu vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu) včetně nástrojů vlastního kapitálu vydaných zákonnou mateřskou společností pro realizaci kombinace.

(d) Komparativní informace uvedené v těchto konsolidovaných účetních závěrkách se budou vztahovat k dceřiné společnosti (v právním smyslu).

B8 Účtování zpětné akvizice platí pouze v konsolidovaných účetních závěrkách. Proto v individuálních účetních závěrkách mateřské společnosti (v právním smyslu), pokud nějaké budou, se bude účtovat investice do dceřiné společnosti (v právním smyslu) podle požadavků v IAS 27 *Konsolidované a oddělené účetní závěrky* o účtování investic v individuálních účetních závěrkách investora.

B9 Konsolidované finanční závěrky vyhotovené po zpětné akvizici budou odrážet reálné hodnoty aktiv, závazků a podmíněných závazků mateřské společnosti (v právním smyslu, tzn. nabývaného podniku pro účely účetnictví). Proto bude pořizovací náklad na podnikovou kombinaci přiřazený oceněním těch identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků mateřské společnosti (v právním smyslu), které vyhovují kritériím uznání v odstavci 37 v jejich reálných hodnotách ke dni akvizice. Veškeré přebytky nákladu na kombinaci nad podílem nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek by se měly zaúčtovat v souladu s odstavci 51-55. Veškeré přebytky podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě těchto položek nad pořizovacím nákladem na podnikovou kombinaci budou zaúčtovány v souladu s odstavcem 56.

Menšinový podíl

B10 U některých zpětných akvizic někteří majitelé dceřiné společnosti (v právním smyslu) nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu). Ačkoli účetní jednotka, v níž tito majitelé drží nástroje vlastního kapitálu (dceřiná společnost v právním smyslu) získala jinou jednotku (mateřská společnost v právním smyslu), tito majitelé se budou řešit jako menšinový podíl v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici. Je tomu tak proto, že majitelé dceřiné společnosti (v právním smyslu), kteří nevyměňují své nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu), mají pouze podíl ve výsledcích a čistých aktivech dceřiné společnosti (v právním smyslu), a nikoli ve výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, všichni majitelé mateřské společnosti (v právním smyslu), nehledě na to, že mateřská společnost (v právním smyslu) je považována za nabývaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.

B11 Vzhledem k tomu, že aktiva a závazky dceřiné společnosti (v právním smyslu) jsou uznané a oceněné v konsolidovaných účetních závěrkách v jejich účetních hodnotách před kombinací, menšinový podíl bude odrážet poměrný podíl minoritních akcionářů v účetních hodnotách čistých aktiv dceřiné společnosti (v právním smyslu) před kombinací.

Zisk na akcii

B12 Jak je uvedeno v odstavci B7(c), struktura vlastního kapitálu, která bude figurovat v konsolidovaných účetních závěrkách vyhotovených po zpětné akvizici, odráží strukturu vlastního kapitálu mateřské společnosti (v právním smyslu), včetně těch nástrojů vlastního kapitálu, které vydala mateřská společnost (v právním smyslu) pro realizaci podnikové kombinace.

B13 Za účelem výpočtu váženého průměru počtu dosud neuhrazených kmenových akcií (jmenovatel) během období, v němž se zrealizuje zpětná akvizice:

(a) bude se předpokládat, že počtem dosud neuhrazených kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice bude počet kmenových akcií vydaných mateřskou společností (v právním smyslu) majitelům dceřiné společnosti (v právním smyslu)

a

(b) počet kmenových akcií neuhrazených od data akvizice až do konce tohoto období bude skutečný počet kmenových akcií mateřské společnosti (v právním smyslu), které byly během tohoto období neuhrazené.

B14 Základní zisk na jednu akcii zveřejněný za každé komparativní období před datem akvizice, které je uvedeno v konsolidovaných finančních závěrkách po zpětné akvizici, bude vypočten vydělením zisku nebo ztráty dceřiné společnosti (v právním smyslu) přiřaditelné držitelům kmenových akcií v každém z těchto období počtem kmenových akcií vydaných mateřskou společností (v právním smyslu) majitelům dceřiné společnosti (v právním smyslu) ve zpětné akvizici.

▼M3

B15 Výpočty uvedené v odstavcích B13 a B14 vycházejí z toho, že nebyly žádné změny v počtu vydaných kmenových akcií dceřiné společnosti (v právním smyslu) během komparativních období a v době mezi začátkem období, kdy se realizovala zpětná akvizice, a datem akvizice. Výpočet zisku na jednu akcii bude náležitě upraven tak, aby se vzal v úvahu dopad změny v počtu vydaných kmenových akcií dceřiné společnosti (v právním smyslu) během těchto období.

Alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace

B16 Tento IFRS požaduje, aby nabyvatel vykázal identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky nabývaného, jenž vyhovují relevantním kritériím rozpoznání v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Za účelem alokace pořizovacího nákladu podnikové kombinace bude nabyvatel pokládat následující ocenění za reálné hodnoty:

(a) Pro finanční nástroje obchodované na aktivním trhu nabyvatel bude používat běžné tržní ceny.

(b) Pro finanční nástroje neobchodované na aktivním trhu bude nabyvatel používat odhadované hodnoty, které berou v úvahu takové vlastnosti jako je například ukazatel P/E, dividendové výnosy a očekávané míry růstu srovnatelných cenných papírů jednotek s podobnými charakteristikami.

(c) Pro pohledávky, kontrakty o podílech na požitcích a ostatní identifikovatelná aktiva použije nabyvatel současné hodnoty částek, které mají být přijaty, stanovené za použití vhodných běžných úrokových měr, snížené o opravné položky pro nedobytnost a o náklady na vymáhání, je-li to nutné. Diskontování však není požadováno u krátkodobých pohledávek, kontraktech o podílech na požitcích a ostatních identifikovatelných aktiv, jestliže rozdíl mezi nominálními a diskontovanými částkami není podstatný.

(d) Pro zásoby:

(i) dokončených výrobků a zboží použije nabyvatel prodejní ceny snížené o součet (1) nákladů spojených s prodejem a (2) přiměřenou ziskovou srážku za prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků a zboží;

(ii) Nedokončených výrobků nabyvatel použije prodejní ceny dokončeného zboží snížených o sumu (a) nákladů na dokončení, (b) nákladů spojených s prodejem a (c) přiměřenou ziskovou srážku za dokončovací a prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných dokončených výrobků;

a

(iii) Surovin nabyvatel použije běžné reprodukční náklady.

(e) Pro pozemky a budovy nabyvatel použije tržních cen.

(f) Pro budovy a zařízení použije nabyvatel tržních cen obvykle stanovených znaleckým odhadem. Pokud není žádný tržní podklad pro stanovení reálné hodnoty kvůli zvláštní povaze položky budov a zařízení a tato položka se zřídkakdy prodává s výjimkou případu, kdy je součástí pokračujícího podnikání, nabyvatel možná bude potřebovat stanovit reálnou hodnotu použitím výnosu nebo za použití výnosu nebo odepsaných reprodukčních nákladů.

(g) Pro nehmotná aktiva nabyvatel stanoví reálnou hodnotu:

(i) s odkazem na aktivní trh, jak je definován v IAS 38 *Nehmotná aktiva*;

nebo

(ii) pokud neexistuje aktivní trh, pak na bázi, která odráží částky, jaké by nabyvatel zaplatil za tato aktiva v transakcích za obvyklých podmínek mezi ochotnými a znalými stranami, které vycházejí z nejlepších dostupných informací (viz IAS 38, další pokyny pro určení reálné hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv nabytých při podnikové kombinaci).

(h) Pro čistá aktiva nebo závazky spjaté se zaměstnaneckými požitky z plánu definovaných požitků použije nabyvatel současnou hodnotu závazku z definovaných požitků po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu. Aktivum je nicméně uznáno pouze to té míry, ve které je pravděpodobné, že bude nabyvateli k dispozici ve formě refundací z plánu nebo snížení budoucích příspěvků.

(i) Pro daňová aktiva a závazky použije nabyvatel částku daňové výhody vzniklé z daňových ztrát nebo daní splatných v souvislosti se ziskem nebo ztrátou podle IAS 12 *Daně z příjmu*, stanovené z pohledu kombinované jednotky. Daňová pohledávka nebo daňový závazek se

▼M3

určuje poté, co jsou pro daňový dopad vzata v úvahu přehodnocená identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky v jejich reálných hodnotách a bez diskontu.

(j) Pro závazky a směnky, dlouhodobé dluhy, závazky, položky časového rozlišení a jiné nároky nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplaceny, při splnění závazků stanovených na základě vhodné běžné úrokové míry. Nicméně pro krátkodobé závazky se diskontování nepožaduje, pokud je rozdíl mezi nominální a diskontovanou částkou nepodstatný.

(k) Pro nevýhodné smlouvy a jiné identifikovatelné závazky nabývaného podniku nabyvatel použije současné hodnoty částek, které mají být zaplaceny, při vypořádání závazků stanovených na základě vhodné běžné úrokové míry.

(l) U podmíněných závazků nabývaného podniku použije nabyvatel částky, které by si třetí strana účtovala při převzetí těchto podmíněných závazků. Takováto částka bude odrážet veškerá očekávání o případných peněžních tocích a nikoli jediný nejpravděpodobnější nebo očekávaný maximální nebo minimální peněžní tok.

B17 Některé z výše uvedených pokynů vyžadují, aby byly reálné hodnoty stanoveny za použití postupů pro stanovení současné hodnoty. Jestliže se pokyn pro určitou položku nezmiňuje o použití postupů pro stanovení současné hodnoty, je možné takovéto postupy používat při stanovení reálné hodnoty této položky.

▼M3

DODATEK C

Dodatky k jiným IFRS

Dodatky v této příloze se budou aplikovat při účtování podnikových kombinací, jejichž datum dohody je 31. březen 2004 nebo později, a pro účtování veškerého goodwillu a nehmotných aktiv získaných v těchto podnikových kombinacích. Ve všech ostatních ohledech se tyto dodatky budou používat pro roční období začínající 31. března 2004 nebo později.

Pokud si však jednotka zvolí, že v souladu s odstavcem 85 bude aplikovat IFRS 3 od jakéhokoli data před daty účinnosti uvedenými v odstavcích 78-84, bude tyto dodatky aplikovat také prospektivně od stejného data.

C1 V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platných k 31. březnu 2004 se odkazy na současnou verzi IAS 22 *Podnikové kombinace* pozměňují na IFRS 3 *Podnikové kombinace*.

C2 V IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, odstavec B1, se pozměňuje, jak je popsáno níže.

B1 Ten, kdo je přijímá jako první, se může rozhodnout, že nebude aplikovat IFRS 3 *Podnikové kombinace* retrospektivně na minulé podnikové kombinace (podnikové kombinace, které se uskutečnily před datem přechodu na IFRS). Pokud však ten, kdo je přijímá jako první, přepracuje jakoukoli podnikovou kombinaci tak, aby vyhovovala IFRS 3, přepracuje veškeré pozdější podnikové kombinace a také bude aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) od stejného data. Například jestliže se ten, kdo je bude přijímat jako první, rozhodne, že přepracuje podnikovou kombinaci, která se uskutečnila 30. června 2002, přepracuje veškeré podnikové kombinace, které se uskutečnily mezi 30. červnem 2002 a datem přechodu na IFRS, a také použije IAS 36 (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 (podle novelizace v roce 2004) od 30. června 2002.

C3 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C4 IAS 12 *Daně ze zisku* se mění tak, jak je popsáno níže:

Úvod

V odstavci 1 se mění první pododstavec (c) následovně:

(c) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazený k identifikovatelným získaným aktivům a převzatým závazkům odkazem na jejich reálné hodnoty, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely.

Odstavce 6 a 9 se mění následovně:

6. Původní IAS 12 se explicitně nevztahoval k úpravám reálné hodnoty, které se provádějí při podnikové kombinaci. Takovéto úpravy způsobují dočasné rozdíly a IAS 12 (revidovaná verze) vyžaduje, aby jednotka uznala výsledný odložený daňový závazek nebo (podle kritéria pravděpodobnosti pro uznání) odloženou daňovou pohledávku s odpovídajícím dopadem na stanovení částky goodwillu nebo jakýkoli přebytek podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem kombinace. Avšak IAS 12 (novelizovaný) zakazuje uznání odložených daňových závazků vyplývajících z počátečního uznání goodwillu.

9. Původní IAS 12 nestanovil explicitně, jestli se smí diskontovat odložené daňové pohledávky a závazky. IAS 12 (novelizovaný) zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Odstavec B16(i) IFRS 3 *Podnikové kombinace* zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek, jež byly získány, a odložených daňových závazků, které byly převzaty v podnikové kombinaci.

Standard

V Cílech se mění třetí odstavec následovně:

Tento Standard požaduje, aby podnik zachytil daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zachyceny tyto transakce a ostatní události samotné. Proto u transakcí a ostatních událostí vykázaných v zisku nebo ztrátě jsou veškeré daňové účinky vykázány také v zisku nebo ztrátě. U transakcí a ostatních událostí zachycených přímo ve vlastním kapitálu jsou veškeré související daňové účinky zachyceny také přímo ve vlastním kapitálu. A podobně vykázání odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku veškerých přebytků v podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci.

▼M3

Odstavce 15, 18, 19 a 21 se mění následovně:

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

…

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

(a) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazený rozpoznáním identifikovatelných získaných aktiv a závazků převzatých v jejich reálných hodnotách, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);

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

(c) goodwill vzniká v podnikové kombinaci (viz odstavce 21 a 32);

…

19. Náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Přechodné rozdíly vznikají, když daňové základy nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou ovlivněny odlišně. Například když účetní hodnota aktiva je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňový základ 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).

21. Goodwill vznikající v podnikové kombinaci je oceněn jako přebytek nákladu na kombinaci nad podílem nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku. Mnohé daňové úřady nedovolují snížení účetní hodnoty goodwillu jako odečitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto legislativách pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když se dceřiná společnost zbaví podnikání, jenž s nim souvisí. V takovýchto legislativách má goodwill daňový základ nula. Jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základem je zdanitelný dočasný rozdíl. Avšak tento Standard nepřipouští uznání vzniklého odloženého daňového závazku, protože goodwill se oceňuje ve zbytkové hodnotě a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

Odstavce 21A a 21B se doplňují:

21A. K následným snížením odloženého daňového závazku, který je nevykázaný, neboť vyplývá z počátečního vykázání goodwillu, se taktéž přistupuje jako by vyplývala z počátečního vykázání goodwillu, a proto nejsou podle odstavce 15(a) rozpoznána. Například jestliže pořizovací náklad goodwillu získaného v podnikové kombinaci je 100, ale daňový základ nula, odstavec 15(a) zakazuje, aby jednotka vykázala odložený daňový závazek na tomto podkladě. Jestliže jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši 20, částka zdanitelného dočasného rozdílu vztahující se ke goodwillu se sníží ze 100 na 80 s následným snížením hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku. Toto snížení hodnoty nevykázaného odloženého daňového závazku se také považuje za vztahující se k počátečnímu rozpoznání goodwillu, a proto se nesmí vykazovat podle paragrafu 15(a).

21B. Odložené daňové závazky pro zdanitelné dočasné rozdíly vztahující se ke goodwillu jsou však vykázané v takovém rozsahu, v jakém nevyplývají z počátečního rozpoznání goodwillu. Například jestliže goodwill získaný v podnikové kombinaci má pořizovací cenu 100, která je daňově odčitatelná v sazbě 20 procent ročně počítáno od roku akvizice, daňový základ goodwillu je 100 při počátečním uznání a 80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněná na hodnotě 100, zdanitelný dočasný rozdíl ve výši 20 vzniká na konci tohoto roku. Protože se tento zdanitelný dočasný rozdíl nevztahuje k počátečnímu uznání goodwillu, vykáže se výsledný odložený daňový závazek.

Odstavce 22(a), 24 a 26(c) se mění následovně:

22. …

(a) v podnikové kombinaci jednotka vykáže veškeré odložené daňové závazky nebo pohledávky a to bude mít dopad na částku goodwillu nebo na částku veškerých přebytků nad nákladem na kombinaci

▼M3

podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku (viz odstavec 19);

…

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 neovlivňuje ani účetní zisk ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).***

…

26. …

(c) náklad na podnikovou kombinaci je přiřazen uznáním získaných identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v jejich reálných hodnotách k datu akvizice. Když se vykáže závazek z akvizice k datu akvizice, ale odpovídající 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 je reálná hodnota získaného identifikovatelného aktiva nižší než jeho daňový základ. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka způsobuje goodwill (viz odstavec 66);

a

…

Odstavec 32 a předchozí záhlaví se vypouštějí.

Odstavce 58(b) a 66-68 a příklad následující za odstavcem 68 se pozměňují následovně a odstavec 68C se přidává:

58. **…**

(b) ***podniková kombinace (viz odstavce 66 až 68).***

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26(c) v podnikové kombinaci mohou vzniknou přechodné rozdíly. V souladu s IFRS 3 - *Podnikové kombinace* - vykazuje podnik jakékoli výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, který splňuje kritéria rozpoznání podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva a závazky k datu akvizice. Proto tyto odložené daňové pohledávky a závazky ovlivňují goodwill nebo částku veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci. Avšak podle odstavce 15(a) jednotka nevykáže odložené daňové závazky vyplývající z počátečního rozpoznání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může nabyvatel považovat za pravděpodobné, že získá zpět svou vlastní odloženou daňovou pohledávku, která před podnikovou kombinací nebyla uznána. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nepoužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. V takových případech nabyvatel uzná odloženou daňovou pohledávku, ale nezahrne ji do účetnictví podnikové kombinace, a proto ji nebude brát v úvahu při stanovení goodwillu nebo částky veškerých přebytků podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem kombinace.

68. Jestliže potenciální užitek z převzetí ztráty z daně z příjmu nebo jiné odložené daňové pohledávky nabývaného podniku nevyhovoval kritériím v IFRS 3 pro zvláštní rozpoznání, když byla podniková kombinace původně zaúčtovaná, ale následně realizovaná, nabyvatel vykáže výsledný příjem z odložené daně v zisku nebo ztrátě. Kromě toho nabyvatel:

(a) sníží účetní hodnotu goodwillu na částku, která by byla vykázaná, pokud by odložená daňová pohledávka byla rozpoznána jako identifikovatelné aktivum od data akvizice;

a

(b) uzná snížení částky účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

▼M3

Tento postup však nebude mít za následek vytvoření přebytku podílu nabyvatele v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad nákladem na kombinaci a také nezvýší dříve vykázanou částku pro veškerý takovýto přebytek.

Příklad:

Podnik koupil dceřiný podnik, který měl odčitatelné přechodné rozdíly ve výši 300. Daňová sazba k datu akvizice byla 30 %. Výsledná odložená daňová pohledávka 90 nebyla uznána jako identifikovatelné aktivum při určení goodwillu ve výši 500, který byl výsledkem podnikové kombinace. 2 roky po kombinaci podnik odhadl, že budoucí zdanitelný zisk bude pravděpodobně dostatečný k tomu, aby se získal zpět užitek všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Jednotka uznává odloženou daňovou pohledávku ve výši 90, a v zisku nebo ztrátě také odložený daňový výnos 90. Jednotka také snižuje účetní hodnotu goodwillu o 90 a v zisku nebo ztrátě uznává náklad na tuto částku. Následně bude pořizovací cena goodwillu snížena na 410, což je částka, která by se byla vykázala, kdyby byla odložená daňová pohledávka 90 uznána jako identifikovatelné aktivum k datu akvizice.

Pokud by se byla daňová sazba zvýšila na 40 procent, jednotka by byla vykázala odloženou daňovou pohledávku 120 (40 procent ze 300) a v zisku nebo ztrátě by vykázala odložený daňový výnos 120. Pokud by byla daňová sazba snížena na 20 procent, jednotka by vykázala odloženou daňovou pohledávku 60 (20 procent ze 300) a odložený daňový výnos 60. V obou případech by také jednotka snížila účetní hodnotu goodwillu o 90 a uznala náklad na tuto částku v zisku nebo ztrátě.

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 Standardu je požadováno, aby se současná 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 přímo ve vlastním kapitálu nebo (b) podnikové kombinace. 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 nákladu na odměňování, ale také k položce vlastního kapitálu. V této situaci by přebytek přidružené současné nebo odložené daně měl být vykázán přímo ve vlastním kapitálu.

C5 IAS 14 *Vykazování podle segmentů se pozměňuje*, jak je popsáno níže.

Druhý odstavec na první straně, po nadpisu IAS 14, se mění následovně:

Požadavky na zveřejnění ztrát ze snížení hodnoty aktiv segmentem vymezují odstavce 129 a 130 IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv.*

Standard

Odstavce 19 a 21 se mění následovně:

19. Příklady aktiv segmentu zahrnují běžná aktiva, která se používají v provozní činnosti segmentu, pozemky, budovy a zařízení, aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17 - *Leasingy*) a nehmotná aktiva. Jestliže je určitá položka odpisů zahrnuta do nákladů segmentu, jsou příslušná aktiva také zahrnuta do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používaná pro celý podnik nebo pro vedení podniku. Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva, která jsou sdílena dvěma nebo více segmenty, jestliže existuje racionální základ pro jejich rozvržení na segment. Aktiva segmentu zahrnují goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný, nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě; náklady segmentu pak zahrnují veškeré ztráty ze snížení hodnoty uznané pro goodwill.

21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázány v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Podobně jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny po pořízení v souladu s modelem přecenění v IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.

▼M3

C6 V IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (podle novelizace v roce 2003), se vypouští odstavec 64.

C7 IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Standard

Odstavec 108 se pozměňuje následovně:

108. U podnikové kombinace podnik vykáže aktiva a závazky vyplývající z požitků po skončení pracovního poměru v současné hodnotě závazku minus reálná hodnota všech aktiv plánu (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*). Současná hodnota závazku zahrnuje veškeré následující položky, a to i v případě, že je nabývaný podnik k datu akvizice ještě neuznal:

(a) pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly před datem akvizice (bez ohledu na to, spadají-li či nespadají-li do rozptylu 10 %);

(b) náklady na minulé služby, které vznikly ze změn požitků či ze zavedení plánu před datem akvizice;

a

…

C8 V IAS 27 *Konsolidovaná a oddělená účetní závěrka*, odstavec 30, se pozměňuje následovně:

30. Výnosy a náklady na dceřinou společnost jsou zahrnuty v konsolidovaných finančních závěrkách od data akvizice, jak je uvedeno v IFRS 3. Výnosy a náklady…

C9 IAS 28 *Investice do přidružených podniků* se pozměňuje následovně:

Definice spoluovládání v odstavci 2 se pozměňuje následovně:

Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení kontroly nad ekonomickou aktivitou a existuje pouze tehdy, když strategická, finanční a provozní rozhodnutí, vztahující se k aktivitě, vyžadují jednomyslný souhlas stran, které se na kontrole podílejí (spoluvlastníků).

V odstavci 15 se vypouští odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinace*. Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 5 *Fixní aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaných činností*, odstavec 15, bude znít následovně:

15. Jestliže investice do přidruženého podniku dříve klasifikovaná jako držená za účelem prodeje již nesplňuje kritéria pro to, aby byla takto klasifikovaná, bude zaúčtovaná použitím ekvivalenční metody od data její klasifikace coby držené za účelem prodeje. Finanční závěrky za období od klasifikace coby držené za účelem prodeje se budou měnit odpovídajícím způsobem.

Odstavce 23 a 33 se mění následovně:

23. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se podnik stává přidruženým podnikem. Při akvizici investice se zaúčtují veškeré rozdíly mezi nákladem na investici a podílem investora na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků podle IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Proto:

(a) Goodwill vztahující se k přidruženému podniku je zahrnutý v účetní hodnotě investice. Amortizace tohoto goodwillu však není povolena, a proto není zahrnuta do stanovení investorova podílu na ziscích a ztrátách přidruženého podniku.

(b) Veškeré přebytky podílu investora v čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nad pořizovacím nákladem investice jsou vyňaty z účetní hodnoty investice a místo toho jsou zahrnuty jako výnos při určení podílu investora na zisku nebo ztrátě přidruženého podniku v období, v němž byla investice pořízena.

Patřičné úpravy v podílu investora na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici jsou také provedeny tak, aby byly zachyceny například odpisy odepisovatelných aktiv na základě jejich reálných hodnot ke dni akvizice. Podobně i příslušné úpravy podílu investora na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku po akvizici jsou provedeny s tím, aby přidružený podnik mohl vykázat ztráty ze snížení hodnoty jako je například goodwill nebo pozemky, budovy a zařízení.

33. Vzhledem k tomu, že goodwill zahrnutý do účetní hodnoty investice přidruženého podniku není odděleně uznaný, netestuje se odděleně jeho případné snížení hodnoty aplikací požadavků testů snížení hodnoty goodwillu v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Místo toho se testuje snížení celé účetní hodnoty investice podle IAS 36 porovnáním její zpětně

▼M3

získatelné částky (vyšší z používané hodnoty a reálné hodnoty mínus náklady na prodej) s její účetní hodnotou, kdykoli bude aplikace požadavků v IAS 39 naznačovat, že hodnota investice může být snížena. Při určení hodnoty z užívání investice podnik odhaduje:

(a) její podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým podnikem, včetně peněžních toků z operací přidruženého podniku a příjmů z konečného prodeje (pozbytí) investice;

nebo

(b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že vzniknou z dividend, které budou přijaty z této investice, a z jejího konečného pozbytí.

Za správných předpokladů přinášejí obě metody stejný výsledek.

C10 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* se pozměňuje následovně:

Definice spoluovládání v odstavci 3 se pozměňuje následovně:

Spoluovládání je smluvně dohodnuté sdílení kontroly nad ekonomickou aktivitou a existuje pouze tehdy, když strategická, finanční a provozní rozhodnutí vztahující se k aktivitě, vyžadují jednomyslný souhlas stran, které se na kontrole podílejí (spoluvlastníků).

Odstavec 11 se pozměňuje následovně:

11. Smluvní uspořádání zakládá spoluovládání společného podniku. Tento požadavek zajišťuje, aby žádný z jednotlivých spoluvlastníků nebyl v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost.

V odstavci 43 se vypouští odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinace*. Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 5 *Fixní aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaných činností*, odstavec 43, bude znít následovně:

43. Jestliže podíl ve spoluovládaném podniku dříve klasifikovaný jako držený za účelem prodeje již nesplňuje kritéria pro to, aby byl takto klasifikovaný, bude zaúčtovaný použitím poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody od data jeho klasifikace coby drženého za účelem prodeje. Finanční závěrky za období od data, kdy byl klasifikován jako držený za účelem prodeje, se budou měnit odpovídajícím způsobem.

C11 IAS 32 - *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace* (podle novelizace v roce 2003), odstavec 4(c) je přečíslován na 4(d). Odstavec 4(d) je přečíslován jako 4(c) a pozměněn následovně:

(c) ***Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.***

Po této změně a změnách provedených na základě IFRS 4 *Pojišťovací smlouvy* se odstavec 4(c) – (e) mění následovně:

(c) **Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.**

(d) ***Pojistné smlouvy tak, jak jsou definovány v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Tento standard se však týká derivativ, které jsou vložené do pojistných smluv, jestliže IAS 39 požaduje, aby je jednotka účtovala odděleně.***

(e) ***Finanční nástroje, které jsou v působnosti IFRS 4, neboť obsahují prvek dobrovolné účasti. Ten, kdo vystavuje tyto nástroje, je osvobozen od aplikace odstavců 15-32 a AG25-AG35 tohoto Standardu v otázkách rozdílu mezi finančními závazky a nástroji vlastního kapitálu. Tyto nástroje jsou podmíněné dalšími požadavky tohoto standardu. Tento standard dále platí pro deriváty vložené do těchto nástrojů (viz IAS 39).***

Odstavec 4(f), vložený IFRS 2 *Úhrada akciemi*, zůstává nezměněn.

C12 V IAS 33 *Zisk na akcii*, odstavce 22 a 64 se pozměňují následovně:

22. Kmenové akcie vydané jako součást nákladu na podnikovou kombinaci jsou zahrnuty ve váženém průměrném počtu akcií od data akvizice. Je to z toho důvodu, že nabyvatel zahrnuje do své výsledovky zisky a ztráty nabývaného podniku od tohoto data.

64. ***Jestliže…bude zveřejněno. Navíc budou základní i zředěné zisky na akcii za všechna prezentovaná období upravené o dopad chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních politikách, které byly zachyceny retrospektivně.***

C13 V IAS 34 *Prozatímní účetní závěrky*, odstavce 16(i) a 18 se pozměňují následovně:

16. **…**

▼M3

(i) ***dopad změn ve struktuře podniku, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, akvizice nebo zrušení dceřiných společností a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončování činností; v případě podnikových kombinací jednotka zveřejní informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavců 66-73 IFRS 3 Podnikové kombinace;***

a

…

18. Ostatní Standardy specifikují požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce. V tomto kontextu představuje účetní závěrka kompletní soubor svých jednotlivých částí v podobě, v jaké je obvykle uváděna ve výroční zprávě a někdy i v jiných zprávách. S výjimkou případů požadovaných v odstavci 16(i) se nebudou požadovat zveřejnění požadovaná těmito jinými Standardy v případě, že mezitímní účetní závěrka podniku obsahuje jen zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky místo kompletního souboru účetní závěrky.

C14 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se pozměňuje odstavec 5 následovně:

5. V případech, kdy se jiný standard zabývá specifickým typem rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, jednotka bude aplikovat onen standard na místo tohoto standardu. Například IFRS 3 *Podnikové kombinace* se zabývá zpracováním podmíněných pasiv převzatých v podnikové kombinaci nabyvatelem. A podobně určité typy rezerv jsou předmětem následujících standardů:

…

C15 IAS 39 - *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (podle novelizace v roce 2003), odstavec 2 (f) a (h) se vypouští Standardem IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. Odstavec 2(g) se přečísluje jako odstavec 2(f) a pozmění, jak je uvedeno níže. Odstavec 2(g) se doplňuje, jak je uvedeno níže. Po těchto změnách a změnách provedených na základě IFRS 4, bude znít odstavec 2 (d)-(g) následovně:

(d) ***Finanční nástroje vystavené jednotkou, které vyhovují definici vlastního kapitálu v IAS 32 (včetně opcí a opčních listů). Držitel takovýchto nástrojů vlastního kapitálu bude aplikovat tento Standard na ony nástroje, pokud nevyhovují výjimce v (a) výše.***

(e) ***Práva a závazky na základě pojistné smlouvy, jak je definováno v IFRS 4 Pojistné smlouvy nebo na základě smlouvy, která je v rámci působnosti IFRS 4, neboť obsahuje prvek dobrovolné účasti. Avšak tento Standard platí pro derivát, který je vložený do takovéto smlouvy, jestliže derivát sám není smlouvou v působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10-13 a Dodatek A odstavce AG23-AG33). Jestliže je navíc pojistná smlouva smlouvou o finanční záruce, která byla uzavřena nebo zachována, a zaručuje převod aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v rámci působnosti tohoto Standardu, vydavatel bude aplikovat tento Standard na smlouvu (viz odstavec 3 a příloha A odstavec AG4A).***

(f) ***Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.***

(g) ***Smlouvy mezi nabyvatelem a prodávajícím v podnikové kombinaci o budoucí koupi nebo prodeji nabývaného podniku.***

Odstavec 2(i) a (j) je přečíslován na 2(h) a (i). Odstavec 2(i) byl vložený IFRS 2 *Úhrada akciemi*.

C16 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C17 [Dodatek neplatí pro prosté Standardy]

C18 SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky* se pozměňuje následovně.

Odstavce 8 – 10 se mění následovně:

8. Webové stránky vytvořené vývojem se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v IAS 38,21 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje podnik rovněž požadavky uvedené v IAS 38,57. Konkrétně může být podnik schopen splnit požadavek na prokázání toho, jak jsou jeho webové stránky schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užitky podle IAS 38.57(d) tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně přímých výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Podnik není schopen prokázat, jak webové stránky vytvořené pouze nebo primárně pro podporu a reklamu jeho vlastních výrobků a služeb

▼M3

jsou schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, a proto musí být veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykázány jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz podnikových webových stránek se zachycují podle 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 jednotlivých etap tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodítko poskytuje doplněk k této interpretaci). Například:

   (a) etapa plánování je svou podstatou podobná fázi výzkumu v IAS 38.54-.56. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.

   (b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického vzhledu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb podniku, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle IAS 38.57-.64. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách se zahrnou do nákladů pořízení webových stránek uznaných nehmotným aktivem v souladu s odstavcem 8 této interpretace, pokud jsou takovéto výdaje přímo přiřaditelné a jsou nezbytné pro tvorbu, výrobu nebo přípravu webové stránky tak, aby tato stránka mohla být v provozu způsobem, jaký management zamýšlel. Například výdaje na nákup nebo tvorbu obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů podniku), 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 IAS 38,71 však není možné výdaje na nehmotná aktiva, které již byly původně zahrnuty do nákladů v předchozích účetních závěrkách vykázat k pozdějšímu datu jako náklady na pořízení nehmotného aktiva (například tehdy, když již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv, a obsah se následně poskytuje na webové stránce.

   (c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu, a to v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb podniku (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s IAS 38.69(c) jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků podniku a se zdokonalením jejich zobrazování se vykáží jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny a ne až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách.

   (d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byl dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, které vzniknou v této etapě se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria IAS 38,18.

10. Počáteční ocenění webových stánek, které jsou uznány nehmotným aktivem podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky IAS 38.72-.87. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti by se měla předpokládat krátká životnost.

Odstavec **Datum účinnosti** se pozměňuje následovně:

Datum účinnosti: tato interpretace se stává účinnou 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se zaúčtují za použití přechodných ustanovení IAS 38, která byla vydaná v roce 1998. Proto jestliže webová stránka nesplňuje kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, ale byla dříve uznána jako aktivum, položka bude vyřazena z aktiv k datu, kdy se tato interpretace stává účinnou. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňují kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem, avšak nebyly dříve jako aktivum vykazovány, nehmotné aktivum nebude vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem byly již dříve jako aktivum vykazovány, a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů spojených s jejich pořízením, předpokládá se, že tak bylo provedeno správně.

▼M3

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 4

Pojistné smlouvy

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-12
Vložené deriváty	7-9
Oddělení depozitních složek	10-12
Účtování a oceňování	13-35
Dočasné výjimky z některých jiných IFRS	13-20
Test přiměřenosti závazku	15-19
Snížení hodnoty zajistných aktiv	20
Změny v účetních zásadách	21-30
Současné tržní úrokové sazby	24
Pokračování současných postupů	25
Opatrnost	26
Budoucí investiční marže	27-29
Stínové účtování	30
Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia	31-33
Prvky dobrovolné účasti	34-35
Prvky dobrovolné spoluúčasti v pojistných smlouvách	34
Prvky dobrovolné spoluúčasti ve finančních nástrojích	35
Zveřejnění	36-39
Vysvětlení účtovaných částek	36-37
Částka, termíny a nejistoty peněžních toků	38-39
Datum účinnosti a přechodná ustanovení	40-45
Zveřejnění	42-44
Reklasifikace finančních aktiv	45

ÚČEL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikace účetního výkaznictví pro *pojistné smlouvy* pro všechny podniky vydávající takovéto smlouvy (označované v tomto IFRS jako *pojišťovatel*), dokud Rada neukončí druhou fázi svého projektu o pojistných smlouvách. Tento IFRS zejména požaduje:

   (a) omezená zlepšení účetnictví pro pojistné smlouvy ze strany pojišťovatelů.

   (b) zveřejnění informací, jež budou identifikovat a vysvětlovat částky v účetní závěrce pojišťovatele. 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. Jednotka bude aplikovat tento IFRS na:

   (a) pojistné smlouvy (včetně *zajistných smluv*), které vystavuje, a zajistné smlouvy, které drží.

▼M12

   (b) finanční nástroje, které vydává s prvkem *dobrovolné spoluúčasti* (viz odstavec 35). IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění* vyžaduje zveřejnění informací o finančních nástrojích, včetně finančních nástrojů s takovými charakteristickými prvky.

▼**M3**

3. Tento IFRS se nezabývá jinými aspekty účetnictví pojišťovatelů, jako je například účtování finančních aktiv držených pojišťovateli a finančních závazků vystavených pojišťovateli (viz IAS 32 a IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování*) s výjimkou přechodných ustanovení v odstavci 45.

4. Jednotka nebude aplikovat tento IFRS na:

(a) záruky na výrobky vystavené přímo výrobcem, obchodním zástupcem nebo maloobchodníkem (viz IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*).

(b) pohledávky a závazky vůči zaměstnancům na základě plánů zaměstnaneckých výhod (viz IAS 19 *Plány zaměstnaneckých výhod* a IFRS 2 *Platby akciemi*) 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*).

▼**M12**

d) smlouvy o finanční záruce, ledaže výstavce už v minulosti výslovně prohlásil, že takové smlouvy považuje za pojistné smlouvy a provedl účetní zápisy příslušné pro pojistné smlouvy, v kterémžto případě si výstavce může vybrat, zda na takové smlouvy o finanční záruce použije IAS 39 nebo IAS 32 nebo tento standard. Výstavce se může rozhodnout podle jednotlivé smlouvy, ovšem jeho volba je u každé smlouvy už neodvolatelná.

▼**M3**

(e) podmíněná úhrada hrazená nebo inkasovaná při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

(f) *Přímé pojistné smlouvy*, které drží jednotka (tj. přímé pojistné smlouvy, v nichž je jednotka *pojištěncem*). *Postupník* (tj. ten, kdo postupuje část rizika zajišťovateli) bude aplikovat tento IFRS na zajistné smlouvy, které drží.

5. Pro snazší odkaz se v tomto IFRS popisují veškeré jednotky, které vystavují pojistnou smlouvu coby pojišťovatelé, ať se jedná o pojišťovatele, který se považuje za pojišťovatele z pohledu práva nebo dohledu, či nikoliv.

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

7. IAS 39 požaduje, aby jednotka oddělila některé vložené deriváty od jejich hostitelské smlouvy, ocenila je v *reálné hodnotě* a zahrnula změny v jejich reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. IAS 39 platí pro deriváty vložené do pojistné smlouvy, pokud vložený derivát jako takový není pojistnou smlouvou.

8. Výjimkou z požadavku IAS 39 pojišťovatel nemusí oddělovat a oceňovat v reálné hodnotě opci pojištěnce odstoupit od pojistné smlouvy za fixní částku (nebo za částku vycházející z fixní částky a úrokové sazby), i kdyby se realizační cena lišila od účetní hodnoty hostitelského *pojistného závazku*. Avšak požadavek v IAS 39 se nevztahuje na prodejní opci nebo odkupní opci vloženou do pojistné smlouvy, pokud se výkupní hodnota 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. Tento požadavek dále také platí, pokud se schopnost držitele pojistky vykonat prodejní opci nebo odkupní opci spouští se změnou v takovéto proměnné (například prodejní opce, kterou je možné uplatnit, pokud index akciového trhu dosáhne určené úrovně).

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 pojišťovatel *oddělil* tyto dvě složky:

(a) Oddělení se požaduje, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

(i) Pojišťovatel je schopen ocenit depozitní složku (včetně veškerých vložených opcí na odkup pojistky) odděleně (tj. bez zohlednění pojistné složky).

▼M3

(ii) Účetní zásady pojišťovatele jinak nevyžadují, aby se zaúčtovaly všechny závazky a práva vyplývající z depozitní složky.

(b) Oddělení je povoleno, ale nikoli požadováno, pokud může pojišťovatel ocenit depozitní složku odděleně jako v písmenu (a)(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 pojišťovatel nemůže ocenit depozitní složku odděleně, jak požaduje písmeno (a)(i).

11. Následuje příklad situace, kdy účetní zásady pojišťovatele nepožadují, aby se zaúčtovaly veškeré závazky vyplývající z depozitní složky. Postupník přijímá kompenzaci za ztráty od *zajišťovatele,* ale smlouva zavazuje postupníka, aby splatil kompenzaci v budoucích letech. Tento závazek vyplývá z depozitní složky. Pokud by účetní zásady postupníka jinak povolily zaúčtování kompenzace jako výnosu bez uznání výsledného závazku, oddělení je požadováno.

12. Při oddělení smlouvy pojišťovatel musí:

(a) aplikovat tento IFRS na pojistnou složku.

(b) aplikovat IAS 39 na depozitní složku.

ÚČTOVÁNÍ 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 jednotka použít při vývoji účetních pravidel, pokud se na určitou položku nevztahuje žádný IFRS. Na základě tohoto IFRS je však pojišťovatel 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 pojišťovatele z některých důsledků kritérií v odstavcích 10-12 IAS 8. Konkrétně pojišťovatel:

(a) nebude vykazovat jako závazek jakékoli rezervy na případné budoucí nároky, pokud tyto nároky vzniknou na základě pojistných smluv, které neexistují k rozvahovému dni (jako jsou rezervy pro případ katastrof a vyrovnávací rezervy).

(b) provede *test přiměřenosti závazku* popsaný v odstavcích 15-19.

(c) Odstraní pojistnou odpovědnost (nebo část pojistné odpovědnosti) ze své rozvahy tehdy a jen 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. **Pojišťovatel 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 výsledovky.**

16. Pokud pojišťovatel použije test přiměřenosti závazku, jenž bude splňovat určené minimální požadavky, tento IFRS nebude ukládat žádné další požadavky. Minimální požadavky jsou následující:

▼M3

(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 výsledovky.

17. Pokud účetní postupy pojišťovatele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky odstavce 16, pojišťovatel:

(a) stanoví účetní hodnotu relevantních pojistných závazků (*) 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 pojišťovatel je účtuje odděleně (viz odstavec 20).

(b) stanoví, zda částka popsaná v (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, pojišťovatel 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 pojišťovatele 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 odstavci 17(b) (tj. výsledek aplikace IAS 37) bude odrážet budoucí investiční marže (viz odstavce 27-29), tehdy a jen tehdy, když částka popsaná v odstavci 17(a) bude také odrážet tyto marže.

Snížení hodnoty zajistných aktiv

20. Pokud se sníží hodnota zajistného aktiva postupníka, tento postupník sníží odpovídajícím způsobem účetní hodnotu a zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty do výsledovky. Hodnota zajistného aktiva se sníží tehdy, a jen tehdy, když:

(a) v důsledku události, která nastala po prvotním zaúčtování zajistného aktiva, existuje objektivní důkaz, že postupník nemusí obdržet všechny částky, které by měl dostat podle podmínek smlouvy;

a

(b) tato událost má spolehlivě měřitelný dopad na částky, které postupník obdrží od zajišťovatele.

Změny v účetních zásadách

21. Odstavce 22 – 30 se vztahují jak na změny, které provedl pojišťovatel, jenž již používá IFRS, tak i na změny, které provedl pojišťovatel, jenž aplikuje IFRS poprvé.

22. **Pojišťovatel může změnit své účetní zásady pro pojistné smlouvy tehdy a jen 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. Pojišťovatel bude posuzovat relevanci a spolehlivost podle kritérií IAS 8.**

23. Pro obhájení změny v účetních zásadách u pojistných smluv musí pojišťovatel 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) opatrnost (odstavec 26);

(d) budoucí investiční marže (odstavec 27 – 29);

a

(*) Relevantní pojistné závazky jsou takové pojistné závazky (a související odložené pořizovací náklady a související nehmotná aktiva), pro něž účetní postupy pojišťovatele nevyžadují test přiměřenosti závazku, který splňuje minimální požadavky v odstavci 16.

▼M3

(e) stínové účtování (odstavec 30).

Současné tržní úrokové sazby

24. Pojišťovateli je povoleno, ale není od něj požadováno, aby změnil své účetní postupy tak, že přecení určené pojistné závazky (*) 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 pojišťovateli změnit účetní postupy pro určené závazky bez nutnosti důsledné aplikace těchto postupů na všechny podobné závazky, jak by jinak požadoval IAS 8. Pokud pojišťovatel 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.

Pokračování současných postupů

25. Pojišťovatel může pokračovat v následujících postupech, avšak nová aplikace 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, pojišťovatel je může změnit, pokud změna nepřinese příliš odlišností mezi účetními postupy a pokud bude vyhovovat ostatním požadavkům tohoto IFRS.

Opatrnost

26. Pojišťovatel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení přílišné opatrnosti. Pokud však pojišťovatel již oceňuje své pojistné smlouvy s dostatečnou opatrností, nebude zavádět žádná další opatření pro posílení principu opatrnosti.

Budoucí investiční marže

27. Pojišťovatel nemusí měnit své účetní postupy u pojistných smluv pro vyloučení budoucích investičních marží. Existuje však vyvratitelná domněnka, že účetní závěrka pojišťovatele bude méně relevantní a spolehlivá, pokud pojišťovatel 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 pojišťovatele;

nebo

(b) plánování návratnosti těchto aktiv v odhadnuté míře návratnosti, diskontování těchto plánovaných výnosů rozdílnou sazbou a zahrnutí výsledku do ocenění závazku.

28. Pojišťovatel může překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27 tehdy a jen 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 pojišťovatele pro pojistné smlouvy zahrnují již od počátku příliš opatrné předpoklady a diskontní sazbu předepsanou regulátorem bez přímého odkazu na tržní podmínky a ignorují některé vložené opce a záruky. Pojišťovatel 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 opatrnou) úpravu zohledňující rizika a nejistoty;

(*) 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.

▼M3

(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 pojišťovatele.

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 pojišťovatel mohl překonat vyvratitelnou domněnku popsanou v odstavci 27.

Stínové účtování

30. V některých účetních modelech mají realizované zisky nebo ztráty z aktiv pojišťovatele 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 pojišťovatel změnil své účetní postupy tak, aby zaúčtovaný, ale dosud nerealizovaný zisk nebo ztráta v aktivu ovlivnily tato ocenění stejně jako realizovaný zisk nebo ztráta. Související úprava pojistného závazku (nebo odložených pořizovacích nákladů nebo nehmotných aktiv) se zaúčtuje do vlastního kapitálu tehdy, a jen tehdy, pokud se nerealizované zisky nebo ztráty účtují přímo do vlastního kapitálu. Tato praxe se někdy popisuje jako „stínové účtování".

Pojistné smlouvy získané v podnikové kombinaci nebo při převodu portfolia

31. V zájmu splnění požadavků IFRS 3 *Podnikové kombinace* pojišťovatel k datu akvizice stanoví reálnou hodnotu převzatých pojistných závazků a *pojistných aktiv* získaných v podnikové kombinaci. Je povoleno, ale nikoli požadováno, aby pojišťovatel použil rozšířenou prezentaci, která rozdělí reálnou hodnotu získaných pojistných smluv do dvou složek:

(a) závazek oceněný v souladu s účetními postupy pojišťovatele 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 písmeni (a). Následná ocenění tohoto aktiva musí být v souladu s oceněním souvisejícího pojistného závazku.

32. Pojišťovatel, 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 spoluúčasti v pojistných smlouvách

34. Některé pojistné smlouvy obsahují mimo *záručního prvku* též prvek dobrovolné spoluúčasti. Výstavce takovéto smlouvy:

(a) může, ale nemusí zaúčtovat záruční prvek odděleně od prvku dobrovolné spoluúčasti. 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 spoluúčasti odděleně od záručního prvku, bude klasifikovat prvek dobrovolné spoluúčasti 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.

(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 spoluúčasti klasifiko-

▼M3

vané jako závazek budou zaúčtovány do výsledovky. Pokud je prvek dobrovolné spoluúčasti nebo jeho složka klasifikován ve vlastním kapitálu, část zisku nebo ztráty může být přiřazena k tomuto prvku (stejným způsobem jako může být část přiřaditelná menšinovým podílům). Výstavce zaúčtuje část zisku nebo ztráty přiřazenou k jakékoli složce vlastního kapitálu obsahující prvek dobrovolné spoluúčasti jako alokaci zisku nebo ztráty, a nikoli jako náklad nebo výnos (viz IAS 1 *Prezentace účetních závěrek*).

(d) Pokud smlouva obsahuje vložený derivát v působnosti IAS 39, bude na tento vložený derivát aplikovat IAS 39.

(e) Ve všech ohledech, které nebyly popsány v odstavcích 14-20 a 34(a) (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 spoluúčasti ve finančních nástrojích

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, bude aplikovat test přiměřenosti závazku v odstavcích 15 – 19 na celou smlouvu (tj. jak na záruční prvek, tak na prvek dobrovolné spoluúčasti). Výstavce nemusí určovat částku, která by vyplynula z aplikace IAS 39 na záruční prvek.

(b) Pokud bude výstavce klasifikovat celý prvek nebo jeho část jako zvláštní komponent vlastního kapitálu, závazek zaúčtovaný z celé smlouvy nebude nižší než částka, která by vyplynula z aplikace IAS 39 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 aplikace IAS 39 na záruční prvky, a stejně tak nemusí tuto částku odděleně prezentovat. Dále výstavce nemusí určovat onu částku, pokud je celkový zaúčtovaný závazek zřetelně vyšší.

(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.

▼M12

(d) i když jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce, který na smlouvy s prvkem dobrovolné spoluúčasti použil odst. 19 písm. b) standardu IFRS 7, zveřejní celkové úrokové náklady uznané do zisku nebo ztráty, avšak nemusí tyto úrokové náklady vypočítat s pomocí metody efektivní úrokové sazby.

▼M3

ZVEŘEJNĚNÍ

Vysvětlení účtovaných částek

36. **Pojišťovatel zveřejní informace, které budou identifikovat a vysvětlovat částky v jeho účetní závěrce vyplývající z pojistných smluv.**

37. V zájmu naplnění podmínek odstavce 36 zveřejní pojišťovatel následující:

(a) Své účetní postupy u pojišťovacích smluv a souvisejících aktiv, závazků, výnosů a nákladů.

(b) Uznaná aktiva, závazky, výnosy a náklady (a také peněžní toky, pokud prezentuje svůj výkaz peněžních toků za použití přímé metody) vyplývající z pojistných smluv. Je-li pojišťovatel postupníkem (postupuje-li část rizika zajišťovateli), zveřejní dále:

(i) zisky a ztráty účtované do výsledovky při koupi zajištění;

a

(ii) pokud postupník odloží a amortizuje zisky a ztráty vznikající při koupi zajištění, amortizaci za příslušné období a částky, které zůstanou neamortizované na počátku a konci období.

(c) Proces použitý pro stanovení předpokladů, které mají největší dopad na stanovení účtovaných částek popsaných v písmenu (b). Pokud je to proveditelné, pojišťovatel 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.

▼M12

Povaha a míra rizik vyplývajících z pojistných smluv

38. Pojistitel zveřejní informace, které uživatelům jeho účetní závěrky umožní posoudit povahu a míru rizika vyplývajícího z pojistných smluv.

39. Aby splnil požadavky podle odstavce 38, pojistitel zveřejní:

a) své cíle, zásady a postupy při řízení rizik vyplývajících z pojistných smluv, a metody řízení těchto rizik.

b) [zrušeno]

c) informace o *pojistném riziku* (jak před tak po zmírnění rizika zajištěním), včetně informací o:

i) citlivosti vůči pojistnému riziku (viz odstavec 39A).

ii) koncentracích pojistného rizika, včetně popisu toho, jak vedení určuje koncentrace a popisu sdílených charakteristik jednotlivých koncentrací (např. druh pojistné události, zeměpisná oblast, nebo měna).

iii) skutečnou výši pojistných škod ve srovnání s předchozími odhady (tj. škodný průběh). Zveřejnění údajů o škodném průběhu bude sahat zpátky do doby, kdy vznikla první významná škoda, jejíž výše nebyla dosud s jistotou stanovena a nejistota převládá i ohledně toho, kdy nastane plnění, avšak nemusí být starší deseti let. Pojistitel nemusí zveřejnit informace o škodách, o jejichž výši a čase plnění se obvykle rozhodne do jednoho roku.

d) informace o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku, které by se vyžadovaly podle odstavců 31-42 standardu IFRS 7, kdyby pojistné smlouvy spadaly pod působnost standardu IFRS 7. Avšak:

(i) pojistitel nemusí zpracovat analýzu splatnosti vyžadovanou podle odst. 39 písm. a) standardu IFRS 7, jestliže místo toho zveřejní informace o odhadovaném čase odlivu čistých hotovostních toků v důsledku uznaného pojistného plnění. Tyto informace mohou mít formu analýzy částek vykázaných v rozvaze podle odhadované doby plnění.

(ii) jestliže pojistitel použije alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, například analýzu vložené hodnoty, může tuto analýzu citlivosti použít a tak vyhovět požadavkům podle odst. 40 písm. a) standardu IFRS 7. Takový pojistitel musí zveřejnit informace, které vyžaduje odstavec 41 standardu IFRS 7.

e) informace o míře vystavení tržnímu riziku vyplývajícího z vložených derivátů obsažených v hostitelské pojistné smlouvě, jestliže pojistitel není povinen oceňovat vložené deriváty v reálné hodnotě a ani tak nečiní.

39A Aby vyhověl odst. 39 písm. b) bodu i), pojistitel zveřejní údaje požadované v jednom z následujících bodů a) nebo b):

a) analýzu citlivosti, z níž vyplyne to, jak by se přiměřeně možné změny proměnné relevantního rizika projevily na zisku, ztrátě nebo vlastním kapitálu, kdyby k nim k datu vykázání došlo; metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti; a případné změny použitých metod a předpokladů proti předchozímu období. Jestliže však pojistitel použije alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, například analýzu vložené hodnoty, může tomuto požadavku vyhovět, když zveřejní alternativní analýzu citlivosti a informace vyžadované podle odstavce 41 standardu IFRS 7.

b) kvalitativní informace o citlivosti a informace o těch podmínkách pojistných smluv, které mají významný vliv na objem, načasování a nejistotu budoucích peněžních toků pojistitele.

▼M3

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Přechodná ustanovení v odstavcích 41-45 se týkají jak jednotky, která již aplikuje IFRS, když použije tento IFRS poprvé, tak jednotky, která používá IFRS poprvé (prvouživatel).

41. Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace je podporována. Pokud jednotka použije tento IFRS za dřívější období, zveřejní tuto skutečnost.

▼M12

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 uplatní tyto změny pro roční období počínající 1.***

▼**M12**

lednem 2006 včetně. Dřívější použití se doporučuje. Pokud účetní jednotka uplatní tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést a současně uplatnit příslušné změny v IAS 39 a IAS 32.

▼**M3**

Zveřejnění

42. Jednotka nemusí aplikovat požadavky na zveřejnění uvedené v tomto IFRS na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím začínajícím před 1. lednem 2005 s výjimkou zveřejnění požadovaných v odstavci 37(a) a (b) o účetních postupech, a o účtování aktiv, závazků, výnosů a nákladů (a peněžní toky, je-li použita přímá metoda).

43. Pokud je neproveditelné aplikovat určitý požadavek odstavců 10 – 35 na srovnatelné informace, které se vztahují k účetním obdobím začínajícím 1. ledna 2005 nebo dříve, 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 odstavce 39(c)(iii) nemusí 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 informace o vývoji škod, k nimž došlo před začátkem nejzazšího období, pro něž jednotka prezentuje plné srovnatelné informace vyhovující tomuto IFRS, jednotka tuto skutečnost zveřejní.

Reklasifikace finančních aktiv

45. Když pojišťovatel změní své účetní postupy pro pojistné závazky, je povoleno, ale není požadováno překlasifikovat některá nebo všechna jeho finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou proti zisku nebo ztrátě. Tato reklasifikace je povolena, pokud pojišťovatel změní účetní postupy při první aplikaci tohoto IFRS, a pokud provede následnou změnu postupů povolenou na základě odstavce 22. Reklasifikace je změnou v účetních postupech a platí pro ni IAS 8.

▼M3

DODATEK A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

postupník	Pojištěnec na základě zajistné smlouvy.
depozitní složka	Smluvní složka, která není zaúčtovaná jako derivát podle IAS 39, a byla by v působnosti IAS 39, pokud by byla zvláštním nástrojem.
přímá pojistná smlouva	Pojistná smlouva; která není zajistnou smlouvou.
prvky dobrovolné spoluúčasti	Smluvní právo přijmout jako doplněk k zaručeným užitkům následující dodatečné užitky:(a) takové, u nichž je pravděpodobné, že budou významnou částí celkových smluvních užitků;(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.
reálná hodnota	Částka, za kterou lze v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směnit aktivum nebo vypořádat závazek.
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 užitky	Platby nebo jiné užitky, na které má určitý pojištěnec nebo investor bezpodmínečné právo, jenž nepodléhá smluvní vůli výstavce.
záruční prvek	Povinnost platit zaručené užitky zahrnuté ve smlouvě, jež obsahuje prvek dobrovolné účasti.
pojistné aktivum	Čistá smluvní práva pojišťovatele na základě pojistné smlouvy.
pojistná smlouva	Smlouva, na jejímž základě jedna strana (pojišťovatel) přijímá významné pojistné riziko jiné strany (pojištěnce) tím, že souhlasí s kompenzací pojištěnce, pokud by určitá konkrétní nejistá událost v budoucnosti (pojistná událost) negativně ovlivnila pojištěnce. (Viz Dodatek B obsahující instrukce k této definici.)
pojistný závazek	Čisté smluvní závazky pojišťovatele 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.
pojišťovatel	Strana, která má na základě pojistné smlouvy závazek kompenzovat pojištěnce, 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 tocích.
pojištěnec	Strana, která má právo na kompenzaci na základě pojistné smlouvy, pokud dojde k pojistné události.
zajistná aktiva	Čistá smluvní práva postupníka na základě zajistné smlouvy.

▼M3

zajistná smlouva	Pojistná smlouva vystavená jedním pojišťovatelem (zajišťovatelem) pro kompenzaci ztrát jiného pojišťovatele (postupníka) z jedné nebo více smluv vystavených postupníkem.
zajišťovatel	Strana, která má na základě zajistné smlouvy závazek kompenzovat postupníka, pokud nastane pojistná událost.
oddělit	Zaúčtovat složky smlouvy tak, jako by byly oddělenými smlouvami.
Smlouvy o finanční záruce	Smlouva, která vyžaduje, aby výstavce záruky provedl platby k náhradě ztráty držitele, jež mu vznikla proto, že určitý dlužník neplnil včas v souladu s původnímu nebo změněnými podmínkami dluhového nástroje.

▼M3

DODATEK B

Definice pojistné smlouvy

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

B1 Tato příloha obsahuje instrukce k definici pojistné smlouvy v příloze 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 pojišťovatel, 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 pojišťovatele proti nepříznivému vývoji pojistných událostí, které již pojištěnci 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 pojišťovatel nahradí přímo ukradený předmět místo finančního odškodnění pojištěného. Dalším příkladem je, když pojišťovatel použije své vlastní nemocnice a zdravotnický personál pro poskytnutí lékařských služeb krytých smlouvami.

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.

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:

(a) Není pravděpodobné, že budou existovat podstatné závazky u závad a poruch, které se již staly.

(b) Pokud by se aplikoval IAS 18 *Výnosy,* poskytovatel služby by zaúčtoval výnos posouzením fáze dokončení (a s ohledem na jiná specifikovaná kritéria). Takovýto přístup je také přijatelný na základě tohoto IFRS, což umožňuje poskytovateli služby (i) uplatňovat nadále své účetní postupy pro tyto smlouvy, pokud neobsahují postupy zakázané na základě odstavce 14 a (ii) zlepšovat své účetní postupy, pokud je to povoleno v odstavcích 22-30.

▼M3

(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.

B9 Definice finančního rizika v Příloze 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 garance zbytkové hodnoty určitého auta 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 garantují pojištěncům minimální návratnost (čímž vytvářejí finanční riziko) a slibují dávky pro případ úmrtí, které v některých dobách výrazně převyšují zůstatek na účtu pojištěnce (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 pojišťovatel přijímá od pojištěného. Jinými slovy, pojistné riziko je předchozí riziko převedené od pojištěného k pojišťovateli. Nové riziko vytvořené smlouvou tudíž není pojistným rizikem.

B13 Definice pojistné smlouvy se vztahuje k nepříznivému dopadu na pojištěného. Definice neomezuje platbu pojišťovatele na částku rovnající se finančnímu dopadu nepříznivé události. Definice například nevyjímá tzv. „nové za staré" krytí, kdy se pojištěnému 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.

B14 Některé smlouvy vyžadují platbu, pokud se stane určitá nejistá událost, ale nevyžadují, aby byl nutnou podmínkou výplaty nepříznivý dopad na pojištěného. Takováto smlouva není pojistnou smlouvou ani tehdy, když pojištěný používá smlouvu pro zmírnění výchozího rizika. Pokud pojištěný používá derivát jako zajištění související nefinanční proměnné, která souvisí s peněžními toky z majetku jednotky, derivát není pojistnou smlouvou, neboť platba není podmíněná tím, aby byl pojištěný nepříznivě ovlivněn snížením peněžních toků z majetku. Naopak, definice pojistné smlouvy se vztahuje k nejisté události, pro kterou je negativní dopad na pojištěného nutným předpokladem výplaty. Tento smluvní předpoklad nevyžaduje, aby pojišťovatel zkoumal, zda událost skutečně způsobila negativní dopad, ale dovoluje pojišťovateli odmítnout platbu, pokud není přesvědčen, že událost způsobila negativní dopad.

▼M3

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 podmíněná 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 Pojišťovatel může přijmout významné pojistné riziko od pojištěnce pouze tehdy, pokud je pojišťovatel jednotkou oddělenou od pojištěnce. V případě vzájemného pojišťění přijímá vzájemný pojišťovatel riziko od každého pojištěnce a spojuje toto riziko. Ačkoli pojištěnci kolektivně nesou spojené riziko v jejich postavení majitelů, vzájemný pojišťovatel přesto akceptoval riziko, které je podstatou pojistné smlouvy.

Příklady pojistných smluv

B18 Následují příklady smluv, které jsou pojistnými smlouvami, pokud je převod pojistného rizika významný:

(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).

(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).

▼M12

g) pojištění úvěrů, které počítá s provedením určených plateb za účelem náhrady ztráty, kterou utrpěl držitel proto, že určený dlužník včas neplnil podle původních nebo změněných podmínek dluhového nástroje. Tyto smlouvy mohou mít různou právní formu, například podobu záruky, některých druhů akreditivů, smlouvy o pokrytí ztrát z nesplácených úvěrů (credit-default contract) nebo pojistné smlouvy. I když tyto smlouvy naplňují znaky definice pojistné smlouvy, současně naplňují i definici smlouvy o finanční záruce podle IAS 39 a spadají pod působnost IAS 32 a IAS 39, nikoli 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 provedl účetní zápisy příslušné pro pojistné smlouvy, může si vybrat, zda na takové smlouvy o finanční záruce použije IAS 39 nebo IAS 32 nebo tento standard.

▼M3

(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 pojištěncům za ztráty, které utrpěli při cestování). Odstavce B6 a B7 se zabývají některými smlouvami tohoto typu.

▼M3

(k) Pojistné listy proti riziku 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 (zajišťovací) smlouvy.

B19 Následují příklady položek, které nejsou pojistnými smlouvami:

(a) Investiční smlouvy, které mají právní podobu pojistné smlouvy, ale nevystavují pojišťovatele významnému pojistnému riziku. Například životní pojistky, v nichž pojišťovatel 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 pojištěnce prostřednictvím nezrušitelných a vynutitelných mechanismů, které upravují budoucí platby pojištěnce jako přímý výsledek pojištěných ztrát, například některé smlouvy o finančním zajištění nebo některé skupinové smlouvy (takovéto smlouvy jsou obvykle nepojistné 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 pojištěnce. Toto však nevylučuje specifikaci předem stanovené výplaty pro vyčíslení ztráty způsobené určitou událostí jako například smrtí nebo nehodou (viz také odstavec B13).

(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, ceně finančního nástroje, ceně komodity, změn směnného 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 IAS 39).

▼M12

f) Záruka za úvěr (nebo akreditiv, smlouva o pokrytí ztrát z neplnění úvěrového derivátu nebo smlouva o pojištění úvěru), který vyžaduje plnění i v případě, že držitel neutrpěl ztrátu kvůli tomu, že dlužník včas nesplácel (viz IAS 39).

▼M3

(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.

B20 Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 vytvářejí finanční aktiva nebo finanční závazky, spadají do působnosti IAS 39. Mimo jiné to znamená, že smluvní strany používají postup, který se někdy nazývá depozitní účtování, které zahrnuje následující:

(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.

B21 Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 nevytvoří finanční aktiva nebo finanční závazky, platí IAS 18. Na základě IAS 18 výnos spojený s transakcí, jejíž součástí je poskytování služeb, je uznán odkazem na fázi dokončení transakce, pokud je možné spolehlivě ocenit výsledek transakce.

▼M3

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 jen tehdy, pokud by pojistná událost mohla způsobit, že pojišťovatel bude platit významné dodatečné užitky v jakémkoli scénáři s výjimkou takových scénářů, v nichž bude chybět obchodní smysl (tj. nemají žádný zřetelný efekt na ekonomiku transakce). Pokud budou významné dodatečné užitky splatné 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 Dodatečné užitky popsané 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 pojištěnci budoucí služby. Například ve smlouvě o životním pojištění propojeném s investicí znamená smrt pojišťovatele, že pojišťovatel již nemůže vykonávat služby správy investic a účtovat si poplatek za tyto služby. Tato ekonomická ztráta pro pojišťovatele 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 pojištěnci dříve existující riziko. Proto nejsou relevantní při stanovení výše pojistného rizika, které se smlouvou převádí.

(c) platbu podmíněnou událostí, která nezpůsobila pojištěnci 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 pojištěnci nevýznamnou ekonomickou ztrátu jedné měnové jednotky. V této smlouvě pojištěnec převádí na pojišťovatele nevýznamné riziko ztráty jedné měnové jednotky. Zároveň smlouva vytváří nepojistné riziko, že pojišťovatel bude muset zaplatit 999 999 měnových jednotek, pokud dojde k určité události. Vzhledem k tomu, že pojišťovatel nepřijímá významné pojistné riziko od pojištěnce, tato smlouva není pojistnou smlouvou.

(d) možné náhrady z titulu zajištění. Tyto pojišťovatel účtuje odděleně.

B25 Pojišťovatel vyhodnotí velikost pojistného rizika smlouvu od smlouvy, a nikoli odvoláním na účetní závěrku. (*) 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, pojišťovatel 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 odstavci B24(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 pojištěnci dříve existující riziko. Podobně smlouva o ročním důchodu, na jejímž základě se budou vyplácet pravidelné částky po zbytek života pojištěnce, 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

(*) Pro tyto účely tvoří jedinou smlouvu takové smlouvy, které byly zároveň uzavřeny s jedinou protistranou (nebo smlouvy, které jsou jinak vzájemně závislé).

▼M3

uvedení konce platnosti pojistného krytí). Je jisté, že pojištěnec zemře, ale datum jeho smrti jisté není. Pojišťovatel utrpí ztrátu z těch jednotlivých smluv, když pojištěnec 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.

Změny v úrovni pojistného rizika

B29 Některé smlouvy nepřevádějí jakékoli pojistné riziko na pojišťovatele při uzavření smlouvy, i když se pojistné riziko převádí později. Příkladem bude smlouva, která poskytuje konkrétní investiční návratnost a zahrnuje pro pojištěnce možnost použít výnosy z investice při splatnosti k nákupu životem podmíněného plnění v současných sazbách anuity, které pojišťovatel účtuje ostatním novým příjemcům důchodu, když pojištěnec uplatní své právo. Smlouva nepřevádí žádné pojistné riziko na pojišťovatele, dokud není uplatněno právo, protože pojišťovatel má svobodnou možnost ocenit anuitu na bázi, která odráží pojistné riziko převedené na pojišťovatele v dané době. Pokud však smlouva specifikuje sazby ročních splátek (nebo bázi pro stanovení ročních splátek), pojistné riziko se převádí na pojišťovatele již při uzavření smlouvy.

B30 Smlouva, která je klasifikována jako pojistná smlouva, zůstává pojistnou smlouvou, dokud neskončí nebo nevyprší platnost veškerých práv a závazků.

▼M3

PŘÍLOHA C

Novely jiných IFRS

Změny v tomto dodatku se aplikují pro účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud účetní jednotka přijme tento IFRS za dřívější období, tyto změny se aplikují na toto dřívější období.

Novelizace IAS 32 a IAS 39

C1 IAS 32 - *Finanční nástroje:Zveřejnění a prezentace* (novelizovaný v roce 2003), odstavec 4(d) se přečísluje na 4(c). Odstavec 4(c) se přečísluje jako odstavec 4(d) a upraví, dle textu v odstavci C4.

Odstavec 6 se vypouští.

Následující věta se připojuje ke konci odstavce AG8:

Některá z těchto podmíněných práv a závazků mohou být pojistnými smlouvami v působnosti IFRS 4.

C2 IAS 39 - *Finanční nástroje:Účtování a oceňování* (novelizovaný v roce 2003), odstavec 2(e) se přečísluje na odstavec 2(d). Odstavec 2(d) se přečísluje jako odstavec 2(e) a upraví dle textu v odstavci C5. Odstavec AG4 se mění takto:

AG4. Tento standard platí pro finanční aktiva a finanční závazky pojišťovatelů, s výjimkou práv a závazků, které vyjímá odstavec 2(e), neboť vznikají na základě smluv v působnosti IFRS 4.

C3 Odstavce 4(e) IAS 32 a 2(h) IAS 39 vylučují z působnosti deriváty na základě klimatických, geologických nebo jiných fyzikálních faktorů. Tyto odstavce se vypouštějí. Takovéto deriváty jsou proto v působnosti IAS 32 a IAS 39, pokud nevyhovují definici pojistné smlouvy a jsou tak v působnosti IFRS 4. Odstavce AG1 IAS 39 se dále mění takto:

AG1. Některé smlouvy vyžadují platbu na základě klimatických, geologických nebo jiných fyzických faktorů. (Ty, které vycházejí z klimatických faktorů, se též nazývají „klimatické deriváty".) Pokud nejsou tyto smlouvy v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, jsou v působnosti tohoto standardu.

C4 Do IAS 32 se vkládá nový odstavec 4(e). Po této změně a změnách provedených na základě odstavců C1 a C3 a na základě IFRS 3 *Podnikové kombinace* se odstavec 4(c) – (e) mění takto:

(c) ***Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.***

(d) ***Pojistné smlouvy ve smyslu definice v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Tento standard se však týká derivátů, které jsou vložené do pojistných smluv, pokud IAS 39 požaduje, aby je účetní jednotka účtovala odděleně.***

(e) ***Finanční nástroje, které jsou v působnosti IFRS 4, neboť obsahují prvek dobrovolné spoluúčasti. Výstavce těchto nástrojů je osvobozen od aplikace odstavců 15-32 a AG25-AG35 tohoto Standardu v otázkách rozdílu mezi finančními závazky a kapitálovými nástroji. Tyto nástroje jsou podmíněné dalšími požadavky tohoto standardu. Tento standard dále platí pro deriváty vložené do těchto nástrojů (viz IAS 39).***

Odstavec 4(f), vložený IFRS 2 *Platba akciemi*, zůstává nezměněn.

C5 V IAS 39 se vypouští odstavec 2(f). Po této změně a změnách provedených na základě odstavců C2 a C3 a na základě IFRS 3 *Podnikové kombinace* se odstavec 2(d) – (g) mění následovně:

(d) ***účetní jednotkou vydaných finančních nástrojů naplňujících definici kapitálového nástroje podle IAS 32 (včetně opcí a práv na nákup akcií). Avšak držitel takových kapitálových nástrojů musí tento standard u těchto nástrojů aplikovat, pokud nesplňují výjimku uvedenou výše pod písmenem (a).***

(e) ***práv a závazků na základě pojistné smlouvy v souladu s definicí v IFRS 4 Pojistné smlouvy nebo na základě smlouvy, která je v rámci působnosti IFRS 4, neboť obsahuje prvek dobrovolné spoluúčasti. Avšak tento Standard platí pro derivát, který je vložený do takovéto smlouvy, pokud derivát sám není smlouvou v působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10-13 a Dodatek A odstavce AG23-AG33). Pokud je navíc pojistná smlouva smlouvou o finanční záruce, která byla uzavřena nebo zachována při převodu aktiv nebo finančních***

▼M3

závazků na jinou stranu v rámci působnosti tohoto Standardu, výstavce bude aplikovat tento Standard na tuto smlouvu (viz odstavec 3 a příloha A odstavec AG4A).

(f) ***smluv o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele.***

(g) ***smluv mezi kupujícím a prodávajícím při podnikové kombinaci o budoucí koupi nebo prodeji nabývaného podniku.***

Odstavec 2(i) a (j) je přečíslován na 2(h) a (i). Odstavec 2(i) byl vložen IFRS 2 *Platba akciemi*.

Odstavec 3 se vypouští a nahrazuje se novým odstavcem 3 a doplňuje se odstavec AG4A takto:

3. Některé smlouvy o finančních zárukách vyžadují, aby výstavce provedl určité platby jako kompenzaci ztráty pojištěnce, kterou tento pojištěnec utrpí, neboť určitý dlužník nesplatí dluh v den splatnosti uvedený v původních nebo modifikovaných podmínkách dlužního nástroje. Pokud takovýto požadavek převádí na výstavce významné riziko, smlouva bude pojistnou smlouvou v souladu s definicí v IFRS 4 (viz odstavce 2(e) a AG4A). Ostatní smlouvy o finančních zárukách požadují, aby byly provedeny platby jako reakce na změny v určité úrokové sazbě, ceně finančního nástroje, ceně komodity, směnném kursu, indexu cen nebo sazeb, úvěrovém ratingu nebo úvěrovém indexu nebo jiné proměnné, a to za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy. Takovéto smlouvy jsou v působnosti tohoto standardu.

AG4A. Smlouvy o finančních zárukách mohou mít různé právní formy, jako je například finanční záruka, akreditiv, úvěrová smlouva nebo pojistná smlouva. Jejich účetní zachycení nezávisí na jejich právní formě. Následují příklady vhodného zachycení (viz odstavce 2(e) a 3):

(a) Pokud smlouva není pojistnou smlouvou, jak je definováno v IFRS 4, výstavce bude aplikovat tento standard. Smlouva o finanční záruce, na základě které se požadují platby, pokud úvěrový rating dlužníka klesne pod určitou úroveň, spadá do působnosti tohoto standardu.

(b) Pokud výstavci vznikla nebo trvá finanční záruka při převodu finančních aktiv nebo finančních závazků na jinou stranu v působnosti tohoto standardu, výstavce bude aplikovat tento standard.

(c) Pokud je smlouva pojistnou smlouvou ve smyslu definice v IFRS 4, výstavce bude aplikovat IFRS 4, pokud nebude platit písmeno (b).

(d) Pokud dal výstavce finanční záruku v souvislosti s prodejem zboží, výstavce bude aplikovat IAS 18 při stanovení data, kdy se zaúčtuje výsledný výnos.

C6 V IAS 39, odstavec 9, výraz „jiná proměnná" v definici derivátu se nahrazuje větou „jiná proměnná za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy". Ke stejné změně dochází v odstavci 10 IAS 39. Do IAS 39 se doplňuje následující nový odstavec AG12A:

AG12A. Definice derivátu se týká nefinančních proměnných, které nejsou specifické pro jednu stranu smlouvy. Patří sem index ztrát při zemětřesení v určité oblasti a index teplot v určitém městě. Nefinanční proměnné specifické pro jednu stranu smlouvy zahrnují vyskytnutí nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí nebo zničí majetek jedné strany smlouvy. Změna reálné hodnoty nefinančního majetku je specifická pro majitele, pokud tato reálná hodnota odráží nejen změny tržních cen takového majetku (finanční proměnná), ale také stav konkrétního drženého nefinančního majetku (nefinanční proměnné). Pokud například garance zbytkové hodnoty určitého auta vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, změna v této zbytkové hodnotě je specifická pro majitele auta.

C7 V IAS 32 se vkládá následující nový odstavec 91A a v odstavci 86 se rozšiřuje odkaz na odstavec 90 zahrnutím odstavce 91A:

91A. ***Některá finanční aktiva a finanční závazky obsahují prvek dobrovolné spoluúčasti popsaný v IFRS 4 Pojistné smlouvy. Pokud účetní jednotka nebude moci spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto prvku, tuto skutečnost zveřejní společně s popisem smlouvy,***

▼M3

uvede jeho účetní hodnotu, vysvětlení důvodů, proč nemůže být spolehlivě stanovena reálná hodnota, a pokud možno také rozpětí odhadů, v němž se pravděpodobně bude nalézat reálná hodnota.

V odstavci 49(e) se nahrazuje „pojistka" výrazem „pojistná smlouva".

C8 V IAS 39, odstavec AG30 obsahuje příklady vložených derivátů, které se nepovažují za úzce související s hostitelskou smlouvou, a odstavec AG33 obsahuje příklady vložených derivátů, které se pokládají za úzce související s hostitelskou smlouvou. Odstavce AG30(g) a AG33 (a), (b) a (d) se upravují vložením odkazů na pojistné smlouvy, jak je uvedeno dále, a v odstavci AG33 se doplňují (g) a (h):

AG30 (g) Nákupní, prodejní, terminační opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud se realizační cena opce přibližně nerovná zůstatkové hodnotě dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy ke každému datu uplatnění opce. Z pohledu emitenta konvertibilního dluhového nástroje s vloženou kupní nebo prodejní opce se nejprve zhodnotí, zda kupní nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, a teprve poté se podle standardu IAS 32 oddělí složka vlastního kapitálu.

AG33 (a) Vložený derivát, v němž podkladovou proměnnou je úroková míra nebo úrokový index, který může změnit výši úroku, který by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud kombinovaný nástroj nemůže být vypořádán tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou zaúčtovanou investici, nebo vložený derivát může nejméně 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) Vložená minimální (floor) nebo maximální (cap) úroková sazba dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud maximální úroková sazba je stejná nebo vyšší než sazba tržní a pokud minimální úroková sazba je stejná nebo nižší než tržní úroková sazba při emisi nástroje, a pokud maximální ani minimální úroková sazba není v pákovém vztahu s hostitelským nástrojem. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která stanovují maximální a minimální cenu, která bude zaplacena nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak maximální, tak i minimální cena byly na počátku mimo peníze („out of the money") a neobsahuje pákový efekt.

(d) Vložený měnový derivát v hostitelské smlouvě, která je pojistnou smlouvou nebo není finančním nástrojem (jako např. smlouva o nákupu nebo prodeji nefinanční položky v cizí měně), úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že neobsahuje 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 kupovaného nebo dodávaného zboží nebo služby obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě (např. v US dolarech za transakce se surovou ropou);

nebo

(iii) v měně, která je běžně používána ve smlouvách o nákupu 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).

(g) Jednotkově vázaný prvek vložený do hostitelského finančního nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvu, pokud se platby vyjádřené v jednotkách oceňují v současných jednotkových hodnotách, které zohledňují reálné hodnoty aktiv fondu. Jednotkově vázaný prvek je smluvní podmínka, která vyžaduje platby vyjádřené v jednotkách interního nebo externího investičního fondu.

▼M3

(h) Derivát vložený do pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelskou pojistnou smlouvu, pokud je vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva natolik vzájemně závislé, že účetní jednotka nemůže ocenit vložený derivát samostatně (tj. bez přihlédnutí k hostitelské smlouvě).

Novely dalších IFRS

C9 IAS 18 *Výnosy* se mění takto.

Odstavec 6(c) se mění takto:

(c) pojistné smlouvy v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;

C10 V IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se k definici odstavce 7 o oprávněných pojistných smlouvách, po prvním výskytu slova „pojistka" připojuje následující poznámka pod čarou:

(*) Oprávněná pojistka nemusí být pojistnou smlouvou ve smyslu definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy.*

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,* odstavce 1(b) a 4 se vypouštějí a vkládá se nový odstavec 5(e) tohoto znění:

(e) Pojistné smlouvy (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se však týká rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pojišťovatele, a to jiných, než těch, které vyplývají z jeho smluvních závazků a práv na základě pojistných smluv v působnosti IFRS 4.

V odstavci 2 (modifikace z roku 2003 podle IAS 39) se vypouští poslední věta.

C12 V IAS 40 *Investice do nemovitostí* (podle novelizace v roce 2003), odstavce 32A-32C a 75(f)(iv) se připojují a vkládá se též do odstavce 30 následující odkaz na odstavec 32A:

30. ***S výjimkami uvedenými v odstavcích 32A a 34 si účetní jednotka zvolí jako své účetní pravidlo buď model reálné hodnoty v odstavcích 33-55 nebo model pořizovacích nákladů v odstavci 65 a toto pravidlo bude aplikovat na všechny své investice do nemovitostí.***

Investice do nemovitostí vázané na závazky

32A. ***Účetní jednotka si může:***

(a) ***zvolit buď model reálné hodnoty nebo model pořizovacích nákladů pro všechny závazky z investic do nemovitostí, jejichž výnos je přímo spojený s reálnou hodnotou určitých aktiv včetně investice do nemovitosti nebo výnosu z ní;***

a

(b) ***zvolit buď model reálné hodnoty nebo model pořizovacích nákladů pro všechny ostatní investice do nemovitostí, bez ohledu na možnost zvolenou v bodě (a).***

32B. Někteří pojišťovatelé a jiné účetní jednotky provozují fond vnitřního majetku, který vydává fiktivní jednotky s tím, že některé jednotky jsou v držení investorů v napojených smlouvách a jiné v držení účetní jednotky. Odstavec 32A neumožňuje účetní jednotce, aby oceňovala nemovitost v držení fondu částečně v pořizovacích nákladech a částečně v reálné hodnotě.

32C. Pokud si účetní jednotka zvolí různé modely pro dvě kategorie popisované v odstavci 32A, prodeje nemovitostí mezi skupinami aktiv oceněnými za použití různých modelů budou zachyceny v reálné hodnotě a kumulativní změna v reálné hodnotě bude vykázána v zisku nebo ztrátě. V souladu s tím, pokud se investice do nemovitosti prodá ze skupiny, pro kterou se použil model reálné hodnoty do skupiny, pro kterou se použil model pořizovacích nákladů, reálná hodnota nemovitosti k datu prodeje se stává jejím pořizovacím nákladem.

75(f)(iv) ***Kumulovaná změna reálné hodnoty zachycené v zisku nebo ztrátě při prodeji nemovitosti ze skupiny aktiv, v níž se použil model pořizovací nákladů do skupiny, kde se použil model reálné hodnoty (viz odstavec 32C).***

C13 IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se mění takto.

V odstavci 12 se mění odkaz na odstavce 13-25C tak, že se odkazuje na odstavce 13-25D.

Odstavec 13(g) a (h) se mění a nový pododstavec (i) se vkládá následovně:

(g) vymezení dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavec 25A);

▼M3

a

(h) transakce spočívající v úhradách akciemi (odstavce 25B a 25C);

a

(i) pojistné smlouvy (odstavec 25D);

Za odstavec 25C se přidává nové záhlaví a odstavec 25D tohoto znění:

Pojistné smlouvy

25D Prvouživatel může použít přechodná ustanovení IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 omezuje změny v účetních postupech pro pojistné smlouvy včetně změn provedených prvouživatelem.

Odstavec 36A a předchozí záhlaví se pozměňují vložením odkazů do IFRS 4 následovně:

Výjimka z požadavku přepracovat srovnatelné informace pro IAS 39 a IFRS 4

36A Účetní jednotka, která přijímá IFRS před 1. lednem 2006 bude ve své první účetní závěrce IFRS vykazovat alespoň jeden rok srovnatelných informací, ale tyto srovnatelné informace nemusí odpovídat IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka, která si zvolí, že vykáže srovnatelné informaci, která nebude v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4 v prvním roce přechodu:

(a) bude aplikovat své původní účetní pravidla ve srovnatelných informacích na finanční nástroje v působnosti IAS 32 a IAS 39 a na pojistné smlouvy v působnosti IFRS 4;

(b) zveřejní tuto skutečnost společně se zásadami pro přípravu těchto informací;

a

(c) zveřejní povahu hlavních úprav, které by uvedly informace do souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka tyto úpravy nemusí vyčíslit. Avšak účetní jednotka bude přistupovat k veškerým úpravám mezi rozvahou k rozvahovému dni ve srovnatelném období (tj. rozvahou, která obsahuje srovnatelné informace na základě předchozích účetních pravidel) a rozvahou na začátku prvního období vykazování IFRS (tj. první období, jenž zahrnuje informace, jež jsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) tak, jako by vyplývaly ze změny v účetních postupech, a zveřejní to, co je požadováno na základě odstavce 28(a)-(e) a (f)(i) IAS 8.

Odstavec 28(f)(i) se týká pouze částek uvedených v rozvaze k rozvahovému dni srovnatelného období.

V případě účetní jednotky, která se rozhodne uvést srovnatelné informace, které nejsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, budou odkazy k „datu přechodu na IFRS" znamenat pouze pro účely těchto standardů, začátek prvního období vykazování podle IFRS.

C14 SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí zahrnujících právní formu leasingu* (podle modifikace v IAS 39) se mění takto.

Odstavec 7 se mění takto:

7. Jiné závazky z ujednání, zahrnující poskytnuté záruky a závazky vzniklé při předčasném ukončení smlouvy, by měly být zaúčtovány podle IAS 37 IAS 39 nebo IFRS 4 v závislosti na podmínkách.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 23

(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)

Výpůjční náklady

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 23 – *Aktivace výpůjčních nákladů*, který byl schválen Radou v březnu 1984. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

K IAS 23 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-2: Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů.

OBSAH

Odstavce

Účel 219

▼B

	Odstavce
Rozsah působnosti	219
Definice	219
Výpůjční náklady – vzorové řešení	220
Uznání	220
Zveřejnění	220
Výpůjční náklady – povolené alternativní řešení	220
Uznání	220
Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci	220
Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou	221
Zahájení aktivace	221
Přerušení aktivace	222
Ukončení aktivace	222
Zveřejnění	222
Přechodná ustanovení	222
Datum účinnosti	222

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na předmluvu k mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výpůjčních nákladů. Tento standard všeobecně požaduje okamžité zaúčtování výpůjčních nákladů. Standard však dovoluje jako povolené alternativní řešení aktivaci výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro účetní zachycení výpůjčních nákladů.

2. Tento standard nahrazuje IAS 23 – *Aktivace výpůjčních nákladů*, schválený v roce 1983.

3. Tento standard neřeší skutečné nebo odvozené náklady vlastního kapitálu, včetně přednostního kapitálu, který není zařazený jako závazek.

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

   Výpůjční náklady jsou úrok a ostatní náklady, které podnik vynaložil ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

   Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej.

5. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

   a) úrok z kontokorentních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých přijatých půjček;

   b) odpisování diskontů nebo prémií souvisejících s přijatými půjčkami;

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

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

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

6. Příklady způsobilých aktiv jsou zásoby, které vyžadují značné časové období, než mohou být prodány, výrobní továrny, zařízení na výrobu energie a investice ve formě investic do nemovitostí. Ostatní investice a ty zásoby, které jsou běžně průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi během krátkého časového období, způsobilými aktivy nejsou. Způsobilými aktivy také nejsou aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení.

▼B

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – VZOROVÉ ŘEŠENÍ

Uznání

7. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém vznikly.

8. Podle vzorového řešení jsou výpůjční náklady vykazovány jako náklad v období, ve kterém vznikly, a to bez ohledu na to, jak jsou výpůjčky použity.

Zveřejnění

9. V účetní závěrce se zveřejní účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady.

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – POVOLENÉ ALTERNATIVNÍ ŘEŠENÍ

Uznání

10. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém vznikly, a to s výjimkou rozsahu, v jakém jsou aktivovány v souladu s odstavcem 11.

11. Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Částka výpůjčních nákladů způsobilá pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem. ([1])

12. Podle povoleného alternativního řešení jsou výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě aktiva, 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 podnik, a když tyto náklady mohou být spolehlivě zjištěny. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž vznikly.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci

13. 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 uskutečněny. Když si podnik vypůjčuje peněžní prostředky konkrétně za účelem získání určitého způsobilého aktiva, výpůjční náklady, které se k tomuto způsobilému aktivu přímo vztahují, se dají snadno identifikovat.

14. Přímý vztah mezi konkrétními výpůjčkami a způsobilým aktivem a určení výpůjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. Taková potíž se například vyskytne, když je finanční činnost podniku centrálně koordinována. Obtíže také vznikají, když skupina používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků při různých úrokových sazbách a půjčuje tyto finanční prostředky na různých základech dalším podnikům ve skupině. Jiné komplikace vzniknou při používání výpůjček denominovaných v cizích měnách nebo spojených s cizími měnami, když skupina operuje ve vysoce inflačních ekonomikách, a z kolísání směnných kursů. Výsledkem je, že určení částky výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje odborný úsudek.

15. V rozsahu, v jakém jsou finanční prostředky vypůjčeny konkrétně za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů způsobilá k aktivaci tohoto aktiva určena jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období minus veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto výpůjček.

16. Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že podnik získá vypůjčené finanční prostředky, přičemž s nimi spojené výpůjční náklady vzniknou 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.

17. V rozsahu, ve kterém jsou finanční prostředky obecně vypůjčovány a používány za účelem získání způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci určuje použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky přijaté podnikem, které nejsou splacené během daného období a které nejsou půjčkami získanými konkrétně za účelem získání způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vzniklých během tohoto období.

([1]) Viz také SIC-2 Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů.

▼B

18. V některých případech je při výpočtu váženého průměru výpůjčních nákladů vhodné zahrnout všechny půjčky mezi mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky; za jiných okolností je vhodné pro každý dceřiný podnik použít vážený průměr výpůjčních nákladů použitelný na jeho vlastní výpůjčky.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou

19. 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 Mezinárodních účetních standardů. Za určitých okolností je snížení hodnoty nebo odepsání stornováno v souladu s těmito ostatními Mezinárodními účetními standardy.

Zahájení aktivace

20. Aktivace výpůjčních nákladů jako součásti pořizovacích nákladů na způsobilé aktivum začíná, když:

a) jsou vynakládány výdaje za aktivum;

b) vznikají výpůjční náklady; a

c) probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

21. 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 splátky a dotace obdržené ve spojení s aktivem (viz Mezinárodní účetní standard IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*). Průměrná účetní hodnota aktiva během období včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů je obvykle přiměřený odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.

22. 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 však při pouhém držení aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění stav aktiva, nejsou důvodem k aktivování výpůjčních nákladů. Například výpůjční náklady vzniklé během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé v době, kdy je pozemek získaný pro stavební účely držen bez jakékoliv přípravné činnosti, se jako aktivace nekvalifikují.

Přerušení aktivace

23. Aktivace výpůjčních nákladů se přeruší během prodloužených období, kdy je aktivní příprava přerušena.

24. Výpůjční náklady mohou vzniknout během dlouhého období, kdy jsou činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej přerušeny. Takové náklady jsou náklady na držení částečně dokončených aktiv a nekvalifikují se jako aktivace. Avšak aktivace výpůjčních nákladů není obvykle přerušena během období, kdy jsou realizovány podstatné technické a administrativní práce. Aktivace výpůjčních nákladů není také přerušena, když je nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej dočasné zdržení. Aktivace například pokračuje během dlouhého období potřebného pro zrání zásob nebo dlouhých období, během nichž vysoké hladiny vody zdrží výstavbu mostu, jestliže jsou takové vysoké vodní hladiny v dotyčné zeměpisné oblasti během konstrukčního období běžné.

Ukončení aktivace

25. Aktivace výpůjčních nákladů skončí, když jsou skončeny v zásadě veškeré činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

26. Aktivum je běžně připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej, když je dokončena fyzická výstavba aktiva, ačkoliv běžné administrativní práce mohou ještě pokračovat. Jestliže zbývá dokončit pouze menší modifikace, jako je výzdoba majetku podle požadavků kupujícího nebo uživatele, znamená to, že jsou v zásadě dokončeny veškeré činnosti.

▼B

27. Když je výstavba způsobilého aktiva dokončována po částech, přičemž každá část může být používána, zatímco výstavba na dalších částech ještě pokračuje, skončí aktivace výpůjčních nákladů tehdy, když jsou v zásadě ukončeny všechny činnosti nezbytné pro přípravu dané části pro její zamýšlené použití nebo prodej.

28. Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část může být používána, zatímco výstavba na ostatních částech pokračuje, je obchodní centrum zahrnující několik budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilého aktiva, které vyžaduje dokončení dříve, než může být používána jakákoliv jeho část, je průmyslová továrna zahrnující několik technologických procesů realizovaných postupně v různých částech uvnitř jednoho prostoru továrny, například ocelárna.

ZVEŘEJNĚNÍ

29. V účetní závěrce se zveřejní:

a) účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady;

b) částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období; a

c) míra aktivace použitá pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

▼M5

30. Jestliže přijetí tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, je organizaci doporučeno, aby upravila svou účetní závěrku podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. *Alternativně organizace aktivují pouze ty výpůjční náklady vynaložené po datu účinnosti tohoto standardu, které splňují kritéria pro aktivaci.*

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

31. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 24

Zveřejnění spřízněných stran

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Účel zveřejnění spřízněných stran	5-8
Definice	9-11
Zveřejňování	12-22
Datum účinnosti	23
Ukončení platnosti IAS 24 (revidován v roce 1994)	24

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 24 (revidovaný v roce 1994) *Zveřejnění spřízněných stran* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je zajistit, aby účetní závěrka podniku obsahovala informace nutné k posouzení skutečnosti, že finanční situace a výsledek hospodaření podniku může být ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nevyrovnanými zůstatky těchto stran.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se použije při:***

(a) ***identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;***

(b) ***identifikaci nevyrovnaných zůstatků mezi podnikem a jeho spřízněnými stranami;***

(c) ***identifikaci okolností, při kterých je nutné zveřejnit položky podle odstavců (a) a (b);***

a

(d) ***určení zveřejňovaných informací o těchto položkách.***

▼M5

3. ***Tento standard vyžaduje zveřejnění transakcí a nevyrovnaných zůstatků se spřízněnými stranami v individuální účetní závěrce mateřského podniku, společného podniku nebo investora, které musí být prezentovány v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka.***

4. Transakce a nevyrovnané zůstatky se spřízněnými stranami –podniky ve skupině se zveřejňují v účetní závěrce podniku. Transakce a nevyrovnané zůstatky se spřízněnými stranami v rámci skupiny jsou eliminovány při sestavování konsolidované účetní závěrky skupiny.

ÚČEL ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

5. Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Podniky například často provádějí části svých činností prostřednictvím dceřiných podniků, společných a přidružených podniků. Za těchto okolností má podnik možnost ovlivňovat rozhodování o finančních a provozních politikách těchto podniků prostřednictvím ovládání, spoluovládání nebo podstatného vlivu.

6. Vztah spřízněné strany by mohl mít dopad na výsledek hospodaření a finanční situaci podniku. Spřízněné strany mohou uzavírat transakce, které by nespřízněné strany nemohly. Podnik například prodává zboží svému mateřskému podniku za ceny, za které by tyto položky neprodal jinému odběrateli. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být realizovány za stejné částky jako mezi nespřízněnými stranami.

7. Výsledek hospodaření a finanční situace podniku mohou být ovlivněny vztahem spřízněné strany i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Pouhá existence tohoto vztahu může být dostačující k ovlivnění transakcí podniku s jinými stranami. Například dceřiný podnik může ukončit vztahy s obchodním partnerem, protože jeho mateřský podnik koupil sesterský podnik, jehož předmět činnosti je stejný s předchozím obchodním partnerem. V jiném případě se může jedna strana zříci 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, nevyrovnaných zůstatků a vztahů se spřízněnými stranami ovlivnit hodnocení činností podniku uživateli účetní závěrky, včetně hodnocení rizik a příležitostí, kterým daný podnik čelí.

DEFINICE

9. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Spřízněná strana je spřízněná s podnikem při splnění následujících podmínek:

(a) ***přímo nebo nepřímo prostřednictvím jednoho nebo několika zprostředkovatelů strana:***

(i) ***ovládá podnik, je ovládána podnikem nebo je pod společným ovládáním s podnikem (jde o mateřské podniky, dceřiné podniky a sesterské podniky);***

(ii) ***má podíl v podniku, který ji poskytuje významný vliv nad tímto podnikem;***

nebo

(iii) ***spoluovládá takový podnik;***

(b) ***strana je přidruženým podnikem (podle definice v IAS 28 Investice do přidružených podniků) podniku;***

(c) ***strana je společným podnikem, ve kterém je podnik spoluvlastníkem (viz IAS 31 Účasti ve společných podnicích);***

(d) ***strana je vrcholovým řídícím pracovníkem podniku nebo jeho mateřského podniku;***

(e) ***strana je blízkým členem rodiny jednotlivce, který patří pod bod (a) nebo (d);***

(f) ***strana je podnikem, který je ovládán, spoluovládán nebo má na něm podstatný vliv přímo nebo nepřímo jakýkoliv podnik patřící pod bod (d) nebo (e), nebo podstatné hlasovací právo v dané straně má přímo nebo nepřímo takový podnik;***

nebo

(g) ***strana je plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců podniku nebo jakéhokoliv jiného podniku, který je spřízněnou stranou takového podniku.***

▼M5

Transakce mezi spřízněnými stranami je převod zdrojů, služeb nebo závazků mezi spřízněnými stranami bez ohledu na to, zda je účtována cena.

Blízcí členové rodiny jednotlivce jsou ti členové rodiny, u nichž lze očekávat, že budou ovlivňovat danou osobu nebo budou ovlivňováni danou osobou ve svých vztazích s podnikem. Sem mohou patřit:

(a) ***partneři a děti jednotlivce ve společné domácnosti;***

(b) ***děti partnera jednotlivce ve společné domácnosti;***

a

(c) ***vyživované osoby jednotlivce nebo jeho partnera ve společné domácnosti.***

Kompenzace zahrnuje veškeré náklady na zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19 Zaměstnanecké požitky). Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které jsou placené, splatné nebo poskytované podnikem nebo jménem podniku výměnou za služby, které zaměstnanci poskytují podniku. Zahrnují také plnění placená jménem mateřského podniku ve prospěch takového podniku. Kompenzace zahrnuje:

(a) ***krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská, podíly na zisku a odměny (pokud budou 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 důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;***

(c) ***ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při invaliditě a v případě, že jsou splatné až po uplynutí dvanácti měsíců po skončení daného období, podíly na zisku, odměny a odložené odměny;***

(d) ***požitky při předčasném ukončení pracovního poměru;***

a

(e) ***odměny vázané na vlastní kapitál.***

Ovládání (kontrola) je pravomoc řídit finanční a provozní politiky podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností.

Spoluovládání (společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti.

Vrcholoví řídící pracovníci jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností podniku, včetně jeho ředitelů (výkonných i jiných).

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, ale není to ovládání takových politik. Podstatný vliv lze získat vlastnictvím akcií nebo na základě stanov či dohody.

10. Při posuzování každého možného vztahu spřízněné strany se pozornost upírá k podstatě vztahu, a nikoli jen k právní formě.

11. V kontextu tohoto standardu se za spřízněné strany nemusí považovat:

(a) dva podniky pouze proto, že mají ředitele nebo jednoho vrcholového řídícího pracovníka společného bez ohledu na body (d) a (f) v definici „spřízněné strany";

(b) dva spoluvlastníci pouze proto, že spoluovládají společný podnik;

(c) (i) poskytovatelé finančních prostředků,

(ii) odborové svazy,

(iii) veřejně prospěšné podniky

a

(iv) vládní útvary a agentury,

pouze z titulu jejich běžných činností s podnikem (ačkoliv mohou ovlivnit svobodu jednání podniku nebo se účastnit v jeho rozhodovacím procesu);

a

(d) zákazník, dodavatel, poskytovatel koncese, distributor nebo obchodní zástupce, se kterým podnik uskutečňuje podstatný objem obchodů, a to pouze na základě z toho vyplývající ekonomické závislosti.

▼M5

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

12. ***Vztahy mezi mateřskými a dceřinými podniky se zveřejňují bez ohledu na to, zda dochází k transakcím mezi těmito spřízněnými stranami. Podnik je povinen zveřejnit název svého mateřského podniku, a zároveň název konečné ovládající strany, pokud se její název liší. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládající strana nesestavují účetní závěrky přístupné veřejnost, musí být zveřejněn také název nejbližšího nadřazeného podniku, který je sestavuje.***

13. Aby si uživatelé účetní závěrky mohli vytvořit představu o vlivech vztahů spřízněných stran na podni, je vhodné zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje ovládán, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami.

14. Identifikace vztahů spřízněných stran mezi mateřskými a dceřinými podniky je dalším požadavkem k požadavkům na zveřejnění dle IAS 27, IAS 28 a IAS 31, které požadují odpovídající přehled a popis významných investic do dceřiných, přidružených a spoluovládaných podniků.

15. Jestliže mateřský podnik ani konečná ovládající strana nesestavují účetní závěrky přístupné veřejnosti, zveřejní podnik také název nejbližšího nadřazeného podniku, který je sestavuje. Nejbližší nadřazený podnik je první mateřský podnik ve skupině nad bezprostředním mateřským podnikem, který sestavuje konsolidované účetní závěrky přístupné veřejnosti.

16. ***Podnik je povinen zveřejnit odměny vrcholovým řídícím pracovníkům v souhrnu a za následující kategorie:***

(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) ***odměny vázané na vlastní kapitál.***

17. ***Jestliže došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami, musí podnik zveřejnit povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech transakcí a nevyrovnaných zůstatcích, jež jsou nezbytné k pochopení potenciálního vlivu vztahů na účetní závěrku. Tyto požadavky na zveřejnění jsou doplňkem k požadavkům uvedeným v odstavci 16 na zveřejnění odměn vrcholových řídících pracovníků. Tato zveřejnění musí obsahovat nejméně následující informace:***

(a) ***částku transakcí;***

(b) ***částku nevyrovnaných zůstatků a:***

(i) ***jejich podmínky včetně toho, zda jsou zajištěné, a povahu úvah v souvislosti s vypořádáním;***

a

(ii) ***detaily jakýchkoliv přijatých nebo vydaných záruk;***

(c) ***rezervy na pochybné dluhy související s částkou nevyrovnaných závazků;***

a

(d) ***náklady uznané během období ve vztahu k nedobytným nebo pochybným dluhům splatným spřízněnými stranami.***

18. ***Zveřejnění požadované odstavcem 17 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:***

(a) ***mateřský podnik;***

(b) ***podnik spoluovládající jiný podnik nebo podnik s podstatným vlivem na jiným podnikem;***

(c) ***dceřiné podniky;***

(d) ***přidružené podniky;***

(e) ***společné podniky, ve kterých je podnik spoluvlastníkem;***

(f) ***vrcholoví řídící pracovníci podniku nebo jeho mateřského podniku;***

a

(g) ***ostatní spřízněné strany.***

19. Klasifikace částek splatných spřízněným stranám nebo získatelných od spřízněných stran v různých kategoriích podle ustanovení odstavce 18 je rozšířením požadavků na zveřejnění informací, které musí být dle IAS 1

▼M5

Presentace účetní závěrky zveřejněny v rozvaze nebo komentáři. Kategorie jsou rozšířeny tak, aby poskytovaly podrobnější analýzu zůstatků spřízněných stran a vztahovaly se na transakce spřízněných stran.

20. Následují příklady transakcí, které se zveřejňují, jestliže souvisejí 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) leasingové dohody;

(e) převody výzkumu a vývoje;

(f) převody licenčních smluv;

(g) převody podle finančních ujednání (včetně půjček a zvyšování vlastního kapitálu peněžním či nepeněžním vkladem);

(h) poskytování záruk a zajištění;

a

(i) vypořádání závazků ve prospěch podniku nebo podnikem ve prospěch jiné strany.

▼M10

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

▼M5

21. Informace o tom, že se uskutečnily transakce se spřízněnými stranami na základě podmínek, které odpovídají obvyklým podmínkám transakcí, jsou zveřejňovány pouze v případech, kdy tyto podmínky lze zdůvodnit.

22. ***Položky podobné povahy se mohou zveřejnit souhrnně kromě případů, kdy je samostatné zveřejnění nezbytné k porozumění účinků transakcí mezi spřízněnými stranami na účetní závěrku podniku.***

DATUM ÚČINNOSTI

23. ***Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, musí tuto skutečnost zveřejnit.***

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 24 (REVIDOVÁN V ROCE 1994)

24. Tento standard nahrazuje dosavadní IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* (revidovaný v roce 1994).

▼M5

PŘÍLOHA

Změna IAS 30

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije se také tato změna na příslušná dřívější období.

A1. V IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí* se mění odstavec 58 na následující znění:

58. Jestliže banka vstoupila do transakcí se spřízněnými stranami, zveřejňuje povahu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i informace o typech transakcí a nevyrovnaných zůstatcích, jež jsou nezbytné k pochopení potenciálního vlivu vztahů na účetní závěrku. Zveřejnění jsou provedena v souladu s IAS 24 a zahrnují zveřejnění, které se týká politiky banky k úvěrování spřízněných stran a s ohledem na transakce se spřízněnými stranami částku zahrnutou v:

(a) …

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 26

(PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Penzijní plány

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v červnu 1986. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	228
Definice	229
Plány definovaných příspěvků	229
Plány definovaných požitků	230
Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků	231
Četnost provádění pojistně-matematického ocenění	232
Obsah výkazů	232
Ustanovení společná pro všechny typy plánů	233
Ocenění aktiv plánu	233
Zveřejňování informací	233
Datum účinnosti	234

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na předmluvu k mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro vykazování penzijních plánů, pokud se takové vykazování uskutečňuje.

2. Penzijní plány jsou někdy označovány různými jinými názvy jako například „plány penzijních požitků", „důchodové plány" nebo „systémy penzijních požitků". Tento standard považuje penzijní plán za samostatnou vykazující jednotku, jež je oddělena od zaměstnavatelů těch osob, které jsou účastníky takového plánu. Všechny ostatní Mezinárodní účetní standardy se na výkazy penzijních plánů vztahují pouze v těch případech, které nejsou upraveny tímto standardem.

3. Tento standard upravuje zachycování a vykazování plánů pro všechny účastníky jako celek. Nezabývá se zprávami pro jednotlivé účastníky ohledně jejich nároků na penzijní požitky.

4. Standard IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky* se zabývá určením nákladů na penzijní požitky v účetní závěrce zaměstnavatelů majících tyto plány. Proto tento standard doplňuje IAS 19.

▼B

5. Penzijní plány mohou mít podobu plánů definovaných příspěvků nebo plánů definovaných požitků. Pro mnohé z nich je třeba vytvořit oddělené fondy, do kterých jsou placeny příspěvky a ze kterého jsou následně penzijní požitky vypláceny, přičemž tyto fondy mohou, ale nemusí mít samostatnou právní subjektivitu a mohou, ale nemusí mít správce. Tento standard se použije 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 pro plány, jejichž aktiva byla dána do soukromé správy. Tyto plány spadají do oblasti působnosti tohoto standardu, jestliže 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, plány pro předčasný odchod do penze či pro omezení počtu pracovníků, plány zdravotní a sociálními péče nebo plány odměn. Předmětem tohoto standardu není ani veřejné sociální pojištění.

DEFINICE

8. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Penzijní plány jsou takové dohody, podle nichž podnik svým zaměstnancům k datu ukončení pracovního poměru nebo po jeho skončení (a to buď formou ročního příjmu, nebo formou vyplacení jednorázové částky) poskytuje požitky, pokud lze tyto požitky nebo zaměstnavatelské příspěvky určit či odhadnout před odchodem zaměstnanců do penze, a to buď na základě ustanovení příslušných dokumentů, nebo podle zavedené podnikové praxe.

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 nebo počet odpracovaných let.

Financováním se chápe převod aktiv do subjektu (fondu) odděleného od podniku zaměstnavatele, a to za účelem vypořádání budoucích závazků z penzijních požitků.

Pro účely tohoto standardu se rovněž používají 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 které nejsou podmíněny dalším pokračováním pracovního poměru.

9. Některé penzijní plány mají i jiné přispěvatele než pouze zaměstnavatele a tento standard se rovněž vztahuje na 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.

11. Mnoho penzijních plánů zřizuje oddělené fondy, do nichž 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 nikoliv.

▼B

12. Penzijní plány obvykle mají buď podobu 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. 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 tyto přímo ovlivňují výši jejich budoucích požitků. Účastníci mají zájem na informacích 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 u plánů definovaných příspěvků je poskytovat periodické informace o plánu a o výkonnosti jeho investic. Tohoto cíle se obvykle dosáhne přípravou zprávy, která obsahuje následující informace:

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. Zpráva o plánu definovaných požitků obsahuje buď:

a) výkaz, který zobrazuje:

i) čistá aktiva použitelná pro požitky;

ii) pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků; 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 s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků; nebo

ii) odkaz na tuto informaci v přiložené zprávě pojistného matematika.

V případě, že k datu sestavení výkazu nebylo vypracováno pojistně-matematické ocenění, použije se jako základ poslední ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

18. Pro účely odstavce 17 je pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založena na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za dosud poskytnuté služby zaměstnavateli, a to s využitím buď současné úrovně mezd, nebo plánované úrovně mezd, přičemž se uvede informace o tom, jaký základ byl použit. Rovněž se zveřejní dopady všech změn pojistně-matematických předpokladů, které měly významný vliv na pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků.

19. 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 situaci plánu, schopnosti přispěvatelů platit v budoucnosti příspěvky do plánu a rovněž na investiční výkonnosti a provozní efektivitě plánu.

21. Plán definovaných požitků vyžaduje pravidelné stanovisko pojistného matematika k posouzení finanční situace plánu, ověření výchozích předpokladů a doporučení budoucí výše příspěvků.

22. Cílem výkazů plánu definovaných požitků je periodické 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 zprávy zahrnující:

▼B

a) popis významných aktivit za dané období a dopadu všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;

b) výkazy poskytující informace o transakcích, 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.

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 plánované 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;

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 se sestavují 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 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) nezohlednění plánované úrovně mezd se může v případě, kdy je financování založeno převážně 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 zprávě o plánu tak, aby zobrazovala výši závazku z titulu platby požitků k datu sestavení výkazu. 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 může být nezbytné podat vhodné vysvětlení, které jasně naznačí souvislosti, v nichž má 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 účetních informací nebo mohou být zahrnuty do zprávy pojistného matematika.

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 zpracování zprávy, použije se jako základ poslední provedené ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

Obsah výkazů

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 zprávy je výkaz zobrazující čistá aktiva použitelná pro požitky, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků a výsledný přebytek či schodek. Zpráva o plánu rovněž obsahuje výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky a změn pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Součástí celkové zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků;

▼B

b) 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 celkové zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků; a

c) 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.

Výkazy 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 odstavci 28 a) a 28 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. Rovněž mají za to, že finanční zprávy mají být úplné samy o sobě a že se nelze spoléhat na doprovodné výkazy. Někteří se ale domnívají, že formát popsaný v odstavci 28 a) může vyvolat dojem, že závazek existuje, zatímco podle jejich názoru pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá všechny charakteristiky závazku.

30. Zastánci formátu popsaného v odstavci 28 c) se domnívají, že pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá být zahrnuta do výkazu čistých aktiv použitelných pro požitky tak, jak je popsáno v odstavci 28 a), nebo dokonce formou komentáře, jak je zmíněno v odstavci 28 b), protože bude přímo srovnávána s aktivy plánu a takové srovnání nemusí být správné. Domnívají se, že pojistní matematici nutně nesrovnávají pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s tržní hodnotou investic, ale místo toho mohou stanovit současnou hodnotu peněžních toků, které podle jejich očekávání z investic poplynou. 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 mají 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 ve formě samostatné zprávy pojistného matematika. Odmítá argumentaci proti kvantifikaci pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Formáty popsané v odstavcích 28 a) a 28 b) jsou tudíž dle tohoto standardu považovány za akceptovatelné a totéž platí i pro formát popsaný v odstavci 28 c) za předpokladu, že účetní informace obsahují 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, se uvede důvod, proč není tato hodnota použita.

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 konkrétní části, mohou být oceněny na základě částky odpovídající ceně při zpětném odkupu za předpokladu konstantní míry výnosnosti po celé období od pořízení cenného papíru do jeho splatnosti. U těch investic plánu, u kterých reálnou hodnotu určit nelze, jako například při úplném vlastnictví podniku, se zveřejní důvod, proč nebyla reálná hodnota investice použita. U investic oceněných jinou než tržní či reálnou hodnotou je třeba navíc zveřejnit jejich reálnou hodnotu. Aktiva použitá k zajištění provozu fondu se zachycují v souladu s odpovídajícími Mezinárodními účetními standardy.

Zveřejňování

34. Zpráva penzijního plánu, ať již se jedná o plán definovaných požitků nebo plán definovaných příspěvků, obsahuje následující informace:

▼B

a) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky;

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 zpráv penzijních plánů, 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 podniku zaměstnavatele;

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 úrok 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 s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků) založenou na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za služby poskytnuté do dne sestavení výkazu, a to 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 souvislosti s příslušnými účetními informacemi; a

e) pro plán 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 to buď jako součást účetních informací, nebo ve formě samostatné zprávy. Popis plánu může obsahovat následující:

a) jména zaměstnavatelů a skupiny zaměstnanců zařazených do plánu;

b) počet účastníků přijímajících požitky a počet ostatních účastníků, a to ve vhodném členění;

c) typ plánu – plán definovaných příspěvků nebo plán definovaných požitků;

d) komentář týkající se toho, zda účastníci přispívají do plánu;

e) popis penzijních požitků přislíbených účastníkům;

f) popis všech podmínek ukončení plánu;

g) změny v položkách a) až f), pokud spadají do období, kterého se sestavovaný výkaz týká.

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 Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky penzijních plánů sestavovaných za období počínající 1. ledna 1988 nebo později.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti	1-3
Definice	4-8
Prezentace konsolidované účetní závěrky	9-11
Rozsah konsolidované účetní závěrky	12-21
Konsolidační postupy	22-36
Vykazování investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků v individuální účetní závěrce	37-39
Zveřejňování	40-42
Datum účinnosti	43
Zrušení dalších materiálů	44-45

Tento novelizovaný standard nahrazuje standard IAS 27 (novelizovaný v roce 2000) *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. ***Tento standard se použije při sestavování a vykázání konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem.***

2. Tento standard se nezabývá metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IAS 22 *Podnikové kombinace*).

3. ***Tento standard se použije také k vykázání investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, pokud se podnik rozhodne, nebo musí v souladu s místními právními předpisy sestavit individuální účetní závěrku.***

DEFINICE

4. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.

Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

Metoda ocenění pořizovacími náklady je účetní metoda, pomocí níž je investice zachycena v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnosy z investice pouze v rozsahu, který investor získává při rozdělení kumulovaných zisků podniku, do nějž bylo investováno, a které vznikly po datu akvizice. Příděly převyšující takovéto zisky jsou považovány za zpětné získání investice a jsou zachyceny jako snížení pořizovacích nákladů dané investice.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

Menšinový podíl je ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

Mateřský podnik je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

Dceřiný podnik je podnik, včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

▼M5

5. Mateřský podnik nebo jeho dceřiné podniky mohou být investorem v přidruženém podniku nebo spoluvlastníkem ve společném podniku. V takových případech konsolidované účetní závěrky připravené a předkládané v souladu s tímto standardem jsou rovněž připraveny tak, aby odpovídaly IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účast ve společných podnicích*.

6. Pro podnik, který je popsán v odstavci 5, představuje individuální účetní závěrka takovou účetní závěrku, která je sestavena a vykázána vedle účetní závěrky uvedené v odstavci 5. Individuální účetní závěrka nemusí být součástí takové účetní závěrky.

7. Účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, podíl v přidruženém podniku ani spoluvlastnictví ve společném podniku, není individuální účetní závěrkou.

8. Mateřský podnik, který je v souladu s odstavcem 10 vyňat z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, může předkládat individuální účetní závěrku jako svoji jedinou účetní závěrku.

PREZENTACE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

9. ***Mateřský podnik jiný než mateřský podnik uvedený v odstavci 10 musí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku, ve které konsoliduje své investice do dceřiných podniků v souladu s tímto standardem.***

10. ***Mateřský podnik nemusí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku výhradně v následujících případech:***

    (a) ***mateřský podnik je sám zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že mateřský podnik nepředkládá konsolidovanou účetní závěrku a nemají proti tomu námitky;***

    (b) ***dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu mateřského podniku se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);***

    (c) ***mateřský podnik nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;***

    a

    (d) ***nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik mateřského podniku sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.***

11. Mateřský podnik, který v souladu s odstavcem 10 nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, sestavuje pouze individuální účetní závěrku v souladu s odstavci 37-42.

ROZSAH KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

12. ***Konsolidovaná účetní závěrka musí zahrnovat všechny dceřiné podniky mateřského podniku s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 16.***

13. Má se za to, že ovládání existuje, pokud mateřský podnik vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než polovinu hlasovacích práv v jiném podniku, kromě výjimečných okolností, kdy je jasně prokázáno, že takové vlastnictví nevede k ovládání podniku. Ovládání existuje i tehdy, vlastní-li mateřský podnik jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv podniku a má přitom: (*)

    (a) pravomoc nad více než jednou polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory;

    (b) pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku na základě stanov nebo dohody;

    (c) pravomoc jmenovat nebo odvolat většinu členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu a řídit podnik prostřednictvím daného představenstva nebo orgánu;

    nebo

    (d) pravomoc uplatnit většinu hlasů na schůzích představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu a řídit podnik prostřednictvím daného představenstva nebo orgánu.

(*) Viz také standard SIC–12, *Konsolidace – jednotky zvláštního určení.*

▼M5

14. Podnik může vlastnit akciová práva, kupní akciové opce, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné obdobné nástroje, které, jsou-li uplatněny nebo převedeny, mají schopnost poskytnout podniku hlasovací práva nebo omezit hlasovací práva jiné strany nad finančními a provozními politikami jiného podniku (potenciální hlasovací práva). Při zvažování, zda má podnik pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jiného podniku, se zvažuje existence a působení potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, včetně hlasovacích práv v držení jiného podniku. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, když například nemohou být realizována ani převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.

15. Při hodnocení, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládání, ověřuje podnik veškerá fakta a okolnosti (včetně podmínek vykonávání potenciálních hlasovacích práv a veškerých dalších smluvních ustanovení hodnocených jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva s výjimkou záměru vedení a finančních možností jejich realizace nebo převedení.

16. ***Dceřiný podnik je vyloučen z konsolidace, pokud existuje důkaz, že (a) ovládání je zamýšleno jako dočasné, protože dceřiný podnik byl pořízen a držen výhradně s výhledem na jeho pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a (b) vedení aktivně hledá kupce. Investice do takového dceřiného podniku musí být klasifikována jako držená k obchodování a vykázána v souladu s IAS 39 Finanční nástroje:účtování a oceňování.***

17. Jestliže dceřiný podnik byl dříve vyloučen z konsolidace v souladu s odstavcem 16, ale není pozbyt během dvanácti měsíců, musí být konsolidován od data akvizice (viz IAS 22). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu vykázána.

18. Ve výjimečných případech může podnik najít kupce dceřiného podniku vyloučeného z konsolidace v souladu s odstavcem 16, ale prodej nebyl dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Podnik nemusí konsolidovat takový dceřiný podnik, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovém dni.

19. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace jednoduše proto, že investor je jednotkou rizikového kapitálu, podílovým fondem, investičním fondem nebo podobnou jednotkou.

20. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace proto, že jeho podnikatelské činnosti jsou odlišné od podnikatelských činností jiných podniků ve skupině. Významné informace jsou poskytnuty konsolidací takových dceřiných podniků a zveřejněním dodatečných informací o rozličných podnikatelských činnostech dceřiných podniků v konsolidované účetní závěrce. Tak například zveřejnění požadovaná IAS 14 *Vykazování podle segmentů*, napomůže vysvětlit význam rozličných podnikatelských činností v rámci skupiny.

21. Mateřský podnik ztrácí ovládání, pokud ztratí pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku, do kterého bylo investováno, aby získal prospěch z jeho činností. Ztráta ovládání může vzniknout současně se změnou v absolutní nebo relativní úrovni vlastnictví, nebo bez takové změny. Může se například stát, že dceřiný podnik začne být ovládán vládou, soudem, správcem nebo regulačním orgánem. Ztráta ovládání může být také důsledkem smluvního vztahu.

KONSOLIDAČNÍ POSTUPY

22. Při sestavování konsolidované účetní závěrky kombinuje podnik účetní závěrku mateřského podniku a jeho dceřiných podniků postupně tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o skupině jako o jediné ekonomické jednotce, musí být učiněny následující kroky:

(a) účetní hodnota investice mateřského podniku do každého dceřiného podniku a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu každého dceřiného podniku jsou vyloučeny (viz IAS 22, který popisuje řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);

(b) menšinové podíly na zisku nebo ztrátě konsolidovaných dceřiných podniků za dané účetní období jsou stanoveny;

▼M5

(c) menšinové podíly na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných společností jsou prezentovány odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku. Menšinové podíly na čistých aktivech se skládají z:

(i) částky menšinových podílů vypočtené ke dni původní kombinace v souladu s IAS 22;

a

(ii) menšinového podílu na změnách stavu vlastního kapitálu po datu kombinace.

23. Pokud existují potenciální hlasovací práva, je poměrná část zisku nebo ztráty a změn vlastního kapitálu, které se alokují na podíl mateřského podniku a menšinové podíly, stanovena na základě stávajících podílů vlastnictví a neodráží možnou realizaci nebo převedení potenciálních hlasovacích práv.

24. ***Vnitroskupinové zůstatky, transakce, výnosy a náklady se vylučují v plné výši.***

25. Vnitroskupinové zůstatky a transakce včetně výnosů, nákladů a dividend jsou plně vyloučeny. Zisky a ztráty vyplývající z vnitroskupinových transakcí, které jsou uznány v aktivech, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Vnitroskupinové ztráty mohou naznačovat snížení hodnoty aktiva, které musí být zahrnuto do konsolidované účetní závěrky. IAS 12 *Daně ze zisku* se vztahuje na přechodné rozdíly, které vznikají z vyloučení zisků a ztrát plynoucích z vnitroskupinových transakcí.

26. ***Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků, které jsou použity k sestavení konsolidované účetní závěrky, musí být sestaveny ke stejnému vykazujícímu datu. Jestliže se datum vykazování mateřského podniku a dceřiného podniku liší, dceřiný podnik připraví pro účely konsolidace dodatečnou účetní závěrku ke stejnému datu jako je účetní závěrka mateřského podniku. To platí s výjimkou případů, kdy je tento postup neproveditelný.***

27. ***Je-li v souladu s odstavcem 26 účetní závěrka dceřiného podniku, která se používá k přípravě konsolidované účetní závěrky, zpracována k datu vykázání odlišnému od data vykázání mateřského podniku, musí být provedeny úpravy o účinky významných transakcí nebo jiných případů, které nastaly mezi takovými daty a datem účetní závěrky mateřského podniku. Rozdíl mezi daty vykazování dceřiného a mateřského podniku v žádném případě nesmí být větší než tři měsíce. Délka účetních období a veškeré rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.***

28. ***Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje tak, že jsou použita jednotná účetní pravidla pro obdobné transakce a jiné případy za podobných okolností.***

29. Jestliže člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou učiněny při sestavení konsolidované účetní závěrky patřičné úpravy v jeho účetní závěrce.

30. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice podle definice v IAS 22. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky do data, ve kterém mateřský podnik pozbývá ovládání nad dceřiným podnikem. Rozdíl mezi prostředky z pozbytí dceřiného podniku a jeho účetní hodnotou ke dni pozbytí včetně kumulativní hodnoty veškerých kursových rozdílů, které se vztahují k dceřinému podniku a které jsou v souladu s IAS 21 *Dopady změn směnných kursů cizích měn* zahrnuty ve vlastním kapitálu, se vykazují v konsolidované výsledovce jako zisk nebo ztráta z pozbytí dceřiného podniku.

31. ***Investice do podniku musí být vykázána v souladu s IAS 39 Finanční nástroje:účtování a oceňování, od data, ke kterému pozbývá status dceřiného podniku za předpokladu, že se nestává přidruženým podnikem, jak jej definuje IAS 28, ani společným podnikem, jak je popsáno v IAS 31.***

32. ***Účetní hodnota investice k datu, k němuž přestává být podnik dceřiným podnikem, je poté brána jako pořizovací cena při počátečním ocenění finančních aktiv v souladu s IAS 39.***

33. ***Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu příslušejícího akcionářům mateřského podniku. Menšinové podíly na zisku nebo ztrátě za skupinu jsou také zveřejněny odděleně.***

34. Zisk nebo ztráta se připisuje akcionářům mateřského podniku a menšinovým podílům. Protože v obou případech jde o vlastní kapitál, částka připsaná menšinovým podílům není výnosem ani nákladem.

▼M5

35. Ztráty na konsolidovaném dceřiném podniku, které by měly být přiřazeny menšině, mohou převýšit menšinové podíly na vlastním kapitálu dceřiného podniku. V takovém případě se toto převýšení a jakékoli další menšinové ztráty přiřadí většinovým podílům s výjimkou ztrát v rozsahu, v němž má menšina závazek a je schopna uskutečnit další investice s cílem pokrytí ztrát. Jestliže dceřiný podnik následně vykazuje zisky, jsou takové zisky přiřazeny většinovému podílu, dokud nebude pokryt podíl ztrát menšiny, který byl dříve absorbován většinou.

36. Jestliže má dceřiný podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy menšinovými podílníky a klasifikovány jako vlastní kapitál, mateřský podnik počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy na takové akcie, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

VYKAZOVÁNÍ INVESTIC DO DCEŘINÝCH PODNIKŮ, SPOLEČNÝCH PODNIKŮ A PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ V INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

37. ***Jestliže se zpracovává individuální účetní závěrka, investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků se vykáže buď:***

(a) ***v pořizovací ceně;***

nebo

(b) ***v souladu s IAS 39.***

Stejné přístup k vykázání musí být použit pro všechny kategorie investic.

38. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky pro veřejný účel. Odstavce 37 a 39 až 42 platí v případech, kdy podnik sestavuje individuální účetní závěrku splňující podmínky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podnik rovněž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti podle požadavku podstavce 9, pokud se na něj nevztahuje výjimka definovaná v odstavci 10.

39. ***Investice do společných podniků a přidružených podniků, které se vykazují v souladu s IAS 39 v konsolidované účetní závěrce, se vykáží stejným způsobem jako v individuální účetní závěrce investorů.***

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

40. ***V konsolidované účetní závěrce musí být zveřejněny následující informace:***

(a) ***skutečnost, že dceřiný podnik není konsolidován podle odstavce 16;***

(b) ***[Vypuštěn]***

(c) ***povahu vztahů mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem, u kterého mateřský podnik nevlastní, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv;***

(d) ***důvody, proč vlastnictví (přímé nebo nepřímé prostřednictvím dceřiných podniků) více než poloviny hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, nevede k ovládaní takového podniku;***

(e) ***datum vykázání účetní závěrky dceřiného podniku, jestliže se taková účetní závěrka používá k sestavování konsolidované účetní závěrky a její datum vykázání nebo období se liší od dat mateřského podniku, a dále důvod používání odlišných dat vykázání nebo období;***

a

(f) ***povaha a rozsah veškerých významných omezení (například výsledek smlouvy o půjčce nebo právních požadavků) vztahujících se k možnostem dceřiných podniků převádět finanční prostředky na mateřský podnik v podobě hotovostních dividend nebo splácet půjčky či zálohové částky.***

41. ***Jestliže se zpracovává individuální účetní závěrka mateřského podniku, která se v souladu s odstavcem 10 rozhodne nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku a předkládá pouze individuální účetní závěrku, musí být zveřejněny následující informace:***

(a) ***skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou; že byla použita výjimka z konsolidace; název a země registrace nebo sídla podniku, jehož konsolidovaná účetní závěrka, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, byla sestavena k veřejnému použití; a adresa místa, kde si lze vyžádat zmíněnou konsolidovanou účetní závěrku;***

▼M5

(b) ***seznam významných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků včetně názvu, země registrace nebo sídla, podílu vlastnické účasti a, je-li odlišný, podílu držených hlasovacích práv;***

a

(c) ***popis metod použitých k zachycení investic odpovídajících bodu (b).***

42. ***Jestliže mateřský podnik (jiný než mateřský podnik, na který se vztahuje odstavec 41), spoluvlastník s podílem ve společném podniku nebo investor v přidruženém podniku sestaví individuální účetní závěrku, musí se v ní zveřejnit následující:***

(a) ***skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou a důvody, proč byla tato účetní závěrka sestavena, pokud to nevyžaduje zákon;***

(b) ***seznam významných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků včetně názvu, země registrace nebo sídla, podílu vlastnické účasti a, je-li odlišný, podílu držených hlasovacích práv;***

a

(c) ***popis metod použitých k zachycení investic odpovídajících bodu (b);***

a musí identifikovat účetní závěrku zpracovanou v souladu s odstavcem 9 tohoto standardu, IAS 28 a IAS 31, ke které se vztahuje.

DATUM ÚČINNOSTI

43. ***Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

44. Tento standard nahrazuje IAS 27 *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* (revidovaný v roce 2000).

45. Tento standard nahrazuje SIC-33 *Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu*

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. V IAS 22 *Podnikové kombinace* byl odstavec 1 změněn na následující znění:

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

…

Dceřiný podnik je podnik včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

Menšinový podíl je ta část zisku nebo ztráty a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

A2. [Změny nevztahující se holým standardům]

A3. SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* byla změněna následovně.

Odkaz byl změněn na následující znění:

Odkazy: IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*

Odstavce 9, 10 a 11 byly změněny na následující znění:

9. V kontextu určité JZU může vzniknout ovládání pomocí předurčení činností této JZU (provozované způsobem „autopilot") nebo jinak. IAS 27.13 uvádí několik okolností, které ústí v ovládání i v případech, kdy podnik vlastní jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv na jiném podniku. Podobně může existovat ovládání i v případech, kdy podnik vlastní malý nebo žádný podíl na vlastním kapitálu JZU. Aplikace tohoto konceptu ovládání v každém případě vyžaduje úsudek v kontextu všech relevantních faktorů.

10. Navíc k situacím popsaným v IAS 27.13 mohou například následující okolnosti naznačit vztah, při němž podnik ovládá JZU a následně by měla konsolidovat takovou JZU (dodatečné vysvětlení je uvedeno v dodatku k této interpretaci):

(a) činnosti JZU jsou v podstatě řízeny jménem podniku v souladu s jeho specifickými podnikatelskými potřebami tak, že podnik obdrží užitky z provozování JZU;

(b) podnik má v podstatě rozhodovací pravomoci k tomu, aby získala většinu užitků z činností JZU, nebo má delegovány rozhodovací pravomoci zavedením mechanismu „autopilota";

(c) podnik má v podstatě právo získat většinu užitků z JZU, a tudíž může být vystaven rizikům provázejícím činnosti JZU;

nebo

(d) podnik si v podstatě ponechává většinu zbytkových nebo vlastnických rizik vztahujících se k JZU nebo jejím aktivům za účelem získání užitků z jejích činností.

11. [Vypuštěn]

A4. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 27 Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků změněny na odkazy na IAS 27 Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 28

Investice do přidružených podniků

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti	1
Definice	2-12
Podstatný vliv	6-10
Ekvivalenční metoda	11-12
Použití ekvivalenční metody	13-36
Ztráty ze snížení hodnoty	31-34
Konsolidovaná účetní závěrka	35-36
Zveřejňování	37-40
Datum účinnosti	41
Zrušení dalších materiálů	42-43

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 28 (novelizovaný v roce 2000) *Účtování investic přidružených podniků* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. ***Tento standard musí být použit k zachycení investic do přidružených podniků. Tento standard se však nevztahuje na investice do přidružených podniků ve vlastnictví:***

   (a) ***jednotek rizikového kapitálu,***

   nebo

   (b) ***podílových fondů, správců majetku a podobných jednotek včetně pojistných fondů spojených s investicemi***

   které jsou klasifikovány jako držené k obchodování a vykazovány v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. Tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou v souladu s IAS 39, přičemž změny reálné hodnoty jsou uznány ve výsledku hospodaření v období, kdy došlo ke změně.

DEFINICE

2. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

   Přidružený podnik je podnik včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, ve kterém má investor podstatný vliv a který není ani dceřiným podnikem, ani společným podnikem.

   Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediné ekonomické jednotky.

   Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

   Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně zachycena v pořizovací ceně a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech podniku, do nějž bylo investováno. Zisk nebo ztráta investora zahrnuje jeho podíl na zisku nebo ztrátě podniku, do nějž bylo investováno.

   Spoluovládání (Společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti.

   Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

   Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, do nějž bylo investováno, ale není to ovládání takových politik.

   Dceřiný podnik je podnik, včetně neregistrovaných podniků jako je například forma partnerství, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

▼M5

3. Účetní závěrka podniku, ve které se používá ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou, ani jí není účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, přidružené podniky ani podíly ve společném podniku.

4. Individuální účetní závěrka je závěrka zpracovaná vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, ve které investice jsou vykázány ekvivalenční metodou a účetní závěrky, ve které jsou vykázány podíly spoluvlastníků ve společných podnicích metodou poměrné konsolidace. Individuální účetní závěrka může, ale nemusí být přiložena k příslušné účetní závěrce nebo provázet účetní závěrku.

5. Podniky, které jsou vyňaty z konsolidace v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka,* v souladu s odstavcem 2 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* z aplikace metody poměrné konsolidace nebo v souladu s odstavcem 13(c) tohoto standardu z aplikace ekvivalenční metody mohou jako své účetní závěrky předkládat individuální účetní závěrky.

Podstatný vliv

6. Jestliže investor vlastní přímo nebo nepřímo (tedy prostřednictvím dceřiných podniků) více než dvacet (20) procent hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, předpokládá se, že investor má podstatný vliv, ledaže lze jasně prokázat nenaplnění takového předpokladu. Jestliže investor vlastní přímo nebo nepřímo (tedy prostřednictvím dceřiných podniků) méně než dvacet (20) procent hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, předpokládá se, že investor nemá podstatný vliv s výjimkou případů, kdy tento vliv byl jasně demonstrován. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.

7. Existence podstatného vlivu investora se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:

   (a) investor je zastoupen v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu podniku, do nějž investoval;

   (b) účastní se tvorby politik včetně spoluúčasti v rozhodování o dividendách nebo jiném rozdělování;

   (c) uskutečňuje významné transakce s podnikem, do nějž investoval;

   (d) dochází ke vzájemné výměně manažerského personálu;

   nebo

   (e) investor poskytuje stěžejní technické informace.

8. Podnik může vlastnit akciová práva, kupní akciové opce, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné obdobné nástroje, které, jsou-li uplatněny nebo převedeny, mají schopnost poskytnout podniku hlasovací práva nebo omezit hlasovací práva jiné strany nad finančními a provozními politikami jiného podniku (potenciální hlasovací práva). Při zvažování, zda má podnik pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jiného podniku, se zvažuje existence a působení potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, včetně hlasovacích práv v držení jiného podniku. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně realizovatelná nebo převoditelná, když například nemohou být realizována ani převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.

9. Při hodnocení, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládání, ověřuje podnik veškerá fakta a okolnosti (včetně podmínek vykonávání potenciálních hlasovacích práv a veškerých dalších smluvních ustanovení hodnocených jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva s výjimkou záměru vedení a finančních možností jejich realizace nebo převedení.

10. Podnik pozbývá podstatný vliv nad podnikem, do kterého bylo investováno, jestliže pozbývá pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku. Ztráta podstatného vlivu může vzniknout současně se změnou v absolutní nebo relativní úrovni vlastnictví, nebo bez takové změny. Může se například stát, že přidružený podnik začne být ovládán vládou, soudem, správcem nebo regulačním orgánem. Ztráta ovládání může být také důsledkem smluvního vztahu.

Ekvivalenční metoda

11. V souladu s ekvivalenční metodou je investice do přidruženého podniku původně zachycena v pořizovací ceně a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl zachycen podíl investora na ziscích či ztrátách podniku, do nějž investoval, vytvořených po datu akvizice. Podíl investora na ziscích nebo ztrátách v podniku, do nějž bylo investováno, se odráží v ziscích nebo ztrátách investora. Příděly ze zisků od podniku, do

▼M5

nějž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorova poměrného podílu na podniku, do nějž investoval, jež vznikly z takových změn vlastního kapitálu podniku, které nebyly zahrnuty do zisků nebo ztrát investora. Uvedené změny zahrnují změny vznikající z přecenění pozemků, budov a zařízení a z kurzových rozdílů z převodu cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách se zahrnuje přímo do vlastního kapitálu investora.

12. Pokud existují potenciální hlasovací práva, je poměrná část zisku nebo ztráty investora v podniku, do kterého investoval, a změn vlastního kapitálu podniku, do které bylo investováno, stanovena na základě stávajících podílů vlastnictví a neodráží možnou realizaci nebo převedení potenciálních hlasovacích práv.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

13. ***Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou, kromě následujících případů:***

(a) ***existuje důkaz, že investice byla pořízena a držena výhradně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a vedení aktivně hledá kupce;***

(b) ***platí výjimka uvedená v odstavci 10 IAS 27, která umožňuje mateřskému podniku, který má rovněž investice v přidruženém podniku, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku;***

nebo

(c) ***platí všechna následující tvrzení:***

(i) ***investor je zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že investor neaplikuje ekvivalenční metodu a nemají proti tomu námitky;***

(ii) ***dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu investora se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);***

(iii) ***investor nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;***

a

(iv) ***nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.***

14. ***Investice popsané v odstavci 13(a) musí být klasifikovány jako držené k obchodování a vykázány v souladu s IAS 39.***

15. Jestliže investice do přidruženého podniku, která byla dříve vykázána v souladu s IAS 39, nebyla pozbyta během dvanácti měsíců, musí být vykázána použitím ekvivalenční metody ode dne pořízení (viz IAS 22 *Podnikové kombinace*). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu vykázána.

16. Ve výjimečných případech může podnik najít kupce přidruženého podniku popsaného v odstavci 13(a), ale prodej nebyl dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Podnik nemusí aplikovat ekvivalenční metodu na investici do takového přidruženého podniku, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovém dni.

17. Uznání výnosů na bázi rozdělených zisků nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova výnosu realizovaného u investice do přidruženého podniku, protože přijatá rozdělení zisků mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého podniku. Protože má investor v přidruženém podniku podstatný vliv, má podíl výkonnosti přidruženého podniku a v důsledku na výnosnosti své investice. Investor vykazuje tyto podíly rozšířením rozsahu svých účetních závěrek tak, aby obsahovaly podíl na ziscích nebo ztrátách přidruženého podniku. V důsledku poskytuje aplikace ekvivalenční metody více informací při vykazování čistých aktiv a zisku nebo ztráty investora.

18. ***Investor přestane používat ekvivalenční metodu od data, kdy přestane mít podstatný vliv na přidružený podnik, a začne vykazovat investici v souladu s IAS 39. Předpokladem je, že přidružený podnik se nestane dceřiným podnikem ani společným podnikem definovaným v IAS 31.***

▼M5

19. ***Účetní hodnota investice k datu, k němuž přestává být podnik přidruženým podnikem, je poté brána jako pořizovací cena při počátečním ocenění finančních aktiv v souladu s IAS 39.***

20. Mnohé postupy vhodné k použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům, které jsou uvedeny v IAS 27. Zároveň platí, že postupy použité při nabytí dceřiného podniku lze přijmout i pro vykázání nabytí investice do přidruženého podniku.

21. Podíl skupiny na přidruženém podniku je souhrn všech podílů v daném přidruženém podniku, které jsou drženy mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky. Podíly jiných přidružených nebo společných podniků ve skupině se pro tyto účely ignorují. Jestliže přidružený podnik má dceřiné podniky, přidružené podniky nebo společné podniky, zisky nebo ztráty a čistá aktiva zvažovaná při aplikaci ekvivalenční metody jsou ty, které jsou vykázány v účetní závěrce přidruženého podniku (včetně podílu přidruženého podniku na ziscích nebo ztrátách a čistých aktivech svých přidružených a společných podniků) po veškerých úpravách potřebných k promítnutí vlivu na jednotná účetní pravidla (viz odstavce 26 a 27).

22. Zisky a ztráty, které plynou z transakcí „po vlastnické ose nahoru" a „po vlastnické ose dolů" mezi investorem (včetně jeho konsolidovaných dceřiných podniků) a přidruženým podnikem se vykazují v účetní závěrce investora pouze v rozsahu nespřízněných podílů investora v přidruženém podniku. Transakce „po vlastnické ose nahoru" jsou například prodej aktiv z přidruženého podniku investorovi. Transakce „po vlastnické ose dolů" jsou například prodej aktiv investora přidruženému podniku. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku, které jsou výsledkem těchto transakcí, se eliminuje.

23. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž se stává přidruženým podnikem. Při nabytí investice je jakýkoli rozdíl (pozitivní či negativní) mezi pořizovací cenou investice a investorovým podílem na reálné hodnotě čistých identifikovatelných aktiv přidruženého podniku zachycen jako goodwill (viz IAS 22). Goodwill související s přidruženým podnikem je zahrnut do účetní hodnoty investice. Patřičné úpravy investorova podílu na ziscích nebo ztrátách po nabytí jsou provedeny tak, aby byly zachyceny například odpisy odepisovatelných aktiv na základě jejich reálných hodnot k datu pořízení.

24. ***Při aplikaci ekvivalenční metody investor použije nejnovější dostupné účetní závěrky přidruženého podniku. Jestliže se datum vykazování investora a přidruženého podniku liší, přidružený podnik připraví pro potřeby investora dodatečnou účetní závěrku ke stejnému datu jako je účetní závěrka investora. To platí s výjimkou případů, kdy je tento postup neproveditelný.***

25. ***Je-li v souladu s odstavcem 24 účetní závěrka přidruženého podniku, která se používá k aplikaci ekvivalenční metody, zpracována k datu vykázání odlišnému od data vykázání investora, musí být provedeny úpravy o účinky významných transakcí nebo jiných událostí, které nastaly mezi takovým datem a datem účetní závěrky investora. Rozdíl mezi daty vykazování přidruženého podniku a investora v žádném případě nesmí být větší než tři měsíce. Délka účetních období a veškeré rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.***

26. ***Investorovy účetní závěrky musí být připraveny za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.***

27. Jestliže přidružený podnik užívá jiná účetní pravidla než taková, která jsou přijata investorem pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou provedeny příslušné úpravy účetní závěrky přidruženého podniku tak, aby odpovídala pravidlům investora, je-li účetní závěrka investorem použita při uplatnění ekvivalenční metody.

28. Jestliže má přidružený podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami než investorem a klasifikovány jako vlastní kapitál, investor počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o dividendy na takové akcie, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

29. Je-li investorův podíl na ztrátách přidruženého podniku roven jeho podílu v přidruženém podniku, investor přeruší zahrnování svého podílu na dalších ztrátách. Podíl v přidruženém podniku představuje účetní hodnota investice v přidruženém podniku vyplývající z aplikace ekvivalenční metody společně s dlouhodobým zájmem, který v podstatě tvoří část čistých investic investora do přidruženého podniku. Například položka, pro kterou vypořádání není plánováno ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě rozšířením investice podniku v daném přidruženém podniku. Takové položky mohou zahrnovat přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo půjčky, ale nezahrnují obchodní pohledávky, obchodní závazky ani dlouhodobé pohledávky, pro

▼M5

které existuje odpovídající zajištění (například zajištěné půjčky). Ztráty vykázané v souladu s ekvivalenční metodou, které převyšují investici investora do kmenových akcií, jsou aplikovány na ostatní složky podílu investora v přidruženém podniku v opačném pořadí podle jejich stáří (tj. s prioritou při likvidaci).

30. Po snížení investorova podílu na nulu jsou dodatečné ztráty a vyplývající závazky uznávány jen v rozsahu, ve kterém investorovi vznikly zákonné nebo smluvní závazky nebo ve kterém realizoval platby ve prospěch přidruženého podniku. Jestliže přidružený podnik následně vykazuje zisky, investor znovu začne zahrnovat své podíly na takových ziscích jen poté, co se vyrovnal podíl na čistých ztrátách, které nebyly uznány.

Ztráty ze snížení hodnoty

31. Po aplikaci ekvivalenční metody včetně uznání ztrát přidruženého podniku v souladu s odstavcem 29 aplikuje investor požadavky IAS 39 ke stanovení, zda je třeba uznávat další ztráty ze snížení hodnoty s ohledem na čisté investice do přidruženého podniku.

32. Investor rovněž použije požadavky IAS 39 ke stanovení, zda bude uznána další ztráta ze snížení hodnoty s ohledem na podíl investora v přidruženém podniku, který netvoří část čistých investic, a částku dané ztráty ze snížení hodnoty.

33. Jestliže použití požadavků IAS 39 naznačuje, že by investice mohla mít sníženou hodnotu, uplatňuje podnik IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Při určení hodnoty z užívání investice podnik odhaduje:

(a) svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny podnikem, do nějž investoval, včetně peněžních toků daných příjmy z konečného pozbytí investice;

nebo

(b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že vzniknou z dividend, které budou přijaty z této investice, a z jejího konečného pozbytí.

Za správných předpokladů přinášejí obě metody stejný výsledek. Každá výsledná ztráta ze snížení hodnoty investice se přiřazuje v souladu s IAS 36. Proto je tedy nejprve přiřazená jakémukoli zůstatku goodwillu (viz odstavec 23).

34. Zpětně získatelná částka investice do přidruženého podniku je stanovena pro každý jednotlivý přidružený podnik, kromě takových případů, kdy přidružený podnik nevytváří ze stálého užívání peněžní přítoky, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv vykazujícího podniku.

Konsolidovaná účetní závěrka

35. ***Investice do přidruženého podniku musí být vykázány v individuální účetní závěrce investora v souladu s odstavci 37 - 42 IAS 27.***

36. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky pro veřejné účely.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

37. ***Zveřejňují se následující informace:***

(a) ***reálná hodnota investic do přidružených podniků, u kterých byly zveřejněny cenové nabídky;***

(b) ***souhrnné účetní informace o přidružených podnicích včetně agregované hodnoty aktiv, závazků, výnosů a zisku nebo ztráty;***

(c) ***důvody, proč předpoklad, že investor nemá podstatný vliv, není naplněn, jestliže investor drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků méně než dvacet (20) procent hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno, ale naopak vzniká podstatný vliv;***

(d) ***důvody, proč předpoklad, že investor má podstatný vliv, není naplněn, jestliže investor drží přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků dvacet (20) a více procent hlasovacích práv nebo potenciálních hlasovacích práv v podniku, do kterého bylo investováno; předpokládá se, že investor nemá podstatný vliv;***

(e) ***datum vykazování účetní závěrky přidruženého podniku, jestliže se taková účetní závěrka používá k aplikování ekvivalenční metody a její datum vykazování nebo období, které se liší od dat mateřského podniku, a důvod používání odlišných dat vykazování nebo období;***

▼M5

(f) ***povaha a rozsah veškerých významných omezení (například výsledek smlouvy o půjčce nebo právních požadavků) vztahujících se k možnostem přidružených podniků převádět finanční prostředky na investorovi v podobě hotovostních dividend nebo splacení půjčky či zálohové částky;***

(g) ***neuznaný podíl na ztrátách přidruženého podniku za období a kumulativně, jestliže investor přerušil zahrnování svého podílu na dalších ztrátách přidruženého podniku;***

(h) ***skutečnost, že přidružený podnik není zachycen ekvivalenční metodou v souladu s odstavcem 13;***

a

(i) ***souhrnné účetní informace o přidružených podnicích jednotlivě nebo ve skupinách, které nejsou vykázány aplikováním ekvivalenční metody, včetně agregovaných hodnot aktiv, závazků, výnosů a zisku nebo ztráty.***

38. ***Investice do přidružených podniků, které jsou vykazovány aplikováním ekvivalenční metody, musí být klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Investorův podíl na ziscích či ztrátách z takových přidružených podniků a účetní hodnota uvedených investic jsou zveřejněny samostatně. Investorův podíl na jakékoli ukončované činnosti přidruženého podniku je také zveřejněn samostatně.***

39. ***Investorův podíl na změnách uznaných přímo ve vlastním kapitálu přidruženého podniku musí být uznán přímo ve vlastním kapitálu investorem a musí být zveřejněn ve výkazu změn ve vlastním kapitálu v souladu s požadavky IAS 1 Prezentace účetní závěrky.***

40. ***V souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, investor zveřejňuje:***

(a) ***svůj podíl na podmíněných závazcích přidruženého podniku, k nimž došlo společně s jinými investory;***

a

(b) ***podmíněné závazky, které vznikají proto, že investor je zvlášť odpovědný za veškeré závazky přidruženého podniku nebo jejich části.***

DATUM ÚČINNOSTI

41. ***Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

ZRUŠENÍ DALŠÍCH MATERIÁLŮ

42. Tento Standard nahrazuje IAS 28 *Účtování investic v přidružených podnicích* (revidovaný v roce 2000).

43. Tento standard nahrazuje následující interpretace:

(a) SIC-3 *Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky;*

(b) SIC-20 *Ekvivalenční metoda – uznání ztrát;*

a

(c) SIC-33 *Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.*

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 28 *Účtování investic do přidružených podniků* změněny na odkazy na IAS 28 *Investice do přidružených podniků*.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 29

(PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v dubnu 1989. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

K IAS 29 se vztahují následující interpretace SIC:

— SIC-19 – Měna použitá pro vykázání – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29,

— SIC-30 – Měna použitá pro vykázání – převod z měny ocenění do měny vykázání.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	247
Přepracování a znovuvykázání účetní závěrky	247
Účetní závěrka v historických cenách	248
Rozvaha	248
Výsledovka	249
Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice	249
Účetní závěrka v běžných cenách	250
Rozvaha	250
Výsledovka	250
Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice	250
Daně	250
Výkaz peněžních toků	250
Odpovídající údaje	250
Konsolidovaná účetní závěrka	250
Volba a užití všeobecného cenového indexu	251
Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační	251
Zveřejnění	251
Datum účinnosti	251

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M5

1. Tento standard se vztahuje na individuální účetní závěrky, včetně konsolidovaných účetních závěrek každé organizace, jejíž funkční měna je měnou hyperinflační ekonomiky.

▼B

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. Kdy tedy začíná být nezbytné přepracování a vykázání účetní závěrky v souladu s tímto standardem, závisí na úsudku. Hyperinflace je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout mimo jiné následující:

   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 100 % nebo tuto úroveň převyšuje.

4. Dává se přednost tomu, aby všechny podniky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, používaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard použije na účetní závěrku každého podniku 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 v důsledku působení různých konkrétních nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Konkrétní síly, jako jsou změny v nabídce a poptávce nebo technologické změny, mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc mohou všeobecné síly vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.

6. Ve většině zemí jsou prvotní účetní závěrky připravovány na základě účetnictví založeného na historických cenách bez ohledu na změny ve všeobecné cenové hladině nebo na zvýšení konkrétních cen držených aktiv, s výjimkou pozemků, budov a zařízení a investic, které mohou být přeceněny. Některé podniky však předkládají prvotní účetní závěrku na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, který odráží dopady změn konkrétních cen držených aktiv.

7. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka sestavená ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách užitečná pouze tehdy, pokud je vyjádřena zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Z toho vyplývá, že se tento standard týká prvotní účetní závěrky podniků vykazujících v měně hyperinflační ekonomiky. Předložení informací požadovaných tímto standardem jako doplněk k nepřepracované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje provádět oddělenou prezentaci účetní závěrky před přepracováním.

▼M5

8. *Účetní závěrka organizace, jejíž funkční měna je měnou 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 k rozvahovému dni. Odpovídající údaje za předchozí období požadovaná IAS 1* - prezentace účetní závěrky *a každá informace s ohledem na dřívější období se také uvádějí zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43* IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn *(ve znění revidovaném v roce 2003).*

▼B

9. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zahrnuty do ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ a vykázány odděleně.

10. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní používání těchto postupů a úsudků mezi obdobími je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

▼B

Účetní závěrka v historických cenách

Rozvaha

11. Částky v rozvaze ještě nevyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.

12. Peněžní položky se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Peněžní položky jsou držené peníze a položky, jež mají být přijaty nebo zaplaceny v penězích.

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 k rozvahovému dni. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepracované rozvaze.

14. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách k rozvahovému dni, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a tržní hodnotě, nejsou tedy přepracovány. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepracovávají.

15. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepracované pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy jsou u každé položky stanoveny použitím změny všeobecného cenového indexu od data jejího nabytí do rozvahového dne na historické náklady a oprávky k těmto položkám. Proto se pozemky, budovy a zařízení, investice, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva cenově přepracovávají od jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepracovány od okamžiku, kdy vznikly pořizovací cena a náklady na přeměnu.

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 základny pro jejich přepracování.

▼M5

17. Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které je přepočet pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. Za těchto okolností může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kurzu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.

▼B

18. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným okamžikům než k okamžiku pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepracovány od data přecenění.

19. Přepracovaná částka u nepeněžní položky se sníží v souladu s příslušnými Mezinárodními účetními standardy, jestliže přesáhne zpětně získatelnou částku z budoucího využití položky (včetně prodeje nebo jiného způsobu pozbytí). Proto se v takových případech přepracované částky u pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a obchodních známek sníží na zpětně získatelnou částku, přepracované částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu a přepracované částky u krátkodobých investic se sníží na tržní hodnotu.

20. Podnik, do něhož bylo investováno a u něhož se k zachycení používá ekvivalenční metoda, může vykazovat v měně hyperinflační ekonomiky. Jeho rozvaha a výsledovka se přepracovávají v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jeho čistých aktivech a výsledcích z operací. Pokud je přepracovaná účetní závěrka podniku, do něhož bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kurzy.

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. Podnik může nabýt aktiv podle ujednání, která mu dovolí odložit platbu, aniž by tím jasně vznikly úrokové náklady. Pokud není možné aktivům přisoudit úrokovou částku, jsou taková aktiva přepracována od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.

▼M5

▼B

24. Na začátku prvního období používání tohoto standardu jsou součásti vlastního kapitálu s výjimkou nerozdělených zisků a každého přírůstku z přecenění přepracovány pomocí všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto součásti do podniku vloženy nebo kdy jinak vznikly. Jakýkoli přírůstek z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované nerozdělené zisky se odvodí ze všech ostatních částek v přepracované rozvaze.

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 – *Prezentace účetní závěrky.*

Výsledovka

26. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výsledovce byly vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni. Proto musí být všechny částky přepracovány za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly v účetní závěrce původně vykázány.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

27. V období inflace podnik, který drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a podnik s přebytkem peněžních závazků nad peněžními aktivy získává kupní sílu až do výše, do níž jeho aktiva a závazky nejsou propojeny s cenovou hladinou. Tento zisk nebo ztrátu z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepracování u nepeněžních aktiv, vlastního kapitálu a u položek výsledovky a o úpravy indexem spojených aktiv a závazků. Zisk nebo ztrátu lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu na vážený průměr rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky vzniklému za období.

28. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice se zahrnují do ►M5 zisk nebo ztrátu ◄. Úprava aktiv a závazků spojených smlouvou se změnami cen, provedená v souladu s odstavcem 13, je kompenzací zisku nebo ztráty z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výsledovky, jako jsou například úrokový výnos nebo náklad a kursové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou s čistou peněžní pozicí také spojeny. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně se ziskem nebo ztrátou z čisté peněžní pozice ve výsledovce.

Účetní závěrka v běžných cenách

Rozvaha

29. Položky uvedené v běžných cenách se nepřepracovávají, protože jsou již vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni. Ostatní položky v rozvaze se přepracovávají v souladu s odstavci 11–25.

Výsledovka

30. Výsledovka v běžných cenách před přepracováním obvykle vykazuje pořizovací náklady běžné k okamžiku, kdy k příslušným transakcím nebo událostem došlo. Náklady prodeje a odpisy jsou vykazovány v běžných cenách k okamžiku spotřeby; tržby z prodeje a ostatní náklady jsou vykazovány v příslušných peněžních částkách, když k nim došlo. Proto musí být všechny částky přepracovány na podmínky zúčtovací jednotky běžné k rozvahovému dni použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

▼M5

31. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zaúčtovány v souladu s odstavci 27 a 28.

▼B

Daně

32. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem může způsobit rozdíly mezi zdanitelným ziskem a účetním ziskem. Tyto rozdíly jsou zachyceny v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.

▼B

Výkaz peněžních toků

33. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni.

Odpovídající údaje

▼M5

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 srovnávací účetní závěrky jsou zveřejňovány zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny zúčtovací jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely prezentace srovnávacích hodnot v odlišné měně vykazování platí odstavce 42(b) a 43 IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* (ve znění revidovaném v roce 2003).

▼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 dceřiný 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 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*.

36. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykázání, 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 podniky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

EKONOMIKY, KTERÉ PŘESTÁVAJÍ BÝT HYPERINFLAČNÍ

38. Jestliže ekonomika přestává být hyperinflační a podnik ukončí sestavování a zveřejňování účetní závěrky v souladu s tímto standardem, pokládá částky vyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období za základ pro účetní hodnoty v jeho následujících účetních závěrkách.

ZVEŘEJNĚNÍ

▼M5

39. Zveřejňují se následující informace:

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 k rozvahovému dni;

▼B

b) zda se účetní závěrka zakládá na přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na přístupu k oceňování v běžných cenách; a

c) označení a úroveň cenového indexu k rozvahovému dni a změny tohoto 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. Mají také poskytnout další informace nezbytné pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1990 nebo později.

▼**M12**

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 7

Finanční nástroje: Zveřejňování

CÍL

1 Tento IFRS vyžaduje od účetních jednotek, aby zveřejňovaly své účetní závěrky, které uživatelům umožní zhodnotit:

a) význam finančních nástrojů pro finanční pozici a 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 vykázání, i způsob, jakým účetní jednotka tato rizika řídí.

2 Zásady zakotvené v tomto IFRS doplňují zásady, jimiž se řídí zachycení, oceňování a prezentace finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace* a IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky na všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, které jsou zaúčtovány v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, IAS 28 *Investice do přidružených společností nebo* IAS 31 *Vykazování účasti ve společných podnicích*. V určitých případech však standardy IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 umožňují účetní jednotce uznat účast v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit nejen požadavky na zveřejňování podle tohoto IFRS, ale i podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31. Účetní jednotky použijí tento IFRS také na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, pokud daný derivát nenaplňuje definici nástroje vlastního kapitálu podle IAS 32.

b) práv a povinností zaměstnavatele, které vyplývají z plánů zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje standard IAS 19 *Zaměstnanecké požitky.*

c) smluv o podmíněném protiplnění při podnikové kombinaci (viz IFRS 3 *Kombinace podniků*). Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele.

d) pojistných smluv podle jejich definice v IFRS 4 *Pojistné smlouvy.* Tento IFRS se nicméně vztahuje na deriváty vložené do pojistných smluv, jestliže standard IAS 39 vyžaduje jejich samostatné účtování.

e) finanční nástroje, smlouvy a závazky z platebních transakcí založených na podílech, na které se vztahuje standard IFRS 2 *Úhrady akciemi*, až na to, že tento IFRS se vztahuje na smlouvy, které spadají pod odstavce 5 až 7 standardu IAS 39.

4 Tento IFRS se vztahuje na uznaneé a neuznané finanční nástroje. Uznané finanční nástroje zahrnují finanční aktiva a finanční závazky, na které se vztahuje standard IAS 39. Neuznané finanční nástroje zahrnují některé finanční nástroje, na které se sice nevztahuje IAS 39, avšak vztahuje se na ně tento IFRS (např. některé úvěrové přísliby).

5 Tento IFRS se vztahuje na kupní nebo prodejní smlouvy neúčetních položek, na něž se vztahuje IAS 39 (viz odstavce 5-7 standardu IAS 39).

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 přiřazení k jednotlivým řádkům rozvahy.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

7 **Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům jejich účetních závěrek umožní zhodnotit význam finančních nástrojů pro její finanční pozici a finanční výkonnost.**

▼M12

Rozvaha

Kategorie finančních aktiv a finančních závazků

8 Buď v samotné rozvaze nebo v komentářích musí být zveřejněna účetní hodnota každé z následujících kategorií, které jsou vymezeny v standardu IAS 39:

a) finanční aktiva vykázaná v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty rozdělená na i) ta, která byla takto klasifikována při výchozím uzenání výchozím uznání ii) ta, která byla klasifikována jako finanční aktiva držená za účelem obchodování v souladu s IAS 39;

b) držená jako investice do jejich splatnosti;

c) úvěry a pohledávky;

d) finanční aktiva nabízená k prodeji;

e) finanční závazky vykázané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty rozdělené na i) ty, které byly takto klasifikovány při výchozím uznání ii) ty, které byly klasifikovány jako finanční závazky držené za účelem obchodování v souladu s IAS 39

a

f) finanční závazky oceněné zůstatkovou hodnotou.

Finanční aktiva nebo finanční závazky vykázané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty

9 Jestliže účetní jednotka klasifikovala úvěr nebo pohledávku (nebo skupinu úvěrů či pohledávek) jako oceněné v reálné hodnotě se změnami do zisku nebo ztráty, musí zveřejnit:

a) maximální míru *úvěrového rizika* (vid odst. 36 písm. a)) vyplývající z úvěru nebo pohledávky (anebo ze skupiny úvěrů či pohledávek) k datu vykázání.

b) o kolik případné související úvěrové deriváty či podobné nástroje snižují maximální míru úvěrového rizika.

c) výši změny reálné hodnoty úvěru nebo pohledávky (anebo skupiny úvěrů či pohledávek) během vykazovaného období nebo souhrnně v důsledku změn úvěrového rizika vyplývajícího z finančního aktiva určeného buď:

i) jako výše změny reálné hodnoty, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika*

anebo

ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny její reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného s aktivem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika*, zahrnují změny pozorované referenční úrokové sazby, ceny komodity, směnného kurzu, cenového indexu, indexu sazeb, cen nebo sazeb.

d) výši změny reálné hodnoty souvisejících úvěrových derivátů či podobných nástrojů, k níž došlo během vykazovaného období a souhrnně od klasifikace úvěru či pohledávky.

10 Jestliže účetní jednotka klasifikovala finanční závazek v reálné hodnotě do zisku či ztráty v souladu s odstavcem 9 standardu IAS 39, musí zveřejnit:

a) výši změny reálné hodnoty finančního závazku v průběhu období, která nastala v důsledku změn úvěrového rizika dotyčného závazku určených buď:

i) jako výše změny reálné hodnoty, která nenastala v důsledku změn tržních podmínek, jež způsobují vznik *tržního rizika* (viz odstavec B4 přílohy B)

anebo

ii) pomocí jiné metody, která dle účetní jednotky věrněji zobrazuje výši změny její reálné hodnoty v důsledku změn úvěrového rizika spojeného se závazkem.

Změny tržních podmínek, jež způsobují vznik tržního rizika, zahrnují změny referenční úrokové sazby, ceny finančního nástroje jiného subjektu, ceny komodity, směnného kurzu, cenového indexu nebo indexu sazeb. U smluv, které obsahují vazbu na podílové jednotky, zahrnují změny tržních podmínek změny ve výkonnosti souvisejícího interního nebo externího investičního fondu.

b) rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku a částkou, kterou by účetní jednotka musela při splatnosti smluvně zaplatit držiteli závazku.

▼**M12**

11 Účetní jednotka zveřejní:

a) metody, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům podle odst. 9 písm. c) a odst. 10 písm. a).

b) Pokud se účetní jednotka domnívá, že informace, které zveřejnila, aby splnila požadavky podle odst. 9 písm. c) nebo odst. 10 písm. a), věrně nezobrazují změnu reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku v důsledku změn jejího úvěrového rizika, důvody, proč k takovému závěru dospěla a faktory, jež jsou dle jejího mínění relevantní.

Překlasifikace

12 Jestliže účetní jednotka změnila klasifikaci finančního aktiva oceňovaného:

a) v pořizovací ceně nebo zůstatkové hodnotě místo reálné hodnoty

anebo

b) v reálné hodnotě místo pořizovací ceny či zůstatkové hodnoty,

zveřejní výši částky překlasifikované z každé a do každé kategorie, jakož i důvody překlasifikace (viz odstavce 51-54 standardu IAS 39).

Vynětí z rozvahy

13 Účetní jednotka mohla převést finanční aktiva takovým způsobem, že část nebo všechna finanční aktiva nesplňují podmínky pro odúčtování (viz odstavce 15-37 IAS 39). U každé třídy takových finančních aktiv účetní jednotka zveřejní:

a) povahu aktiv;

b) povahu rizik a výhod vyplývajících z vlastnictví, jimž je účetní jednotka nadále vystavena;

c) pokud účetní jednotka nadále vykazuje všechna aktiva, účetní hodnoty aktiv a přidružených závazků

a

d) pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktiva v rozsahu své trvající angažovanosti, celkovou účetní hodnotu původních aktiv, hodnotu aktiv, které účetní jednotka nadále vykazuje a účetní hodnotu přidružených závazků.

Zástava

14 Účetní jednotka zveřejní:

a) účetní hodnotu finančních aktiv, která dala do zástavy za závazky nebo podmíněné závazky, včetně částek, které byly překlasifikovány v souladu s odst. 37 písm. a standardu IAS 39

a

b) podmínky své zástavy.

15 Pokud účetní jednotka drží v zástavě věc (nebo finanční či nefinanční aktivum) a smí tuto zastavenou věc prodat nebo k ní zřídit podzástavní právo v nepřítomnosti neplnění ze strany majitele zástavy, musí zveřejnit:

a) reálnou hodnotu držené zástavy;

b) reálnou hodnotu každé takové prodané zástavy či do další zástavy postoupené věci, jakož i to, zda má účetní jednotka povinnost ji vrátit

a

c) podmínky nakládání se zástavou.

Účet oprávek na úvěrové ztráty

16 Pokud jsou finanční aktiva znehodnocena úvěrovými ztrátami a účetní jednotka zachycuje toto snížení hodnoty na samostatném účtu (např. na účtu oprávek na úvěrové ztráty, kde se zapisuje souhrnné znehodnocení aktiv), místo aby přímo snižovala účetní hodnotu aktiva, musí zveřejnit sesouhlasení změn na tomto účtu během vykazovaného období u každé třídy finančních aktiv.

Složené finanční nástroje s několika vloženými deriváty

17 Jestliže účetní jednotka vydala nástroj, který obsahuje jak závazek, tak kapitálovou složku (viz odstavec 28 standardu IAS 32) a tento nástroj má několik vložených derivátů, jejichž hodnoty jsou vzájemné závislé (např. vypověditelný směnitelný dluhový nástroj), musí existenci těchto vlastností zveřejnit.

Neplnění a porušení

18 U *splatných úvěrů* uznaných k datu vykázání musí účetní jednotka zveřejnit:

▼M12

a) podrobnosti o případném nesplácení jistiny a úroků v průběhu vykazovaného období, o umořovacím fondu nebo o podmínkách umořování těchto splatných úvěrů splácením;

b) účetní hodnotu splatných a nesplácených úvěru k datu vykázání

a

c) zda došlo k použití opravných prostředků proti neplnění nebo byly sjednány nové podmínky splatných úvěrů ještě před schválením zveřejnění účetní závěrky.

19 Pokud v průběhu vykazovaného období došlo k jinému porušení podmínek úvěrové dohody, než k těm, která jsou popsána v odstavci 18, účetní jednotka zveřejní tytéž informace, jaké vyžaduje odstavec 18, jestliže půjčovatel na základě těchto porušení může požadovat urychlené splacení úvěru (nedošlo-li k nápravě porušení nebo nebyly sjednány nové podmínky úvěru nejpozději v den vykázání).

Výsledovka a vlastní kapitál

Příjmy, výdaje, zisky a ztráty

20 Účetní jednotka zveřejní následující příjmy, výdaje, zisky nebo ztráty buď přímo v účetní závěrce nebo v komentářích k ní:

a) čisté zisky nebo ztráty z:

i) finančních aktiv nebo finančních závazků uznaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty samostatně za finanční aktiva nebo finanční závazky, které byly jako takové klasifikovány při výchozím uznání, a finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných v souladu s IAS 39 jako finanční aktiva a finanční závazky držené k obchodním účelům.

ii) finanční aktiva nabízená k prodeji, přičemž vykáže samostatně výši zisku nebo ztráty uznanou v průběhu vykazovaného období přímo do vlastního kapitálu a částku oduznanou ve vykazovaném období z vlastního kapitálu a vykázanou ve výsledovce;

iii) investic držených do jejich splatnosti;

iv) úvěrů a pohledávek

a

v) finančních závazků oceněných zůstatkovou hodnotou.

b) celkové úrokové výnosy a náklady (vypočítané pomocí metody efektivní úrokové sazby) finančních aktiv nebo finančních závazků, které nejsou účtovány reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty;

c) příjmy nebo náklady z poplatků (nikoli však částky započítané při určování efektivní úrokové sazby) za:

i) finanční aktiva nebo finanční závazky, které nejsou uznané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty

a

ii) svěřenství a další tomu podobné operace, jež vedou k držbě nebo investování aktiv jménem fyzických osob, svěřeneckých fondů, penzijních plánů a dalších organizací;

d) úrokové výnosy ze znehodnocených finančních aktiv naběhlé v souladu s odstavcem AG93 standardu IAS 39

a

e) výši ztráty ze znehodnocení o každé třídě finančních aktiv.

Další zveřejňované informace

Účetní zásady

21 V souladu s odstavcem 108 standardu IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* musí účetní jednotka ve shrnutí účetních zásad zveřejnit, jakou základnu (základny) použily při sestavování účetních výkazů, jakož i další účetní zásady, jimiž se řídila a které jsou významné pro pochopení účetní závěrky.

Zajišťovací účetnictví

22 Účetní jednotka zveřejní samostatně o každém druhu zajištění popsaném ve standardu IAS 39 (tj. zajištění reálné hodnoty, zajištění peněžních toků a zajištění čistých investic do zahraničních operací):

a) popis jednotlivých druhů zajištění;

b) popis finančních nástrojů klasifikovaných jako zajišťovací a jejich reálné hodnoty k datu vykázání

a

c) charakter zajišťovaného rizika.

▼M12

23 V případě zajištění peněžních toků účetní jednotka zveřejní:

a) období, v němž by podle předpokladu mělo k peněžním tokům dojít a kdy by měly být zahrnuty do zisku nebo ztráty;

b) popis všech očekávaných transakcí, u nichž bylo v minulosti použito zajišťovací účetnictví, ale jejichž realizace se již nepředpokládá;

c) částku, která byla vykázána ve vlastním kapitálu za účetní období;

d) částku, která byla odúčtována z vlastního kapitálu a zahrnuta do zisku nebo ztráty za dané účetní období, přičemž vykáže částku zahrnutou do jednotlivých řádků výsledovky

a

e) částku, která byla odúčtována od vlastního kapitálu během příslušného účetního období a zahrnuta do počátečního ocenění pořizovacích nákladů nebo jiné účetní hodnoty nefinančního aktiva nebo nefinančního závazku, jehož nabytí či vznik proběhl formou zajištěné vysoce pravděpodobné očekávané transakce.

24 Účetní jednotka zveřejní samostatně:

a) v případě zajištění reálné hodnoty, zisky nebo ztráty:

i) ze zajišťovacího nástroje

a

ii) ze zajištěné položky v důsledku zajištěného rizika.

b) neefektivnost zahrnutá do zisku nebo ztráty, která vyplynula ze zajištění peněžních toků

a

c) neefektivnost zahrnutá do zisku nebo ztráty, která vyplynula ze zajištění čistých investic do zahraničních operací.

Reálná hodnota

25 S výjimkou toho, co je uvedeno v odstavci 29, pro každou skupinu finančních aktiv a finančních závazků (viz odstavec 6) zveřejní účetní jednotka reálnou hodnotu dané skupiny aktiv a závazků tak, aby ji bylo možné porovnat s její účetní hodnotou.

26 Při zveřejňování reálných hodnot dělí účetní jednotka finanční aktiva a finanční závazky do skupin a započítává je pouze do té míry, do jaké jsou jejich příslušné účetní hodnoty započítány v rozvaze.

27 Účetní jednotka zveřejní:

a) metody a, pokud byl použit nějaký oceňovací postup, předpoklady, z nichž se vycházelo při určení reálných hodnot jednotlivých skupin finančních aktiv nebo finančních závazků. Bude-li to například přicházet v úvahu, účetní jednotka zveřejní informace o předpokladech týkajících se míry zálohových plateb, míry odhadovaných ztrát z úvěrů, úrokových sazeb nebo eskontních sazeb.

b) zda se reálné hodnoty zcela nebo zčásti určují přímo podle kotovaných cen na aktivních trzích nebo se odhadují s pomocí nějakého oceňovacího postupu (viz odstavce AG71-AG79 standardu IAS 39).

c) zda se reálné hodnoty uznané nebo zveřejněné v účetní závěrce zcela nebo zčásti určují s pomocí nějakého oceňovacího postupu na základě předpokladů, jež se neopírají o ceny ze zjištěných aktuálních tržních transakcí se stejným nástrojem (tj. bez modifikace či zabalení do nového názvu) a nevycházejí z dostupných zjistitelných tržních údajů. Co se týče reálných hodnot, jež nejsou zachyceny v účetních výkazech, pokud by změna jednoho či několika z těchto předpokladů na jiné přiměřeně možné předpoklady vedla k významné změně reálné hodnoty, účetní jednotka to musí uvést a zveřejnit účinek takových změn. Významnost bude pro tyto účely posuzována z hlediska jejího účinku na výsledovku a na celková aktiva nebo celkové závazky, anebo na celkovou výši vlastního kapitálu, jestliže se změny reálné hodnoty účtují do vlastního kapitálu.

d) použije-li se bod c), celkovou výši změny reálné hodnoty odhadnuté s pomocí takového oceňovacího postupu, která byla během vykazovaného období promítnuta do zisku nebo ztráty.

28 Není-li trh některého finančního nástroje aktivní, účetní jednotka stanoví jeho reálnou hodnotu s pomocí oceňovacího postupu (viz odstavce AG74-AG79 standardu IAS 39). Optimálnějším důkazem reálné hodnoty při výchozím uznání je nicméně transakční cena (tj. reálná hodnota vydaného nebo obdrženého protiplnění), pokud nebyly splněny podmínky uvedené v odstavci AG76 standardu IAS 39. Z toho vyplývá, že reálná hodnota při

▼M12

výchozím uznání a částka, která bude určena k danému datu s pomocí oceňovacího postupu, se mohou lišit. Bude-li takový rozdíl existovat, účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) jakými účetními principy se řídila při účtování tohoto rozdílu do zisku nebo ztráty, aby promítla změnu faktorů (včetně času), které by účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny (viz odstavec AG76A standardu IAS 39);

a

b) úhrnný rozdíl, jenž má být zúčtován do zisku nebo ztráty na počátku a na konci vykazovaného období a odsouhlasení změn v zůstatku tohoto rozdílu.

29 Zveřejnění reálné hodnoty se nevyžaduje:

a) když se účetní hodnota přibližně rovná reálné hodnotě například u takových finančních nástrojů, jako jsou krátkodobé pohledávky a závazky z obchodního styku;

b) u investic do nástrojů vlastního kapitálu, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu nebo u derivátů spojených s takovými nástroji vlastního kapitálu, jež se oceňují v pořizovacích cenách v souladu s IAS 39, protože jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě ocenit

anebo

c) u smluv obsahujících prvek dobrovolné spoluúčasti (jak popsáno v IFRS 4), jestliže není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto smluvního prvku.

30 V případech uvedených v odst. 29 písm. b) a c) zveřejní účetní jednotka informace, které pomohou uživatelům účetních výkazů při vytváření si představy o rozsahu možných rozdílů mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou těchto finančních aktiv a finančních závazků, včetně:

a) toho, že informace o reálné hodnotě těchto nástrojů nebyly zveřejněny kvůli tomu, že jejich reálnou hodnotu není možné spolehlivě ocenit;

b) popisu finančních nástrojů, jejich účetní hodnotu a vysvětlení, proč není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu;

c) informace o trhu daných nástrojů;

d) informace o tom, zda a jak hodlá účetní jednotka naložit s finančními nástroji;

a

e) pokud jsou finanční nástroje, jichž reálnou hodnotu nebylo možné v minulosti spolehlivě ocenit, odúčtovány, tuto skutečnost, jakož i jejich účetní hodnotu v době odúčtování a částku uznanou do zisku nebo ztráty.

POVAHA A MÍRA RIZIK VYPLÝVAJÍCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ

31 **Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům jejích účetní závěrky umožní posoudit povahu a míru rizik vyplývajících z finančních nástrojů, jimž je účetní jednotka vystavena k datu vykázání.**

32 Informace zveřejněné podle odstavců 33-42 se týkají zejména rizik, které vyplývají z finančních nástrojů a způsobu jejich řízení. Mezi taková rizika patří, mezi jiným, úvěrové riziko, *riziko likvidity* a tržní riziko.

Zveřejnění kvalitativních informací

33 U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

a) vystavení rizikům a jak vznikají;

b) své cíle, zásady a postupy přijaté za účelem řízení rizika a způsoby ocenění rizika;

a

c) případné změny v a) nebo b) oproti předchozímu období.

Zveřejnění kvantitativních informací

34 U každého druhu rizik vyplývajících z finančních nástrojů účetní jednotka zveřejní:

a) souhrnné kvantitativní údaje o svém vystavení danému riziku k datu vykázání. Tyto zveřejněné informace musí vycházet z informací, které interně dostávají rozhodující řídící pracovníci účetní jednotky (podle jejich definice v IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*), například správní rada nebo generální ředitel účetní jednotky.

▼M12

b) zveřejnění informací požadovaných podle odstavců 36-42 v rozsahu, který není stanoven pod písmenem a), pokud je dané riziko významné (vysvětlení významnosti viz v odstavcích 29-31 standardu IAS 1).

c) koncentrace rizika není zjevná z a) ani b).

35 Jsou-li kvantitativní údaje o vystavení účetní jednotky riziku zveřejněné k datu vykázání nereprezentativní, účetní jednotka poskytne další, reprezentativní informace.

Úvěrové riziko

36 Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) částku, která nejlépe reprezentuje její maximální míru vystavení úvěrovému riziku k datu vykázání bez zohlednění případných záruk v její držbě či jiných úvěrových posílení (např. ujednání o zápočtu, která nesplňují kritéria pro zápočet podle IAS 32);

b) pokud jde o částku zveřejněnou podle písmene a), popis záruky držené jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových vylepšení;

c) informace o úvěrové bonitě finančních aktiv, která nejsou ani po splatnosti ani znehodnocená;

a

d) účetní hodnotu finančních aktiv, jež by jinak byla po splatnosti nebo znehodnocená, ale jejichž podmínky byly znovu sjednány.

Finanční aktiva po splatnosti nebo znehodnocená

37 Účetní jednotka zveřejní u každé třídy finančních nástrojů:

a) rozbor stáří finančních aktiv, která jsou k datu vykázání po splatnosti, ale neznehodnocená;

b) rozbor finančních aktiv, jež byla k datu vykázání jednotlivě shledána znehodnocenými, včetně faktorů, jež účetní jednotka brala v úvahu při určování jejich znehodnocení;

a

c) u částek zveřejněných podle a) a b), popis záruky, kterou má účetní jednotka v držení jako zajištění úvěru a popis dalších úvěrových vylepšení i s odhadem jejich reálné hodnoty, je-li to možné.

Obdržená záruka a další vylepšení úvěru

38 Pokud účetní jednotka získá během vykazovaného období finanční nebo nefinanční aktivum nabytím zajištění úvěru do držby nebo využitím jiných úvěrových vylepšení (např. garancí) a tato aktiva splňují kritéria uznání stanovená v jiných standardech, musí zveřejnit:

a) charakter a účetní hodnotu obdržených aktiv;

a

b) pokud tato aktiva nejsou snadno likvidní (směnitelná na hotovost), své zásady pro nakládání s takovými aktivy nebo pro jejich využívání ve svých operacích.

Riziko likvidity

39 Účetní jednotka zveřejní:

a) rozbor splatnosti finančních závazků, z něhož vyplynou smluvně sjednané lhůty zbytkové splatnosti;

a

b) popis toho, jak řídí riziko likvidity obsažené v bodě a).

Tržní riziko

Analýza citlivosti

40 Pokud účetní jednotka neplní požadavky podle odstavce 41, musí zveřejnit:

a) analýzu citlivosti každého druhu tržního rizika, jemuž je k datu vykázání vystavena s uvedením toho, jak se změny proměnné hodnoty příslušného rizika, které k tomuto datu mohly nastat, projeví na zisku nebo ztrátě;

b) metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti;

a

c) změny použitých metod a předpokladů oproti předchozímu období a důvody těchto změn.

▼**M12**

41 Pokud účetní jednotka zpracovává analýzu citlivosti, např. potenciálního rizika, která odráží vzájemnou závislost mezi proměnnými rizika (např. úrokovými sazbami a směnnými kurzy) a využívá ji k řízení finančních rizik, může tuto analýzu citlivosti použít namísto rozboru uvedeného v odstavci 40. Účetní jednotka zveřejní:

a) vysvětlení metod použitých při zpracování analýzy citlivosti, jakož i hlavních parametrů a předpokladů, ležících v základech zveřejněných údajů;

a

b) vysvětlení, jaké cíle sledují použité metody a na jaká omezení mohou narazit informace, v nichž se plně nepromítá reálná hodnota předmětných aktiv a závazků.

Další zveřejňované informace o tržním riziku

42 Pokud analýzy citlivosti zveřejněné v souladu s odstavcem 40 nebo 41 nebudou reprezentativně vyjadřovat riziko obsažené ve finančním nástroji (například proto, že míra vystavení riziku na konci roku nevyjadřuje míru vystavení riziku v průběhu roku), účetní jednotka zveřejní jednak tuto skutečnost, a jednak důvod, proč se domnívá, že analýzy citlivosti nejsou reprezentativní.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHOD

43 Účetní jednotka uplatní tento IFRS pro roční období počínající 1. lednem 2007 včetně. Dřívější uplatnění se doporučuje. Pokud účetní jednotka uplatní tento IFRS po dřívější období, musí tuto skutečnost zveřejnit.

44 Uplatní-li účetní jednotka tento IFRS pro účetní období počínající před 1. lednem 2006, nemusí předkládat srovnávací informace k informacím, jejichž zveřejnění se vyžaduje podle odstavců 31-42 o povaze a míře rizik vyplývajících z finančních nástrojů.

STAŽENÍ STANDARDU IAS 30

45 Tento IFRS nahrazuje IAS 30 *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucích*.

▼**M12**

DODATEK A

Vymezení pojmů

Tento dodatek tvoří nedílnou součást standardu IFRS.

úvěrové riziko	Riziko, že jedna strana finančního nástroje způsobí finanční ztrátu druhé straně nesplněním některého svého závazku.
měnové riziko	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků finančního nástroje se bude měnit kvůli změnám směnných kurzů.
riziko úrokových sazeb	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků finančního nástroje se bude měnit kvůli změnám tržních úrokových sazeb.
riziko likvidity	Riziko, že účetní jednotka narazí na potíže s plněním svých povinností v souvislosti s finančními závazky.
úvěrové závazky	Úvěrové závazky jsou finanční závazky kromě krátkodobých závazků z obchodního styku splatných za běžných úvěrových podmínek.
tržní riziko	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků finančního nástroje se bude měnit kvůli změnám tržních cen. Tržní riziko zahrnuje tři druhy rizika: **měnové riziko, riziko úrokových sazeb** a **jiné cenové riziko**.
jiné cenové riziko	Riziko, že reálná hodnota budoucích peněžních toků finančního nástroje se bude měnit kvůli změnám tržních cen (kromě těch, které vyplývají z **rizika úrokových sazeb** nebo **měnového rizika**), ať už jsou tyto změny způsobeny činiteli, které jsou vlastní pro jednotlivý finanční nástroj nebo jeho emitenta, anebo činiteli ovlivňujícími všechny podobné finanční nástroje obchodované na daném trhu.
po splatnosti	Finanční aktivum je po splatnosti, když protistrana neplnila ve smluvně sjednaném termínu splatnosti.

Následující pojmy jsou definovány v odstavci 11 standardu IAS 32 nebo v odstavci 9 standardu IAS 39 a v tomto IFRS mají ten význam, který jim byl určen ve standardech IAS 32 a IAS 39.

— zůstatková hodnota finančního aktiva či finančního závazku

— finanční aktiva nabízená k prodeji;

— odúčtování;

— derivát;

— metoda efektivní úrokové sazby;

— nástroj vlastního kapitálu;

— reálná hodnota;

— finanční aktivum;

— finanční nástroj;

— finanční závazek;

— finanční aktiva nebo finanční závazky vykázané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;

— finanční aktivum nebo finanční závazky držené za účelem obchodování;

— očekávaná transakce;

— zajišťovací nástroj;

— investice držené do jejich splatnosti;

— úvěry a pohledávky;

— pravidelný nákup nebo prodej-

▼M12

DODATEK B

Návod k použití

Tento dodatek tvoří nedílnou součást standardu IFRS.

TŘÍDY FINANČNÍCH NÁSTROJŮ A ROZSAH ZVEŘEJŇOVANÝCH INFORMACÍ (ODSTAVEC 6)

B1 Odstavec 6 vyžaduje, 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 IAS 39 (podle nichž se určuje, jak se finanční nástroje oceňují a kdy se účtují změny reálné hodnoty).

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 poměry rozhodne, kolik podrobností zveřejní, aby vyhověla požadavkům tohoto IFRS, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak shrne informace s cílem nabídnout celkový obrázek, aniž by míchala informace různého charakteru. Důležité je najít rovnováhu mezi účetní závěrkou přeplněnou příliš podrobnými podrobnostmi, které nemusí být pro její uživatele užitečné, a zamlžováním důležitých informací v důsledku přespřílišného agregování údajů. Účetní jednotka například nesmí zastírat důležité informace tím, že je schová mezi velké množství nevýznamných detailů. Podobně nesmí účetní jednotka zveřejňovat natolik agregované informace, že to zamlžuje důležité rozdíly mezi jednotlivými transakcemi nebo souvisejícími riziky.

VÝZNAM FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO FINANČNÍ POZICI A FINANČNÍ VÝKONNOST

Finanční závazky vykazované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (odstavce 10 a 11)

B4 Pokud účetní jednotka vykazuje finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, podle odst. 10 písm. a) musí zveřejnit částku změny reálné hodnoty finančního závazku, která je důsledkem změn úvěrového rizika daného závazku. Podle odst. 10 písm. a) bod i) může účetní jednotka určit tuto částku z výše změny reálné hodnoty závazku, která nenastala v důsledku změny tržních podmínek, z nichž vzniká tržní riziko. Pokud jedinou významnou změnou tržních podmínek určitého závazku představují změny pozorované (referenční) úrokové sazby, lze tuto částku odhadnout takto:

a) Nejprve účetní jednotka vypočítá interní návratnost na počátku období pomocí pozorované tržní ceny závazku a smluvních peněžních toků závazku na počátku období. Od této návratnosti odečte pozorovanou (referenční) úrokovou míru na počátku období a dostane komponentu interní návratnosti, které je vlastní určitému nástroji.

b) Účetní jednotka dále vypočítá současnou hodnotu peněžních toků spojených se závazkem s pomocí smluvních peněžních toků závazku na konci období a aktualizované (eskontní) sazby rovnající se součtu i) pozorované (referenční) úrokové míry na konci období a ii) interní návratnosti, která je vlastní danému nástroji a která byla určena podle písmene a).

c) Rozdíl mezi pozorovanou tržní cenou závazku na konci období a částkou určenou podle bodu b) představuje změnu reálné hodnoty, která není důsledkem změn pozorované (referenční) úrokové sazby. Tato částka se musí zveřejnit.

Tento příklad předpokládá, že změny reálné hodnoty vyplývající z jiných faktorů, než jsou změny úvěrového rizika nástroje nebo změny úrokových sazeb, nejsou významné. Pokud nástroj z tohoto příkladu obsahuje vložený derivát, k změně reálné hodnoty vloženého derivátu se nepřihlíží při určování částky, která má být zveřejněna v souladu s odst. 10 písm. a).

Další zveřejňované informace — účetní zásady (odstavec 21)

B5 Odstavec 21 vyžaduje zveřejnění toho, jaká základna (základny) oceňování se použily při zpracování účetních výkazů, jakož i zveřejnění dalších použitých účetních zásad, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky. V případě finančních nástrojů mohou takové zveřejňované informace zahrnovat:

▼M12

a) Finanční aktiva nebo finanční závazky vykázané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty:

i) charakter finančních aktiv nebo finančních závazků, které účetní jednotka vykázala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;

ii) kritéria, jimiž se řídilo výchozí účtování takových finančních aktiv nebo finančních závazků;

a

iii) jak účetní jednotka splnila podmínky stanovené pro takové účtování v odstavci 9, 11A nebo 12 standardu IAS 39. Co se týče nástrojů uznaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v souladu s písm. b) bodem i) definice finančního aktiva nebo finančního závazku ve standardu IAS 39, toto zveřejnění zahrnuje slovní popis okolností, za kterých došlo k ocenění nebo zachycení nesrovnalosti, jež by jinak vznikla. Co se týče nástrojů uznaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v souladu s písm. b) bodem ii) definice finančního aktiva nebo finančního závazku ve standardu IAS 39, toto zveřejnění zahrnuje slovní popis toho, jak se uznání v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty slučuje se zdokumentovanou strategií řízení rizik nebo investiční strategií účetní jednotky.

b) kritéria účtování finančních aktiv jako finančních aktiv nabízených k prodeji.

c) zda se pravidelné nákupy a prodeje finančních aktiv účtují v den realizace obchodu nebo v den vypořádání (viz odstavec 38 standardu IAS 39).

d) kdy se použije účet oprávek ke snížení účetní hodnoty finančního aktiva znehodnoceného úvěrovými ztrátami.

i) kritéria určování toho, kdy se účetní hodnota znehodnoceného finančního aktiva přímo snižuje (nebo přímo zvyšuje v případě zrušení odpisu) a kdy se použije účet oprávek;

a

ii) Kritéria odpisu částek zapisovaných k tíži účtu oprávek proti účetní hodnotě znehodnoceného finančního aktiva (viz odstavec 16).

e) jak se určují čisté zisky nebo čisté ztráty z jednotlivých kategorií finančních nástrojů (viz odst. 20 písm. a)), například zda čisté zisky nebo čisté ztráty z položek uznaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty zahrnují výnosy z úroků nebo dividend.

f) jaká kritéria používá účetní jednotka při určování toho, zda existují objektivní důkazy o tom, že došlo ke znehodnocení (viz odst. 20 písm. e)).

g) pokud byly znovu sjednány podmínky finančních aktiv, jež by byly jinak po splatnosti nebo znehodnoceny, účetní zásady týkající se finančních aktiv, na která se vztahují nově sjednané podmínky (viz odst. 36 písm. d).

Odstavec 113 standardu IAS 1 vyžaduje od účetních jednotek také to, aby ve shrnutí významných účetních zásad či jiných komentářích zveřejnily rozhodnutí, kromě odhadů, která přijalo vedení v procesu uplatňování účetních zásad účetní jednotky a která mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce.

POVAHA A MÍRA RIZIK VYPLÝVAJÍCÍCH Z FINANČNÍCH NÁSTROJŮ (ODSTAVCE 31-42)

B6 Informace, jejichž zveřejnění vyžadují odstavce 31-42, musí být podány v účetní závěrce nebo musí být formou křížového odkazu na účetní závěrku začleněny do jiného výkazu, například do zprávy o hospodaření, do komentářů 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.

Kvantitativní zveřejňované informace (odstavec 34)

B7 Podle odst. 34 písm. a) se vyžaduje zveřejnění souhrnných kvantitativních údajů o míře vystavení účetní jednotky rizikům na základě informací, jež interně dostávají klíčoví řídící pracovníci účetní jednotky. Pokud účetní jednotka používá několik metod pro řízení míry svého vystavení rizikům, zveřejní informace s pomocí metody nebo metod, které zajistí nejvýznamnější a nejspolehlivější informace. O významu a spolehlivosti pojednává standard IAS 8 *Účetní zásady, změny a chyby v účetních odhadech*.

B8 Podle odst. 34 písm. c) se vyžaduje zveřejňování informací o koncentraci rizika. Koncentrace rizika vyplývají z finančních nástrojů s podobnými charakteristikami, které jsou podobně ovlivňovány změnami ekonomic-

▼M12

kých a jiných podmínek. Nalezení koncentrací rizika vyžaduje úsudek se zohledněním poměrů účetní jednotky. Mezi zveřejňované údaje o koncentracích rizika patří:

a) popis toho, jak vedení účetní jednotky určuje koncentrace;

b) popis společných charakteristických rysů pro jednotlivé koncentrace (např. protistrana, zeměpisná oblast, měna nebo trh)

a

c) míra vystavení riziku v souvislosti se všemi finančními nástroji se stejnou charakteristikou.

Maximální míra vystavení úvěrovému riziku (odst. písm. a))

B9 Podle odst. 36 písm. a) se vyžaduje zveřejnění číselného údaje, který nejlépe vyjadřuje maximální míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku. V případě finančního aktiva je to obvykle hrubá účetní hodnota po odečtení:

a) případných částek započtených v souladu se standardem IAS 32

a

b) případných ztrát ze znehodnocení uznaných v souladu s IAS 39.

B10 Mezi činnosti, které vedou ke vzniku úvěrového rizika a s tím spojené maximální míře vystavení úvěrovému riziku patří, mimo jiné:

a) poskytování úvěrů a půjček odběratelům a ukládání vkladů u jiných subjektů. V těchto případech se maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovná účetní hodnotě příslušných finančních aktiv.

b) uzavření derivátových smluv, např. devizových kontraktů, úrokových swapů a úvěrových derivátů. V případě, že se výsledné aktivum oceňuje reálnou hodnotou, maximální míra vystavení úvěrovému riziku se k datu vykázání bude rovnat účetní hodnotě.

c) vystavování finančních záruk. V tomto případě je maximální míra vystavení úvěrovému riziku rovna nejvyšší částce, kterou by účetní jednotka mohla zaplatit, kdyby byla záruka využita, což může být mnohem více než je částka uznaná jako závazek.

d) vydání úvěrového příslibu, který je neodvolatelný po dobu platnosti úvěrového rámce, 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, která byla zaúčtována jako závazek.

Analýza smluvní splatnosti (odst. 39 písm. a))

B11 Při zpracování analýzy smluvní splatnosti finančních závazků, kterou vyžaduje odst. 39 písm. a), použije účetní jednotka vlastní úsudek pro určení vhodného počtu časových pásem. Účetní jednotka může například stanovit tato vhodná časová pásma:

a) nejpozději jeden měsíc;

b) od jednoho měsíce do tří měsíců;

c) od tří měsíců do jednoho roku

a

d) od jednoho roku do pěti let.

B12 Pokud si protistrana může vybrat, kdy se má některá částka uhradit, závazek se zahrne do nedřívějšího termínu, kdy může účetní jednotce vzniknout povinnost plnění. Finanční závazky, které musí účetní jednotka uhradit bezodkladně na požádání (např. netermínované vklady), se zahrnují do nejdřívějšího časového pásma.

B13 Pokud je účetní jednotka zavázána zpřístupňovat částky ve splátkách, jednotlivé splátky se přidělují do nejdřívějšího období, v němž může účetní jednotce nastat povinnost plnění. Příslib nevyčerpaného úvěru se například zahrnuje do časového pásma, v němž se nachází nedřívější datum, kdy lze úvěr čerpat.

B14 Částky zveřejněné v analýze splatnosti představují smluvní neeskontované peněžní toky, například:

a) hrubé závazky z finančního leasingu (před odečtením finančních poplatků);

b) ceny uvedené v termínových smlouvách na hotovostní nákup finančních aktiv;

▼M12

c) čisté částky za úrokové swapy „pay-floating/receive-fixed" (zaplať pohyblivou/dostaneš pevnou úrokovou sazbu), 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 neeskontované peněžní toky se liší od částky zahrnuté do rozvahy, protože částka vykazovaná v rozvaze vychází z eskontovaných peněžních toků.

B15 Bude-li to vhodné, účetní jednotka zveřejní samostatnou analýzu derivátových finančních nástrojů, která nebude součástí analýzy nederivátových finančních nástrojů v rámci analýzy smluvní splatnosti finančních závazků, kterou požaduje odst. 29 písm. a). Bylo by například vhodné rozlišovat mezi peněžními toky z derivátových finančních nástrojů a nederivátových finančních nástrojů, jestliže jsou peněžní toky vyvěrající z derivátových finančních nástrojů vypořádány v hrubé výši. Je to proto, že hrubý úbytek může doprovázet s tím související přítok.

B16 Pokud dlužná částka není pevná, zveřejněná částka se stanoví odvolávkou na podmínky panující v den vykázání. Pokud například dlužná částka kolísá tak, jak se mění některý index, zveřejněná částka může vycházet z hodnoty indexu v den vykázání.

Tržní riziko — analýza citlivosti (odstavce 40 a 41)

B17 Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžadují analýzu citlivosti o každém druhu tržního rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena. V souladu s odstavcem B3 se účetní jednotka rozhodne, jak shrne informace, aby nabídla celkový obrázek o míře vystavení rizikům z významně odlišných hospodářských prostředí, aniž by míchala informace s různými charakteristikami. Například:

a) účetní jednotka obchodující s finančními nástroji může samostatně zveřejnit tyto informace o finančních nástrojích držených pro obchodní účely a samostatně o finančních nástrojích držených pro neobchodní účely.

b) účetní jednotka nesmí agregovat své vystavení tržnímu riziku z hyperinflačních oblastí a své vystavení stejným tržním rizikům z oblastí s velmi nízkou inflací.

Pokud je účetní jednotka vystavena pouze jednomu druhu tržního rizika jen v jednom hospodářském prostředí, nevykáže rozčleněné informace.

B18 Ustanovení odst. 40 písm. a) vyžaduje, aby z analýzy citlivosti vyplynul vliv přiměřeně možných změn proměnlivého relevantního 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 v den vykázání za předpokladu, že k datu vykázání došlo k přiměřeně možné změně proměnné příslušného rizika a že se tato změna promítla do míry vystavení riziku k témž datu. Má-li například účetní jednotka ke konci roku závazek z pohyblivé sazby, zveřejní jeho vliv na zisk nebo ztrátu (tj. úrokové náklady) v běžném roce, jestliže se úrokové sazby pohybovaly o přiměřeně možné částky.

b) od účetních jednotek se nevyžaduje, aby zveřejňovaly vliv na zisk nebo ztrátu při každé změně v rámci přiměřeně možných změn proměnné příslušného rizika. Postačí zveřejnění informací o vlivu změn v hranicích přiměřeně možného rozpětí.

B19 Při určování, co je to přiměřeně možná změna proměnné příslušného rizika, by účetní jednotka měla vzít v úvahu:

a) hospodářské prostředí, v němž působí. Přiměřeně možná změna by neměla zahrnovat nepravděpodobné či nejhorší „scénáře" ani „zátěžové zkoušky". Kromě toho, jestliže je míra změny příslušné proměnné rizika stabilní, účetní jednotka nemusí měnit zvolenou přiměřeně možnou změnu proměnné rizika. Předpokládejme například, že úroková míra je 5 procent a účetní jednotka určí, že přiměřeně možný je pohyb úrokových sazeb o ±50 základních bodů. Vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily do 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 základního bodu (tj. míra změny úrokových sazeb je stabilní). Vliv na zisk nebo ztrátu či vlastní kapitál by zveřejnila, kdyby se úrokové sazby změnily do 5 % nebo 6 %. Účetní

▼**M12**

jednotka by nemusela revidovat svůj odhad, že úrokové sazby se mohou v rozumné míře pohybovat o ±50 základních bodů, ledaže existuje důkaz, že úrokové sazby jsou rozkolísanější.

b) jakého časového rozmezí se odhad týká. Z analýzy citlivosti vyplynou účinky změn, které se v daném období považují za přiměřeně možné až do příštího vykázání těchto zveřejňovaných informací, což je obvykle příští roční vykazované období účetní jednotky.

B20 Odstavec 41 umožňuje účetní jednotce použít analýzu citlivosti, v níž se promítá vzájemná závislost mezi proměnnými rizika, např. metodika potenciálního rizika, pokud tuto analýzu použije za účelem řízení své míry vystavení finančním rizikům. Platí to i tehdy, pokud se touto metodou oceňuje jen potenciál ztráty, nikoli potenciál zisku. Taková účetní jednotka vyhoví ustanovením odst. 41 písm. a) tím, že zveřejní typ použitého modelu potenciálního rizika (např. zda se tento model opírá o simulace Monte Carlo), vysvětlí způsob fungování modelu a hlavní předpoklady (např. dobu držení a úroveň spolehlivosti). Účetní jednotky mohou zveřejnit také historické období sledování a váhové faktory použité na pozorované jevy v daném období, vysvětlení toho, jak se při výpočtech nakládá s opcemi a s kterými nestálostmi a korelacemi pracuje.

B21 Účetní jednotka zajistí analýzy citlivosti za celý svůj podnik, i když pro různé druhy finančních nástrojů může zpracovávat různé druhy analýzy citlivosti.

Riziko úrokových sazeb

B22 *Riziko úrokových sazeb* vzniká z úročených finančních nástrojů vykazovaných v rozvaze (např. úvěry a pohledávky a vydané dluhové nástroje) a z některých finančních nástrojů nevykazovaných v rozvaze (např. některé úvěrové přísliby).

Měnové riziko

B23 *Měnové riziko* (neboli riziko směnných kursů) vzniká z finančních nástrojů vedených v zahraniční měně, tj. v měně, která není pracovní měnou, v níž jsou oceňovány. Pro účely tohoto IFRS platí, že měnové riziko nevzniká z finančních nástrojů, které jsou nepeněžními položkami, ani z finančních nástrojů vedených v pracovní měně účetní jednotky.

B24 Analýza citlivosti se zveřejňuje u každé měny, vůči níž má účetní jednotka významnou míru rizikového vystavení.

Jiné cenové riziko

B25 *Jiné cenové riziko* vzniká z finančních nástrojů v důsledku například změn komoditních cen nebo cen akcií. Aby vyhověla ustanovením odstavce 40, účetní jednotka může zveřejnit účinek poklesu konkrétního indexu akciového trhu, komoditní ceny nebo jiné proměnné rizika. Pokud například účetní jednotka vystaví záruky zůstatkové hodnoty ve formě finančních nástrojů, zveřejní růst nebo pokles hodnoty aktiv, jichž se záruka týká.

B26 Držení akcií jiného subjektu a investice do trustu, který má ve svém portfoliu investice do nástrojů vlastního kapitálu, představují dva příklady finančních nástrojů, z nichž vzniká riziko kurzu vlastních akcií. K dalším příkladům patří forwardové smlouvy a opce k nákupu či prodeji konkrétního počtu nástrojů vlastního kapitálu a swapy indexované ke kurzům vlastních akcií. Reálné hodnoty takových finančních nástrojů ovlivňují změny tržních cen podkladových nástrojů vlastního kapitálu.

B27 V souladu s odst. 40 písm. a) se citlivost zisku nebo ztráty (vyplývající například z nástrojů klasifikovaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nebo ze znehodnocení finančních aktiv nabízených k prodeji) zveřejňuje samostatně, nikoli spolu s citlivostí vlastního kapitálu (která vyplývá například z nástrojů klasifikovaných jako nástroje nabízené k prodeji).

B28 Finanční nástroje, které účetní jednotka klasifikuje jako nástroje vlastního kapitálu, se nepřeceňují. Riziko ceny vlastních akcií nemá u těchto nástrojů vliv na zisk, ztrátu ani na vlastní kapitál. V souladu s tím se nevyžaduje ani analýza citlivosti.

▼**M12**

DODATEK C

Změny dalších IFRS

Změny v tomto dodatku se uplatní pro roční období počínající po 1. lednu 2007 včetně. Pokud účetní jednotka použije IFRS pro dřívější období, tyto změny se uplatní pro dané dřívější období. V odstavcích, kde došlo ke změně, je nové znění podtrženo a vyškrtnutý text je přeškrtnutý.

C1 V Mezinárodních standardech finančního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací se odkazy na IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace* nahrazují odkazy na IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace*, není-li níže uvedeno jinak.

C2 IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace* (novela z roku 2003) se mění takto:

Název se mění na „IAS 32*Finanční nástroje: prezentace*".

Odstavec 1 se zrušuje a odstavce 2 až 4 písm. a) se mění takto:

2 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady prezentace finančních nástrojů jako závazků nebo nástrojů vlastního kapitálu a zásady započtení finančních aktiv a finančních závazků. Vztahuje se na klasifikaci finančních nástrojů z hlediska emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a nástroje vlastního kapitálu; klasifikaci příslušných úroků, dividend, ztrát a zisků, a okolnosti, za nichž by se měla započítat finanční aktiva a finanční závazky.

3 Zásady zakotvené v tomto IFRS doplňují zásady, jimiž se řídí účtování, oceňování a prezentace finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, a zveřejňování informací o nich v IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování*

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4 Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

a) těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, které jsou zaúčtovány v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka, IAS 28 Investice do přidružených společností nebo IAS 31 Vykazování účasti ve společných podnicích. V určitých případech však standardy IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 umožňují účetní jednotce uznat účast v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit nejen požadavky na zveřejňování podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31, ale i podle tohoto standardu. Účetní jednotky uplatní tento standard na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo ve společných podnicích.

Odstavce 5 a 7 se zrušují.

Druhá věta odstavce 40 se mění takto:

40 … Kromě požadavků podle tohoto standardu se zveřejňování účastí a dividend řídí požadavky podle IAS 1 a IFRS 7.

Poslední věta odstavce 47 se mění takto:

47 … Pokud má právo započtu, ale nemá v úmyslu vypořádat ani realizovat aktivum v čisté hodnotě a současně vypořádat závazek, účinek tohoto práva na míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku se zveřejní v souladu s odstavcem 36 standardu IFRS 7.

Poslední věta odstavce 50 se mění takto:

50 … Pokud se na finanční aktiva a finanční závazky vztahuje rámcová dohoda o kompenzaci a nahrazení jednoho závazku druhým (master netting arrangement) a nejsou započtena, účinek této dohody na míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku se zveřejňuje v souladu s odstavcem 36 standardu IFRS 7.

Odstavce 51 až 95 se zrušují.

Odstavec 98 se doplňuje takto:

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*.

Odstavce AG24 a AG40 a poslední věta odstavce AG39 dodatku (návod k uplatňování) se zrušují.

▼**M12**

C3 IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* se mění takto:

Odstavec 4 se zrušuje.

Výraz „IAS 32" v odstavci 56 se nahrazuje výrazem „IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování*" a výraz „IAS 32" v odst. 105 písm. d) bod ii) a v odstavci 124 „IAS 32" se nahrazuje výrazem „IFRS 7".

Poslední věta odst. 71 písm. b) se mění takto:

71 b) … Finanční instituce může například změnit výše uvedený popis s cílem poskytnout informace významné pro operace finanční instituce.

Čtvrtá věta odstavce 84 se mění takto:

84 …Finanční instituce může například změnit popisy s cílem poskytnout informace významné pro operace finanční instituce.

C4 IAS 14 *Vykazování podle segmentu* se mění takto:

Výraz „představenstvu a generálnímu řediteli" v odst. 27 písm. a) a b) a v odstavcích 31, 32, 46 a 74 se nahrazuje výrazem „rozhodujícím řídícím pracovníkům".

Výraz „ředitelé a vedení" v odst. 27 písm. b) a v odstavcích 30 a 32 se nahrazuje výrazem „rozhodující řídící pracovníci".

První věta odstavce 27 se mění takto:

27 Vnitřní organizační struktura a řídící struktury účetní jednotky a její vnitřní systém finančního výkaznictví pro rozhodující řídící pracovníky (například představenstvo a generální ředitele) bude obvykle základem pro nalezení hlavního zdroje a povahy rizik a různých měr výnosnosti, s nimiž se účetní jednotka potýká, a tudíž pro určení toho, který formát výkazů je primární a který je sekundární, s výjimkou toho, co je stanoveno pod písmeny a) a b) níže: …

Třetí věta odstavce 28 se mění takto:

28 … Až na vzácné případy vykazuje účetní jednotka informace podle segmentů ve své účetní závěrce na stejném základě, na jakém zpracovává své interní výkazy pro rozhodující řídící pracovníky. …

První věta odstavce 33 se mění takto:

33 Podle tohoto standardu klasifikuje většina účetních jednotek své podnikové a zeměpisné segmenty jako organizační jednotky, o nichž se vykazují informace rozhodujícím řídícím pracovníkům nebo vyššímu provoznímu manažeru, což může být v některých případech skupina lidí, za účelem posouzení minulých výkonů jednotlivých organizačních jednotek a rozhodování o budoucích přidělených zdrojích. …

C5 V odstavci 31 standardu IAS 17 *Leasingy* se výraz „IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace*" nahrazuje výrazem „IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*" a výraz „IAS 32" v odstavcích 35, 47 a 56 se nahrazuje výrazem „IFRS 7".

C6 Výraz „IAS 32" v odstavci 72 standardu IAS 33 *Zisk na akcii* se nahrazuje výrazem „IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování*".

C7 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (novela z dubna roku 2005) se mění takto:

Odstavec 1 se mění takto:

1 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv k nákupu nebo prodeji nefinančních položek. Standard IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace* stanoví požadavky na prezentaci informací o finančních nástrojích: Standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* stanoví požadavky na zveřejňování informací o finančních nástrojích:

Výraz „IAS 32" v odstavci 45 se nahrazuje výrazem „IFRS 7"

Odstavec 48 se mění takto:

48 Při určování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku za účelem uplatnění tohoto standardu, standardu IAS 32 nebo standardu IFRS 7 použije účetní jednotka odstavce AG69 až AG82 dodatku A.

C8 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (novela z června roku 2005) se mění takto:

Definice finančního aktiva nebo finančního závazku uznaného v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v odstavci 9 se mění takto:

… Odstavce 9 až 11 a odstavec B4 standardu IFRS 7 vyžadují, aby účetní jednotka zveřejnila informace o finančních aktivech a finančních závazcích, které vykázala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty …

▼**M12**

C9 Odstavec 36A se mění a titulek odstavce 36C i samotný odstavec 36C standardu IFRS 1 *Výchozí přijetí mezinárodních standardů finančního výkaznictví* se doplňuje takto:

36A Ve své první účetní závěrce podle musí účetní jednotka, která přijme IFRS před 1. lednem 2006, prezentovat srovnávací údaje nejméně za jeden rok, jež však nemusí splňovat požadavky podle IAS 32, IAS 39 ani IFRS 4. Účetní jednotka, která se v prvním roce přechodu na nové standardy rozhodne prezentovat srovnávací informace, jež nevyhovují požadavkům podle IAS 32, IAS 39 ani IFRS 4:

a) použije požadavky na účtování a oceňování z předchozích obecně přijatých účetních postupů (GAAP) na srovnávací informace o finančních nástrojích v rámci IAS 32 a IAS 39 a na pojistné smlouvy v rámci IFRS 4;

…

V případě účetní jednotky, která se rozhodne prezentovat srovnávací informace, jež nevyhovují požadavkům podle IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, budou zmínky o datu přechodu na IFRS znamenat, a to jen v případech IFRS, počátek prvního období vykazovaného podle IFRS. Takové účetní jednotky musí vyhovět požadavkům podle odst. 15 písm. c) standardu IAS 1 na další zveřejňované informace, pokud vyhovění zvláštním požadavkům podle IFRS nestačí k tomu, aby uživatelé mohli pochopit důsledky určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výsledky účetní jednotky.

Výjimky z požadavku na zveřejnění srovnávacích informací pro IFRS 7

36C Účetní jednotka, která přijme standardy IFRS před 1. lednem 2006 a rozhodne se převzít standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění* ve své první účetní závěrce podle IFRS, v ní nemusí prezentovat srovnávací údaje požadované podle standardu IFRS 7.

C10 IFRS 4 *Pojistné smlouvy* se mění takto:

Ustanovení odst. 2 písm. b) se mění takto:

b) finanční nástroje, které vydává s prvkem *dobrovolné spoluúčasti* (viz odstavec 35). IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění* vyžaduje zveřejnění informací o finančních nástrojích, včetně finančních nástrojů s takovými charakteristickými prvky.

Doplňuje se odst. 35 písm. d) tohoto znění:

d) i když jsou tyto smlouvy finančními nástroji, výstavce, který na smlouvy s prvkem dobrovolné spoluúčasti použil odst. 19 písm. b) standardu IFRS 7, zveřejní celkové úrokové náklady uznané do zisku nebo ztráty, avšak nemusí tyto úrokové náklady vypočítat s pomocí metody efektivní úrokové sazby.

Po odstavci 37 se mění odstavce 38 a 39 a doplňuje se odstavec 39A v tomto znění:

Povaha a míra rizik vyplývajících z pojistných smluv

38 Pojistitel zveřejní informace, které uživatelům jeho účetní závěrky umožní posoudit povahu a míru rizika vyplývajícího z pojistných smluv.

39 Aby splnil požadavky podle odstavce 38, pojistitel zveřejní:

a) své cíle, zásady a postupy při řízení rizik vyplývajících z pojistných smluv, a metody řízení těchto rizik.

b) [zrušeno]

c) informace o *pojistném riziku* (jak před tak po zmírnění rizika zajištěním), včetně informací o:

i) citlivosti vůči pojistnému riziku (viz odstavec 39A).

ii) koncentracích pojistného rizika, včetně popisu toho, jak vedení určuje koncentrace a popisu sdílených charakteristik jednotlivých koncentrací (např. druh pojistné události, zeměpisná oblast, nebo měna).

iii) skutečnou výši pojistných škod ve srovnání s předchozími odhady (tj. škodný průběh). Zveřejnění údajů o škodném průběhu bude sahat zpátky do doby, kdy vznikla první významná škoda, jejíž výše nebyla dosud s jistotou stanovena a nejistota převládá i ohledně toho, kdy nastane plnění, avšak nemusí být starší deseti let. Pojistitel nemusí zveřejnit informace o škodách, o jejichž výši a čase plnění se obvykle rozhodne do jednoho roku.

d) informace o úvěrovém riziku, riziku likvidity a tržním riziku, které by se vyžadovaly podle odstavců 31-42 standardu IFRS 7, kdyby pojistné smlouvy spadaly pod působnost standardu IFRS 7. Avšak:

▼**M12**

(i) pojistitel nemusí zpracovat analýzu splatnosti vyžadovanou podle odst. 39 písm. a) standardu IFRS 7, jestliže místo toho zveřejní informace o odhadovaném čase odlivu čistých hotovostních toků v důsledku uznaného pojistného plnění. Tyto informace mohou mít formu analýzy částek vykázaných v rozvaze podle odhadované doby plnění.

(ii) jestliže pojistitel použije alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, například analýzu vložené hodnoty, může tuto analýzu citlivosti použít a tak vyhovět požadavkům podle odst. 40 písm. a) standardu IFRS 7. Takový pojistitel musí zveřejnit informace, které vyžaduje odstavec 41 standardu IFRS 7.

e) informace o míře vystavení tržnímu riziku vyplývajícího z vložených derivátů obsažených v hostitelské pojistné smlouvě, jestliže pojistitel není povinen oceňovat vložené deriváty v reálné hodnotě a ani tak nečiní.

39A Aby vyhověl odst. 39 písm. b) bodu i), pojistitel zveřejní údaje požadované v jednom z následujících bodů a) nebo b):

a) analýzu citlivosti, z níž vyplyne to, jak by se přiměřeně možné změny proměnné relevantního rizika projevily na zisku, ztrátě nebo vlastním kapitálu, kdyby k nim k datu vykázání došlo; metody a předpoklady použité při zpracovávání analýzy citlivosti; a případné změny použitých metod a předpokladů proti předchozímu období. Jestliže však pojistitel použije alternativní metodu řízení citlivosti vůči tržním podmínkám, například analýzu vložené hodnoty, může tomuto požadavku vyhovět, když zveřejní alternativní analýzu citlivosti a informace vyžadované podle odstavce 41 standardu IFRS 7.

b) kvalitativní informace o citlivosti a informace o těch podmínkách pojistných smluv, které mají významný vliv na objem, načasování a nejistotu budoucích peněžních toků pojistitele.

▼M12

DODATEK D

Změny IFRS 7, pokud nebyly uplatněny změny v standardu IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování — *možnost reálné hodnoty*

V červnu 2005 vydala Rada IAS novelu standardu IAS 39: Finanční nástroje: účtování a oceňování — možnost reálné hodnoty, *k aplikaci pro roční období počínající po 1. lednu 2006 včetně. Jestliže účetní jednotka uplatní IFRS 7 pro roční období počínající před 1. lednem 2006 a neuplatní tyto změny ve standardu IAS 39, musí pro dané období změnit standard IFRS 7 takto: V odstavcích, kde došlo ke změně, je nové znění podtrženo a vyškrtnutý text je přeškrtnutý.*

D1 Titulky nad odstavci 9 a 11 se mění a odstavec 9 se zrušuje:

Finanční závazky uznané v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty

11 Účetní jednotka zveřejní:

a) metody, které použila k tomu, aby vyhověla požadavkům podle odst. 10 písm. a).

b) pokud se účetní jednotka domnívá, že informace, které zveřejnila, aby splnila požadavek podle odst. 10 písm. a), věrně nezobrazují změnu reálné hodnoty finančního závazku v důsledku změn jejího úvěrového rizika, důvody, proč k takovému závěru dospěla a faktory, jež jsou dle jejího mínění relevantní.

Ustanovení odst. B5 písm. a) se mění takto:

a) kritéria klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků při jejich výchozím účtování v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 31

Účasti ve společných podnicích

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti	1-2
Definice	3-12
Formy společného podniku	7
Spoluovládání	8
Smluvní uspořádání	9-12
Spoluovládané operace	13-17
Spoluovládaná aktiva	18-23
Spoluovládané jednotky	24-47
Účetní závěrka spoluvlastníka	30-45
Metoda poměrné konsolidace	30-37
Ekvivalenční metoda	38-41
Výjimky z aplikace metody poměrné konsolidace a ekvivalenční metody	42-45
Individuální účetní závěrka spoluvlastníka	46-47
Transakce mezi spoluvlastníkem a společným podnikem	48-50
Vykazování účastí ve společných podnicích v účetních závěrkách investora	51
Provozovatelé společných podniků	52-53
Zveřejňování	54-57
Datum účinnosti	58
Ukončení platnosti IAS 31 (revidován v roce 2000)	59

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 31 (novelizovaný v roce 2000) *Vykazování účasti ve společných podnicích* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace tohoto standardu se podporuje.

▼M5

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. *Tento standard se používá k zachycení účastí ve společném podniku a k vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů společného podniku v účetních závěrkách spoluvlastníků a investorů bez ohledu na struktury nebo formy, v jejichž rámci se činnosti společného podniku uskutečňují. Nevztahuje se však na účasti spoluvlastníků ve společně ovládaných jednotkách, které jsou v držení:*

   (a) *jednotek rizikového kapitálu,*

   nebo

   (b) *podílových fondů, správců majetku a podobných jednotek včetně pojistných fondů spojených s investicemi*

   které jsou klasifikovány jako držené k obchodování a vykazovány v souladu s IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování. Tyto investice jsou oceněny reálnou hodnotou v souladu s IAS 39, změny reálné hodnoty jsou uznány ve výsledku hospodaření v období, kdy došlo ke změně.

2. *Spoluvlastník s účastí ve společně ovládané jednotce je vyňatý z odstavce 30 (metoda poměrné konsolidace) a 38 (ekvivalenční metoda), pokud splňuje následující podmínky:*

   (a) *existuje důkaz, že účast je pořízena a držena výhradně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců od pořízení, a vedení aktivně hledá kupce;*

   (b) *výjimka uvedená v odstavci 10 IAS 27 - Konsolidovaná a individuální účetní závěrka umožňuje mateřskému podniku, který má rovněž účast ve společně ovládané jednotce, nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku;*

   nebo

   (c) *platí všechna následující tvrzení:*

      (i) *spoluvlastník je zcela vlastněným dceřiným podnikem, nebo je částečně vlastněným dceřinným podnikem jiného podniku a jeho ostatní vlastníci včetně těch, kteří nejsou jinak oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že spoluvlastník neaplikuje metodu poměrné konsolidace ani ekvivalenční metodu a nemají proti tomu námitky;*

      (ii) *dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu spoluvlastníka se neobchodují na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních a regionálních trhů);*

      (iii) *spoluvlastník nepodal ani není v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jiným regulačním orgánům pro účely vydání jakékoliv třídy nástrojů na veřejném trhu;*

      a

      (iv) *nejvyšší mateřský podnik nebo kterýkoliv prostřední mateřský podnik investora sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dostupnou veřejnosti, která splňuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.*

DEFINICE

3. *V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:*

   Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

   Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je podíl na spoluovládané jednotce původně zachycen v pořizovací ceně a poté upraven o poakviziční změny stavu spoluvlastníkova podílu na čistých aktivech spoluovládané jednotky. Zisk nebo ztráta spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na zisku nebo ztrátě podniku, do nějž bylo investováno.

   Investor ve společném podniku je takovou stranou společného podniku, která se nepodílí na spoluovládání daného společného podniku.

   Spoluovládání (Společná kontrola) je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání ekonomické činnosti.

▼M5

Společný podnik je smluvní uspořádání, pomocí něhož dvě či více stran podnikají ekonomickou činnost, která je předmětem spoluovládání.

Metoda poměrné konsolidace je účetní metoda, pomocí níž jsou spoluvlastníkovy podíly na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučovány způsobem řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluvlastníka nebo jsou vykázány jako zvláštní řádky položek v účetní závěrce spoluvlastníka.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná mateřským podnikem, investorem do přidruženého podniku nebo spoluvlastníkem u společného podniku, ve které je investice vykázána na základě podílu na vlastním kapitálu a ne na základě vykázaných výsledků a čistých aktiv podniku, do kterého bylo investováno.

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách politikách podniku, do nějž bylo investováno, ale není to ovládání nebo spoluovládání takových politik

Spoluvlastník je takovou stranou společného podniku, která spoluovládá tento společný podnik.

4. Účetní závěrka podniku, ve které se používá metoda poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou, ani jí není účetní závěrka podniku, který nemá dceřiné podniky, přidružené podniky ani účasti ve společně ovládaných podnicích.

5. Individuální účetní závěrka je závěrka zpracovaná vedle konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, ve které jsou investice vykázány ekvivalenční metodou a u kterých jsou metodou poměrně konsolidace vykázány také účasti spoluvlastníků ve společných podnicích. Individuální účetní závěrka nemusí být přiložena ani provázet tuto závěrku.

6. Podniky, které jsou vyňaty z konsolidace v souladu s odstavcem 10 IAS 27, v souladu s odstavcem 13(c) IAS 28 - *Investice do přidružených podniků* z aplikace ekvivalenční metody nebo v souladu s odstavcem 2 tohoto standardu z aplikace metody poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody mohou jako své jediné účetní závěrky předkládat individuální účetní závěrky.

Formy společného podniku

7. Společný podnik nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy – společně ovládané operace, společně ovládaná aktiva a společně ovládané jednotky – které jsou obvykle označeny jakožto společné podniky spadající pod definici společného podniku. Následující charakteristiky jsou společné všem společným podnikům:

   (a) dva či více spoluvlastníků je vázáno smluvním uspořádáním;

   a

   (b) spoluovládání je vymezeno smluvním uspořádáním.

Spoluovládání

8. Spoluovládání lze předem vyloučit, jestliže podnik, do kterého bylo investováno, je v právní reorganizaci nebo v konkursu, nebo pracuje pod přísnými dlouhodobými omezeními, která výrazně snižují jeho schopnost převádět prostředky spoluvlastníkovi. Jestliže spoluovládání pokračuje, tyto události nejsou samy o sobě dost významné, aby příslušný podnik nebyl vykazován jako společný podnik v souladu s tímto standardem.

Smluvní uspořádání

9. Existence smluvního uspořádání odlišuje účasti, které se týkají spoluovládání, od investic do přidružených podniků, v nichž má investor podstatný vliv (viz IAS 28). Činnosti, které nepodléhají žádnému smluvnímu uspořádání, jež by zakládalo spoluovládání, nejsou pro účely tohoto standardu společným podnikem.

10. Smluvní uspořádání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluvlastníky nebo zápisy z jednání spoluvlastníků. V některých případech je smluvní uspořádání začleněno do stanov nebo jiných ustanovení společného podniku. Ať už je jeho forma jakákoli, smluvní uspořádání mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti, jako:

    (a) činnost, trvání a vykazování závazků společného podniku;

    (b) jmenování představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného podniku a hlasovací práva spoluvlastníků;

    (c) kapitálové vklady spoluvlastníků;

    a

▼M5

(d) podíl spoluvlastníků na výstupu, výnosech, nákladech či výsledcích společného podniku.

11. Smluvní uspořádání ustanovuje spoluovládání společného podniku. Tento požadavek zajišťuje, že žádný z jednotlivých spoluvlastníků nesmí být v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Smluvní uspořádání určuje ta rozhodování o oblastech stěžejních pro cíle společného podniku, která vyžadují souhlas všech spoluvlastníků, a ta rozhodnutí, která mohou vyžadovat souhlas specifikované většiny spoluvlastníků.

12. Smluvní uspořádání může určit jednoho ze spoluvlastníků za provozovatele nebo manažera společného podniku. Provozovatel neovládá společný podnik, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, na kterých se spoluvlastníci dohodli v rámci smluvního uspořádání a delegovali je na provozovatele. Má-li provozovatel pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku, pak ovládá podnik, který je dceřiným podnikem provozovatele, a nikoli společným podnikem.

SPOLUOVLÁDANÉ OPERACE

13. Operace některých společných podniků se týkají spíše užití aktiv a jiných prostředků spoluvlastníků než ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku či jiné jednotky, nebo finanční struktury, která je oddělená od spoluvlastníků samotných. Každý spoluvlastník užívá své vlastní pozemky, budovy a zařízení a vede své vlastní zásoby. Vznikají mu též jeho vlastní náklady a závazky a obstarává si své vlastní finanční prostředky, které jsou jeho vlastními závazky. Činnosti společného podniku mohou být prováděny zaměstnanci spoluvlastníka vedle jeho podobných činností. Smlouva o společném podniku obyčejně stanovuje způsoby, kterými jsou výnosy z prodeje společného produktu a všechny vzniklé náklady v úhrnu rozděleny mezi spoluvlastníky.

14. Příkladem spoluovládané operace je, když dva či více spoluvlastníků spojí své operace, prostředky a odborné znalosti, aby společně vyráběli, uváděli na trh a distribuovali určitý výrobek – například letadlo. Každý spoluvlastník zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoluvlastník nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen smluvním uspořádáním.

15. ***Pokud jde o účasti ve spoluovládaných operacích, spoluvlastník v účetní závěrce zobrazí:***

(a) ***aktiva, která ovládá, a závazky, které mu vznikají;***

a

(b) ***náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který realizuje prodejem zboží a služeb ze společného podnikání.***

16. Protože jsou aktiva, závazky, výnosy a náklady vždy zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

17. Pro samotný společný podnik nemusí být požadovány individuální účetní záznamy a nemusí být sestavována za společný podnik účetní závěrka. Spoluvlastníci však mohou připravovat manažerské výkazy tak, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDANÁ AKTIVA

18. Některé společné podniky zahrnují spoluovládání a často i společné vlastnictví spoluvlastníků jednoho či více aktiv vložených do společného podniku nebo nabytých pro společný podnik a věnovaných účelům tohoto společného podniku. Aktiva jsou užívána k získání užitku pro spoluvlastníky. Každý spoluvlastník se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.

19. Takové společné podniky nevedou k založení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky nebo finanční struktury, která je oddělena od samotných spoluvlastníků. Každý spoluvlastník ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užitcích prostřednictvím svého podílu na spoluovládaném aktivu.

20. Řada činností v ropném, těžebním průmyslu a průmyslu těžby zemního plynu zahrnuje spoluovládanáaktiva. Například řada ropných společností může spoluovládat a provozovat ropovod. Každý spoluvlastník užívá produktovod k dopravě svých výrobků, a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozo-

▼M5

váním. Jiným příkladem spoluovládaného aktiva je pozemek, který spoluovládají dva podniky, přičemž každý pobírá podíl na přijatém nájemném a nese podíl na nákladech.

21. ***Pokud jde o účasti na spoluovládaných aktivech, spoluvlastník ve své účetní závěrce zobrazí:***

(a) ***svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných v souladu s povahou těchto aktiv;***

(b) ***všechny závazky, které mu vznikly;***

(c) ***svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podniku společně všem spoluvlastníkům;***

(d) ***všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podniku spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podniku,***

a

(e) ***všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podniku.***

22. Pokud jde o účasti na spoluovládaných aktivech, spoluvlastník ve svých účetních záznamech zaznamená a v účetní závěrce zobrazí:

(a) svůj podíl na spoluovládaných aktivech klasifikovaných spíše podle jejich povahy než jako investici. Například podíl na spoluovládaném produktovodu je klasifikován mezi pozemky, budovy a zařízení;

(b) všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování jeho podílu na aktivech;

(c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluvlastníky ze vztahu ke společnému podniku;

(d) všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podniku spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podniku;

(e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podniku, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.

Protože jsou aktiva, závazky, výnosy a náklady vždy zobrazeny v účetní závěrce spoluvlastníka, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

23. Řešení spoluovládaných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podniku. Individuální účetní záznamy pro samotný společný podnik lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluvlastníci vyvolali společně a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvenými podíly. Pro společný podnik nemusí být účetní závěrka sestavována, i když spoluvlastníci mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDANÉ JEDNOTKY

24. Spoluovládaná jednotka je společný podnik, který zahrnuje ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl. Jednotka je provozována stejně jako jiné podniky kromě toho, že smluvní uspořádání mezi spoluvlastníky zakládá spoluovládání její ekonomické aktivity.

25. Spoluovládaná jednotka ovládá aktiva společného podniku, vznikají jí závazky a náklady a vytváří výnosy. Může uzavírat smlouvy svým vlastním jménem a opatřovat finanční prostředky pro činnosti společného podniku. Každý spoluvlastník má právo na podíl na ziscích spoluovládané jednotky, ačkoliv některé spoluovládané jednotky také umožňují podílet se na výstupu společného podniku.

26. Běžným příkladem spoluovládané jednotky jsou dva podniky, které spojí své činnosti pro určitou oblast podnikání tak, že převedou příslušná aktiva a závazky do spoluovládané jednotky. Jiným příkladem je podnik, který zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí zvláštní jednotku, která je spoluovládanou jednotkou podniku a vlády nebo jiné agentury.

27. Mnohé spoluovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm společným podnikům, které jsou označovanyjako spoluovládané operace nebo spoluovládaná aktiva. Spoluvlastník může například převést spoluovládané aktivum, jako je produktovod, do spoluovlá-

▼M5

dané jednotky z důvodů daňových či jiných. Podobně mohou spoluvlastníci přispívat do spoluovládané jednotky aktivy, která budou provozována společně. Některé spoluovládané operace také vedou k založení spoluovládané jednotky, aby se zabývala určitými aspekty činnosti, například návrhářstvím, marketingem, distribucí nebo poprodejním servisem výrobků.

28. Spoluovládaná jednotka vede své vlastní účetní záznamy a sestavuje a předkládá účetní závěrku stejným způsobem jako jiné podniky v souladu s příslušnými Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

29. Každý spoluvlastník obvykle vkládá do spoluovládané jednotky peněžní nebo jiné prostředky. Takovéto vklady jsou zahrnuty do účetních záznamů spoluvlastníka a zachyceny v jeho účetní závěrce jako investice do spoluovládané jednotky.

Účetní závěrka spoluvlastníka

Metoda poměrné konsolidace

30. ***Spoluvlastník zahrne svoji účast ve spoluovládané jednotce použitím metody poměrné konsolidace nebo alternativní metody popsané v odstavci 38. Jestliže je použita metoda poměrné konsolidace, musí být použit jeden ze dvou vykazujících formátů uvedených dále.***

31. Spoluvlastník – investor zahrnuje svoji účast ve spoluovládané jednotce užitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro metodu poměrné konsolidace bez ohledu na to, zda rovněž vlastní investice do dceřiných podniků nebo zda označuje svoji účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.

32. Je-li podíl na spoluovládané jednotce vykazován, je nezbytné, aby spoluvlastník zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takového uspořádání než konkrétní strukturu a formu společného podniku. Spoluvlastník ve spoluovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užitcích prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podniku. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce tím, že spoluvlastník vykazuje své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro metodou poměrné konsolidace popsaných v odstavci 34.

33. Použití metody poměrné konsolidace znamená, že rozvaha spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoluovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spoluodpovídá. Výsledovka spoluvlastníka zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Mnohé postupy, které jsou vhodné k aplikaci metody poměrné konsolidace, jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do dceřiných podniků, které jsou vysvětleny v IAS 27.

34. Metoda poměrné konsolidace umožňuje použití dvou vykazovacích formátů. Spoluvlastník může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky s obdobnými položkami své účetní závěrky způsobem řádek po řádku. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoluovládané jednotky s jeho zásobami a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoluovládané skupiny se shodnými položkami pozemků, budov a zařízení. Alternativně může spoluvlastník zahrnout do své účetní závěrky samostatné řádky zachycující jeho podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoluovládané jednotky. Může například jako součást svých krátkodobých aktiv zobrazit svůj podíl na krátkodobých aktivech spoluovládané jednotky; může jako součást svých položek pozemků, budov a zařízení zobrazit svůj podíl na pozemcích, budovách a zařízení. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek zisků nebo ztrát a všech hlavních položek z klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů; oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.

35. Při použití jakéhokoli formátu pro provedení metody poměrné konsolidace je nepřípustné kompenzovat kterákoli aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo kterékoli výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání týkající se realizace aktiva nebo vypořádání závazku.

36. ***Spoluvlastník ukončí aplikaci metody poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku.***

37. Spoluvlastník ukončí aplikaci metody poměrné konsolidaci od data, k němuž přestává mít podíl na ovládání příslušné spoluovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluvlastník pozbývá svého podílu nebo když jsou na spoluovládanou jednotku uvalena vnější omezení, a tak spoluvlastník už nadále nemá spoluovládání.

▼M5

Ekvivalenční metoda

38. ***Jako alternativu k metodě poměrné konsolidace popsané v odstavci 30 vykáže spoluvlastník svoji účast ve spoluovládané jednotce použitím ekvivalenční metody.***

39. Spoluvlastník zahrnuje svoji účast ve spoluovládané jednotce použitím ekvivalenční metody bez ohledu na to, zda rovněž vlastní investice do dceřiných podniků nebo zda označuje svoji účetní závěrku jako konsolidovanou účetní závěrku.

40. Někteří spoluvlastníci uznávají své účasti na spoluovládaných jednotkách použitím ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28. Takovéto užití ekvivalenční metody podporují ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoluovládanými položkami, a ti, kteří věří, že spoluvlastníci mají nad spoluovládanou jednotkou spíše podstatný vliv, než že ji spoluovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože metoda poměrné konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu spoluvlastníkova podílu na budoucích ekonomických užitcích. Přesto však povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při uznávání účastí na spoluovládaných jednotkách.

41. ***Spoluvlastník ukončí aplikaci ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku, nebo na ni mít podstatný vliv.***

Výjimky z aplikace metody poměrné konsolidace a ekvivalenční metody

42. ***Účasti ve spoluovládaných jednotkách, které splňují podmínky stanovené v odstavci 2(a), musí být klasifikovány jako držené k obchodování a vykázány v souladu s IAS 39.***

43. Jestliže účast ve spoluovládané jednotce, která byla v souladu s odstavci 2 (a) a 42 dříve vykázána v souladu s IAS 39, nebyla pozbyta během dvanácti měsíců, musí být vykázána použitím metody poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody ode dne akvizice (viz IAS 22 -*Podnikové kombinace*). Účetní závěrka za období od pořízení musí být přepracována a znovu prezentována.

44. Ve výjimečných případech může spoluvlastník najít kupce účasti popsané v odstavci 2(a), ale prodej není dokončen během dvanácti měsíců od pořízení z důvodů nutnosti schválení právními orgány apod. Spoluvlastník nemusí aplikovat metodu poměrné konsolidace ani ekvivalenční metodu na účast ve spoluovládané jednotce, jestliže k rozvahovému dni probíhá prodej a neexistuje důvod věřit, že prodej nebude ukončen krátce po rozvahovém dni.

45. ***Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být dceřiným podnikem spoluvlastníka, zachycuje spoluvlastník svůj podíl v souladu s IAS 27. Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být přidruženým podnikem spoluvlastníka, zachycuje spoluvlastník svůj podíl v souladu s IAS 28.***

Individuální účetní závěrka spoluvlastníka

46. ***Účasti ve spoluovládaných jednotkách musí být vykázány v individuální účetní závěrce spoluvlastníka v souladu s odstavci 37 – 42 IAS 27.***

47. Tento standard nenařizuje, které podniky sestavují individuální účetní závěrky veřejně dostupné.

TRANSAKCE MEZI SPOLUVLASTNÍKEM A SPOLEČNÝM PODNIKEM

48. ***Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podniku a převedl-li spoluvlastník do společného podniku podstatná rizika a odměny z vlastnictví, musí spoluvlastník uznat pouze tu část zisku či ztráty, která náleží podílům ostatních spoluvlastníků.*** (*)***Spoluvlastník musí uznat celou částku ztráty, když jeho vklad nebo prodej nasvědčuje snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátě ze snížení hodnoty.***

49. ***Když spoluvlastník koupí aktiva od společného podniku, nesmí uznat svůj podíl na ziscích společného podniku z takové transakce, pokud dále neprodá aktiva nezávislé straně. Spoluvlastník musí uznat svůj podíl na ztrátách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným***

(*) Viz také SIC-13, Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků.

▼M5

způsobem jako na ziscích, kromě toho, že se ztráty uznávají okamžitě poté, co představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze snížení hodnoty.

50. K určení, zda transakce mezi spoluvlastníkem a společným podnikem nasvědčuje snížení hodnoty aktiva, spoluvlastník stanoví zpětně získatelnou částku aktiva v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. K určení hodnoty z užívání spoluvlastník odhaduje budoucí peněžní toky z aktiva založené na trvalém užívání aktiva a jeho konečném pozbytí společným podnikem.

VYKAZOVÁNÍ ÚČASTÍ VE SPOLEČNÝCH PODNICÍCH V ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH INVESTORA

51. ***Investor do společného podniku, který se nepodílí na spoluovládání, musí vykazovat danou investici v souladu s IAS 39, nebo, má-li investor podstatný vliv ve společném podniku, v souladu s IAS 28.***

PROVOZOVATELÉ SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

52. ***Provozovatelé nebo manažeři společných podniků musí zachycovat jakékoli poplatky v souladu s IAS 18 - Výnosy.***

53. Jeden nebo více spoluvlastníků může jednat jako provozovatel nebo manažer společného podniku. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikem vykazoványjako náklad.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

54. ***Spoluvlastník musí zveřejnit úhrnnou částku následujících podmíněných závazků, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá nebo vzdálená, a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků:***

(a) ***všechny podmíněné závazky, které spoluvlastníkovi vznikly ve vztahu k jeho účastím ve společném podniku a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který vznikl společně s jinými spoluvlastníky;***

(b) ***svůj podíl na podmíněných závazcích společných podniků samotných, za které je podmíněně zavázán,***

a

(c) ***takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluvlastník je podmíněně zavázán za závazky jiných spoluvlastníků společného podniku.***

55. ***Spoluvlastník musí zveřejnit úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho účastím ve společném podniku, a to odděleně od ostatních závazků:***

(a) ***všechny kapitálové závazky spoluvlastníka v souvislosti s jeho účastí ve společném podniku a jeho podíl na kapitálových závazcích, které vznikly spolu s jinými spoluvlastníky;***

a

(b) ***svůj podíl na kapitálových závazcích společných podniků samotných.***

56. ***Spoluvlastník musí zveřejnit seznam a popis účastí ve významných společných podnicích a vlastnický podíl držených účastí ve spoluovládaných jednotkách. Spoluvlastník, který vykazuje své podíly ve spoluovládaných jednotkách metodou poměrné konsolidace za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, musí zveřejnit úhrnné částky krátkodobých aktiv, dlouhodobých aktiv, krátkodobých závazků, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů, které souvisejí s jeho účastmi ve společných podnicích.***

57. ***Spoluvlastník je povinen zveřejnit metodu, kterou používá k uznávání své účasti ve spoluovládaných jednotkách.***

DATUM ÚČINNOSTI

58. ***Podnik použije tento standard na účetní závěrky za roční období počínající 1. lednu 2005 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

▼M5

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 31 (REVIDOVÁN V ROCE 2000)

59. Tento standard nahrazuje IAS 31 - *Vykazování účastí ve společných podnicích* (revidován v roce 2000).

▼M5

PŘÍLOHA

Změny dalších materiálů

Změny v tomto dodatku se použijí pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednu 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije také tento dodatek pro předmětné dřívější období.

A1. SIC-13 *Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků* byla změněna takto.

Odkaz byl změněn na následující znění:

Odkazy: IAS 31 - *Účast ve společných podnicích*

Odstavec 1 byl změněn na následující znění:

1. IAS 31.48 se zmiňuje jak o vkladech, tak o prodejích mezi spoluvlastníkem a společným podnikem takto: „Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce". IAS 31 24 navíc říká, že „spoluovládaná jednotka je společným podnikem, který zahrnuje ustanovení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl". Není tam žádná jednoznačná rada, která by se týkala uznání zisků a ztrát vyplývajících z vkladů nepeněžních aktiv do spoluovládaných jednotek („SJ").

…

A2. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací platných od prosince 2003 jsou odkazy na aktuální verzi IAS 31 - *Vykazování účastí ve společných podnicích* změněny na odkazy na IAS 31 - *Účast ve společných podnicích*.

▼M4

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 32

▼M12

Finanční nástroje: prezentace

▼M4

OBSAH

	Odstavec
Účel	1-3
Rozsah působnosti	4-10
Definice	11-14
Prezentace	15-50
Závazky a vlastní kapitál	15-27
Neexistence smluvního závazku vydat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odstavec 16(a))	17-20
Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavec 16(b))	21-24
Ustanovení o podmíněném vypořádání	25
Možnosti vypořádání	26-27
Složené finanční nástroje	28-32
Vlastní akcie	33-34
Úroky, dividendy, ztráty a zisky	35-41
Zápočet finančních aktiv proti finančním závazkům	42-50
Zveřejňování	51-95
Formát, umístění a třídy finančních nástrojů	53-55
Zásady řízení rizik a zajišťovací činnosti	56-59
Podmínky a účetní zásady	60-66
Úrokové riziko	67-75
Úvěrové riziko	76-85
Reálná hodnota	86-93
Další zveřejnění	94-94
Odúčtování	94

▼M4

Zajištění	94
Složené finanční nástroje s více deriváty	94
Finanční aktiva a finanční závazky oceňované reálnou hodnotou proti zisku nebo ztrátě	94
Reklasifikace	94
Výsledovka a vlastní kapitál	94
Snížení hodnoty	94
Selhání a porušení závazku	94
Datum účinnosti	96-97
Zrušení jiných dokumentů	98-100

Tento změněný standard nahrazuje IAS 32 (revize 2000) *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace* a měl by být aplikován na roční období počínaje 1. lednu 2005. Dřívější aplikace je povolena.

ÚČEL

▼M12

---

2 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady prezentace finančních nástrojů jako závazků nebo nástrojů vlastního kapitálu a zásady započtení finančních aktiv a finančních závazků. Vztahuje se na klasifikaci finančních nástrojů z hlediska emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a nástroje vlastního kapitálu; klasifikaci příslušných úroků, dividend, ztrát a zisků, a okolnosti, za nichž by se měla započítat finanční aktiva a finanční závazky.

3 Zásady zakotvené v tomto IFRS doplňují zásady, jimiž se řídí účtování, oceňování a prezentace finančních aktiv a finančních závazků podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, a zveřejňování informací o nich v IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování*

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. ***Tento standard použijí všechny účetní jednotky na všechny druhy finančních nástrojů, kromě:***

(a) **Těch majetkových účastí v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích, které jsou zaúčtovány v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka, IAS 28 Investice do přidružených společností nebo IAS 31 Vykazování účasti ve společných podnicích. V určitých případech však standardy IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 umožňují účetní jednotce uznat účast v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech musí účetní jednotky uplatnit nejen požadavky na zveřejňování podle IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31, ale i podle tohoto standardu. Účetní jednotky uplatní tento standard na všechny deriváty spojené s účastmi v dceřiných společnostech, přidružených společnostech nebo ve společných podnicích.**

▼M4

(b) ***Práva a povinnosti vyplývající z plánů zaměstnaneckých požitků, jejichž účtování upravuje IAS 19 - Zaměstnanecké požitky;***

(c) ***Práva a povinnosti vyplývající z pojistných smluv. Avšak účetní jednotky jsou povinny aplikovat tento standard na finanční nástroje, které mají formu pojistné smlouvy (nebo smlouvy o finančním zajištění), jak je popsána v odstavci 6, a v zásadě obsahuje převod finančních rizik, jak je popsán v odstavci 52. Navíc jsou účetní jednotky povinny aplikovat tento standard na deriváty, které jsou zahrnuty v pojistných smlouvách (viz odstavce 10-13 IAS 39).***

(d) ***Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz odstavce 65-67 IAS 22 - Podnikové kombinace); Tato výjimka se vztahuje pouze na nabyvatele.***

(e) ***Smlouvy, které vyžadují platbu závislou na klimatických, geologických nebo jiných fyzických proměnných (viz odstavec AG1 IAS 39). Avšak tento standard musí být aplikován na jiné formy derivátů, které jsou obsaženy v takových smlouvách (například, pokud je změna úrokové sazby závislá na klimatické proměnné, jako je napří-***

▼M4

klad počet dní, kdy je třeba topit, je prvek změny úrokové sazby derivátem spadajícím pod ustanovení tohoto standardu – viz odstavce 10-13 IAS 39).

▼M6

(f) ***finanční nástroje, kontrakty a závazky, které vyplývají z transakcí, jejichž předmětem jsou úhrady akciemi a na které se vztahuje IFRS 2 Úhrada akciemi, s výjimkou***

(i) ***kontraktů v působnosti odstavců 8-10 tohoto standardu, na něž se vztahuje tento standard,***

(ii) ***odstavců 33 a 34 tohoto standardu, které musí být aplikovány na vlastní akcie podniku, které jsou nakoupené, prodané, emitované nebo zrušené v souvislosti s plány zaměstnaneckých akciových opcí, plány zaměstnaneckých akcií a se všemi ostatními smlouvami, které představují úhrady akciemi.***

▼M12

▼M4

6. Pro účely tohoto standardu je pojistná smlouva smlouvou, která vystavuje pojistitele identifikovatelnému riziku ztráty v případě událostí nebo okolností, které nastanou nebo budou zjištěny v průběhu stanoveného období, včetně úmrtí pojištěného (u anuity je to případ, že se pojištěný dožije určitého data), jeho nemoci, invalidity, škody na majetku, újmy na zdraví, kterou pojištěný způsobí jiným osobám, nebo přerušení podnikatelské činnosti. Ustanovení tohoto standardu budou použita v případě, že finanční nástroj sice má formu pojistné smlouvy, ale ve své podstatě zahrnuje převod finančních rizik (viz odstavec 52), tedy například pro některé typy finančního zajištění a záručních smluv na investice vystavené pojišťovnami nebo jinými podniky. Navíc se všem účetním jednotkám, které mají závazky z pojistných smluv, doporučuje, aby se při vykazování pojistných smluv a uvádění příslušných informací v účetní závěrce ustanoveními tohoto standardu řídily.

▼M12

▼M4

8. ***Tento standard je nutno aplikovat na ty smlouvy o koupi nebo prodeji nefinanční položky, kterou lze uhradit čistou částkou v hotovosti nebo pomocí jiného finančního nástroje, nebo směnou finančních nástrojů, jako by tyto smlouvy byly finančními nástroji, s výjimkou smluv, které byly uzavřeny a nadále existují za účelem pořízení nebo pozbytí nefinanční položky v souladu s požadavky účetní jednotky na očekávaný nákup, prodej nebo užívání.***

9. Existují různé způsoby, kterými lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky realizovat úhradou smluvní částky čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů. Ty zahrnují:

(a) Když podmínky smlouvy umožňují některé ze smluvních stran uhradit smluvní částku čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů;

(b) Když možnost uhradit smluvní částku 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 realizuje (ať už s protistranou, nebo formou smlouvy o vyrovnání, nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo zánikem);

(c) Když u podobných smluv účetní jednotka běžně aplikuje převzetí dodávky a její prodej během krátkého období po dodávce za účelem zisku z krátkodobé fluktuace ceny nebo marže obchodníka;

a

(d) Když nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, je snadno převoditelná na hotovostní ekvivalent.

Smlouva, na kterou se vztahuje bod (b) nebo (c) se neuzavírá za účelem pořízení nebo pozbytí nefinanční položky podle požadavků účetní jednotky na očekávaný prodej, koupi nebo užívání a proto spadá pod tento standard. Další smlouvy, na které se vztahuje odstavec 8, jsou vyhodnocovány, aby se určilo, zda byly uzavřeny a trvají za účelem

▼M4

příjmu nebo výdeje nefinanční položky v souladu s požadavky účetní jednotky na očekávaný nákup, prodej nebo užívání, a zda tedy spadají do působnosti tohoto standardu nebo nikoliv.

10. Vystavená opce na koupi nebo prodej nefinanční položky, kterou lze uhradit čistou částkou v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo směnou finančních nástrojů podle odstavce 9 (a) nebo (d), spadá do působnosti tohoto standardu. Takovou smlouvu nelze uzavřít za účelem pořízení nebo pozbytí nefinanční položky v souladu s požadavky účetní jednotky na očekávaný nákup, prodej nebo užívání.

DEFINICE (viz také odstavce AG3-AG24)

11. ***Následující termíny se ve standardu používají 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) ***peněžní prostředky;***

(b) ***kapitálový nástroj jiné účetní jednotky;***

(c) ***smluvní právo:***

(i) ***přijmout peněžní prostředky 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 uhrazena nebo kterou lze uhradit 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 účetní jednotky;***

nebo

(ii) ***Derivátem, který bude nebo by mohl být uhrazen jinak než výměnou fixního počtu peněžních nebo jiných finančních aktiv za fixní počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.***

Finančním závazkem jsou:

(a) ***smluvní závazek:***

(i) ***předat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce;***

nebo

(ii) ***směnit finanční aktiva nebo závazky s jiným podnikem za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné;***

nebo

(b) ***Smlouva, která bude uhrazena nebo kterou lze uhradit vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, a která je:***

(i) ***nederivátem, za který účetní jednotka je nebo by mohla být povinna vydat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky;***

nebo

(ii) ***derivátem, který bude nebo by mohl být uhrazen jinak než výměnou fixního počtu peněžních nebo jiných finančních aktiv za fixní počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.***

Kapitálový nástroj je smlouva dokládající zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

▼M4

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

12. Následující termíny jsou definovány v odstavci 9 IAS 39 a v tomto standardu se používají ve významu definovaném v IAS 39.

— Zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku

— Realizovatelná finanční aktiva

— Odúčtování

— Derivát

— Metoda efektivní úrokové sazby

— Finanční aktivum nebo závazek oceňovaný reálnou hodnotou proti zisku nebo ztrátě

— Pevný příslib

— Očekávaná transakce

— Účinnost zajištění

— Zajištěná položka

— Zajišťovací nástroj

— Investice držené do splatnosti

— Úroky a pohledávky

— Koupě nebo prodej s obvyklým termínem dodání

— Transakční náklady.

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 jednotlivce, partnerství, inkorporované organizace, trusty a vládní agentury.

PREZENTACE

Závazky a vlastní kapitál (viz také odstavce AG25-AG29)

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, zda je finanční nástroj spíše kapitálovým nástrojem než finančním závazkem, je nástroj kapitálovým nástrojem tehdy a jen tehdy, když jsou splněny obě z níže uvedených podmínek (a) a (b).

(a) Nástroj nezahrnuje smluvní závazek:

(i) předat peněžní prostředky 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.

(b) Pokud nástroj bude uhrazen nebo jej lze uhradit vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky, je:

(i) nederivátem, který nezahrnuje emitentův smluvní závazek vydat proměnný počet vlastních kapitálových nástrojů;

nebo

(ii) derivátem, který bude uhrazen pouze výměnou fixní částky v hotovosti nebo jiných finančních aktiv za fixní počet vlastních kapitálových nástrojů emitenta. Za tímto účelem vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nezahrnují nástroje, které jsou samy smlouvami o budoucím příjmu nebo výdeji vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.

Smluvní závazky, včetně závazků plynoucích z derivátových finančních nástrojů, které budou nebo mohou v budoucnu mít za následek pořízení nebo dodání vlastních kapitálových nástrojů emitenta, ale nesplňují podmínky (a) a (b) výše, nejsou kapitálovým nástrojem.

▼**M4**

Neexistence smluvního závazku vydat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odstavec 16(a))

17. Základním kritériem pro odlišení finančního závazku od kapitálového nástroje je to, zda existuje smluvní závazek jedné strany (tj. emitenta) předat druhé straně (tj. držiteli) peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum nebo vyměnit jiný finanční nástroj za podmínek, které jsou pro emitenta potenciálně nevýhodné. I když držitel kapitálového nástroje může mít nárok na poměrný díl dividend nebo jiné výplaty vlastního kapitálu, emitent nemá smluvní povinnost tyto výplaty provádět, protože od něj nelze požadovat, aby vydal peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva jiné straně.

18. Pro zařazení finančního nástroje v rozvaze emitenta je rozhodující podstata finančního nástroje spíše než jeho právní forma. Podstata a právní forma spolu mohou vzájemně souviset, ale není to vždy pravidlem. Například některé finanční nástroje mají 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:

(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 odkoupení akcií za stanovenou nebo stanovitelnou částku k určitému budoucímu datu nebo po něm, je finančním závazkem.

(b) finanční nástroj, který představuje pro držitele právo vyměnit jej znovu s emitentem za finanční prostředky nebo jiná finanční aktiva („nástroj s prodejní opcí") je finančním závazkem. Tak je tomu i v případě, že peněžní částka nebo jiné finanční aktivum jsou určeny na základě indexu nebo jiné položky, která má potenciál zvýšení nebo snížení, nebo když právní forma směnitelného nástroje dává držiteli právo na zbytkový podíl na aktivech emitenta. Existence opce držitele směnit nástroj s emitentem za peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva znamená, že směnitelný nástroj splňuje definici finančního závazku. Například otevřené podílové fondy, jednotkové trusty, partnerství a některé družstevní podniky mohou poskytnout svým podílníkům nebo členům právo kdykoli vykoupit své podíly v emitentovi za peněžní prostředky ve výši jejich proporcionálního podílu na hodnotě aktiva emitenta. Avšak klasifikace položky jako finančního závazku nevylučuje použití popisu, jako je „čistá hodnota aktiv náležející podílníkům" a „změna čisté hodnoty aktiv náležející podílníkům" v položkách účetní závěrky účetní jednotky, která nemá ►**M5** vložený kapitál ◄ (jako například některé podílové fondy a jednotkové trusty, viz Ilustrativní příklad 7) nebo použití dalších informací ukazujících, že celkové členské podíly obsahují rezervní položky, které splňují definici vlastního kapitálu, a nástroje s prodejní opcí, které ji nesplňují (viz Ilustrativní příklad 8).

19. Pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se výdeji peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv při úhradě smluvního závazku, pak takový závazek splňuje definici finančního závazku. Například:

(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 protistrany na umoření, je finančním závazkem, protože účetní jednotka nemá nepodmíněné právo vyhnout se výdeji peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.

20. Finanční nástroj, který výslovně nestanoví smluvní závazek vydat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, může tento závazek stanovit nepřímo ve svých smluvních podmínkách. Například:

(a) finanční nástroj může obsahovat nefinanční závazek, který musí být splněn tehdy a jen tehdy, pokud účetní jednotka neprovede výplatu nebo odkup nástroje. Pokud se účetní jednotka může vyhnout převodu peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva pouze splněním nefinančního závazku, pak je finanční nástroj finančním závazkem.

(b) Finanční nástroj je finančním závazkem, pokud stanoví, že při plnění účetní jednotka vydá buď:

(i) peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum;

nebo

(ii) své vlastní akcie, jejichž hodnota je určena ve výši, která významně překračuje hodnotu peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.

▼M4

Ačkoliv účetní jednotka nemá výslovnou smluvní povinnost vydat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, hodnota alternativy vypořádání v akciích je taková, že účetní jednotka raději zvolí úhradu peněžními prostředky. V každém případě má držitel v podstatě právo obdržet částku, která je nejméně rovna částce odpovídající vyrovnání peněžními prostředky (viz odstavec 21).

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavec 16(b))

21. Smlouva není nutně kapitálovým nástrojem pouze proto, že může vést k pořízení 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 vydání tolika vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky, které se rovnají hodnotě 100 CU (*), a (b) smlouva na vydání 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 vydáním 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.

22. Smlouva, která bude splněna tím, že účetní jednotka vydá (nebo přijme) fixní počet svých vlastních kapitálových nástrojů výměnou za fixní částku v hotovosti nebo v jiných finančních aktivech, je kapitálovým nástrojem. Například emitovaná akcie, která dává protistraně právo nakoupit fixní počet akcií účetní jednotky za fixní cenu nebo za fixní stanovenou částku dluhopisu, je kapitálovým nástrojem. Změny v reálné hodnotě smlouvy vznikající ze změn tržních úrokových sazeb, které nemají vliv na peněžní částku nebo hodnotu finančních aktiv, která má být zaplacena nebo přijata, nebo na počet kapitálových nástrojů, které mají být přijaty nebo vydány při vyrovnání smluvní částky, nevylučují definici smlouvy jako kapitálového nástroje. Přijatá úhrada (jako například prémie přijatá za vystavenou opci nebo opční poukázkou na vlastní akcie účetní jednotky) se přímo připisuje k vlastnímu kapitálu. Zaplacená úhrada (jako například prémie zaplacená za zakoupenou opci) se odečítá přímo z vlastního kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

23. Smlouva, která obsahuje závazek účetní jednotky zakoupit vlastní kapitálové nástroje za peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum dávají vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty částky odkupu (například současné hodnoty ceny přímého odkupu, realizační ceny opce nebo jiné umořovací částky). Je tomu tak i tehdy, pokud smlouva sama je kapitálovým nástrojem. Příkladem je například závazek účetní jednotky podle smlouvy odkoupit vlastní kapitálové nástroje výměnou za hotovost. Pokud je finanční závazek prvotně zaúčtován podle IAS 39, jeho reálná hodnota (současná hodnota umořovací částky) je odúčtována z vlastního kapitálu. Následně je finanční závazek oceněn podle IAS 39. Pokud smlouva vyprší bez úhrady, pak je účetní hodnota finančního závazku znovu překlasifikována do vlastního kapitálu. Smluvní závazek účetní jednotky odkoupit vlastní kapitálové nástroje dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty umořovací částky i tehdy, pokud je povinnost odkupu podmíněna výkonem odkupního práva protistrany (např. vystavená opce, která dává protistraně právo prodat vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky této účetní jednotce za pevnou cenu).

24. Smlouva, která bude splněna tím, že účetní jednotka přijme nebo vydá fixní 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.

Ustanovení o podmíněném vypořádání

25. Finanční nástroj může vyžadovat od účetní jednotky, aby dodala peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva nebo jinak vypořádala tento nástroj takovým způsobem, aby se jednalo o finanční závazek, a to v případě výskytu nebo neexistence nejistých budoucích událostí (nebo výsledku nejistých okolností) jako jsou například změna indexu akciového trhu,

(*) V tomto standartu jsou peněžní částky uváděny v měnových jednotkách (CU).

▼M4

indexu spotřebních cen, úrokové míry či daňových požadavků nebo budoucích tržeb emitenta, ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ nebo poměru dluhu a vlastního kapitálu, jež nemohou být ovlivněny ani emitentem ani držitelem nástroje. Emitent takového nástroje nemá nepodmíněné právo vyhnout se dodání peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv (nebo jinak splnit svůj závazek formou zakládající finanční závazek). Proto je nástroj finančním závazkem emitenta, pokud:

(a) část ustanovení o podmíněném vypořádání, která by mohla vyžadovat úhradu v hotovosti nebo formou jiného finančního aktiva (nebo jinou formou zakládající finanční závazek), není opravdová;

nebo

(b) od emitenta lze požadovat, aby uhradil závazek v hotovosti nebo formou jiného finančního aktiva (nebo jinou formou zakládající finanční závazek) jedině v případě jeho likvidace.

Možnosti vypořádání

26. ***Pokud derivátový finanční nástroj umožňuje jedné ze stran volbu formy jeho úhrady (například emitent nebo držitel si může vybrat vypořádání v hotovosti nebo výměnu akcií za hotovost), jedná se o finanční aktivum nebo finanční závazek, pokud všechny alternativy vypořádání neznamenají, že se jedná o kapitálový nástroj.***

27. Příkladem derivátového finančního nástroje s možností úhrady představující finanční závazek, je opce, kterou emitent může podle své volby vypořádat čistou částkou v hotovosti nebo výměnou vlastních akcií za peněžní prostředky. Podobně některé smlouvy na nákup 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.

Složené finanční nástroje (viz také odstavce AG30-AG35 a Ilustrační 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 fixní počet kmenových akcií účetní jednotky je složený finanční nástroj. Z hlediska účetní jednotky má tento nástroj dvě složky: finanční závazek (smluvní závazek předat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum) a kapitálový nástroj (kupní opce, na jejímž základě má držitel po určitou dobu právo přeměnit tento nástroj na fixní počet kmenových akcií účetní jednotky). Ekonomické důsledky emise takového nástroje jsou v zásadě stejné jako paralelní emise dluhového nástroje s opcí na předčasné splacení a opčních poukázek na nákup kmenových akcií nebo jako emise dluhového nástroje s oddělitelnými opčními poukázkami. Ve všech případech účetní jednotka vykáže závazkovou složku a složku vlastního kapitálu v rozvaze odděleně.

30. Původní zařazení závazkové složky a složky vlastního kapitálu 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.

31. IAS 39 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 složce, kapitálová složka je oceněna zbytkovou hodnotou po odečtení závazkové složky od celkové účetní hodnoty nástroje. Hodnota derivátových prvků (jako například opcí) složeného finančního nástroje jiného než je kapitálová složka (jako například opce na konverzi do kapitálu) je zahrnuta v závazkové složce. Účetní hodnoty přiřazené závazkové složce a složce vlastního kapitálu 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.

▼M4

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 charakteristik), který neobsahuje kapitálovou složku. Účetní hodnotu 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. Nákup, prodej, úpis 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 vlastního kapitálu.***

34. Částka držených vlastních akcií se uvádí odděleně buď v položkách účetní závěrky nebo v komentáři v souladu s IAS 1 *Prezentace 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 též odstavec AG37)

35. ***Úroky, dividendy, ztráty a zisky týkající se finančních nástrojů nebo složek, které jsou finančním závazkem se účtují ve výsledovce jako výnos nebo náklad. Distribuce kapitálového nástroje akcionářům se odečte přímo z vlastního kapitálu v čisté hodnotě bez souvisejících kreditů daně z příjmu. Náklady na kapitálové transakce s výjimkou nákladů na vydání kapitálového nástroje, které jsou přímo přiřaditelné akvizici účetní jednotky (která se účtuje podle IAS 22) se účtují jako odpočet z kapitálu v čisté hodnotě bez souvisejících kreditů daně z příjmu.***

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 výsledovce. Proto platby dividend z akcií zcela zaúčtovaných jako závazky jsou účtovány jako náklady stejně jako úroky z dluhopisů. Podobně zisky a ztráty spojené s odkupem nebo refinancováním finančních závazků jsou účtovány ve výsledovce, zatímco odkupy nebo refinancování kapitálových nástrojů jsou účtovány jako změna vlastního kapitálu. Změny v reálné hodnotě kapitálového nástroje se nezohledňují v účetní závěrce.

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 (bez souvisejících kreditů daně z příjmu) do té míry, do jaké jsou přírůstkovými náklady přímo přiřaditelnými kapitálové transakci, která by se jinak neudála. Výdaje na nerealizované kapitálové transakce jsou účtovány jako náklady.

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.

39. Částka transakčních nákladů zaúčtovaná jako odpočet z vlastního kapitálu v daném období se podle IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* uvádí samostatně. Související částka daně z příjmu zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu je zahrnuta do celkové částky splatné a odložené daně z příjmu připsané nebo odečtené z vlastního kapitálu a zveřejněna podle IAS 12 *Daně z příjmu.*

40. Dividendy klasifikované jako náklady se ve výsledovce vykazují buď v rámci úroků z ostatních závazků, nebo jako samostatná položka. ►M12 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 výsledovce odděleně. Daňové dopady se vykazují podle IAS 12.

41. Zisky a ztráty vztahující se ke změnám účetní hodnoty finančního závazku jsou účtovány jako výnos nebo náklad ve výsledovce i tehdy, pokud se vztahují k nástroji, který zahrnuje právo na zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky realizovatelný výměnou za peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva (viz odstavec 18(b)). Podle IAS 1 uvádí účetní

▼M4

jednotka zisky nebo ztráty z přecenění takového nástroje v účetních výkazech samostatně, pokud to má význam pro výklad výkonnosti účetní jednotky.

Zápočet finančních aktiv proti finančním závazkům (viz též odstavce AG38 a AG39)

42. ***Finanční aktivum a finanční závazek lze kompenzovat a v rozvaze uvádět v čisté částce jen tehdy, pokud podnik:***

(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.***

Při účtování převodu finančního aktiva, které nelze odúčtovat, nesmí účetní jednotka započítat převedené aktivum s příslušným závazkem (viz IAS 39, odstavec 36).

43. V souladu s tímto standardem se finanční aktiva a finanční závazky vykazují v čisté výši v případě, že to odpovídá očekávaným budoucím peněžním tokům plynoucím účetní jednotce z vypořádaní 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 ‘de facto’ pouze jedno finanční aktivum nebo jeden finanční závazek. V ostatních případech je nutno v souladu s podstatou finančních aktiv a finančních závazků jako prostředků nebo závazků účetní jednotky vykázat odděleně finanční aktivum a finanční závazek.

44. Kompenzaci finančního aktiva a finančního závazku a vykázání čisté částky v rozvaze nelze ztotožňovat s případem, kdy jsou finanční aktivum nebo finanční závazek z rozvahy odúčtovány. Při kompenzaci totiž nevznikají žádné zisky ani ztráty, zatímco při odúčtování finančního nástroje dochází nejen k jeho vyřazení z rozvahy, ale může dojít i k zaúčtování zisku nebo ztráty.

45. Právo na kompenzaci pohledávek a závazků představuje dlužníkův právní nárok vyrovnat nebo jinak na základě smlouvy eliminovat věřiteli veškeré dlužné částky, resp. jejich část, a to jejich zápočtem proti částkám, které dluží věřitel. Ve výjimečných případech může mít dlužník nárok použít pro kompenzaci částek dlužných věřiteli i částky, jež mu dluží třetí strany, za předpokladu, že mezi všemi třemi stranami existuje dohoda, která dlužníkův nárok na kompenzaci jasně definuje. Vzhledem k tomu, že právo na kompenzaci 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 kompenzaci 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 riziko likvidity, jemuž se účetní jednotka vystavuje. Toto právo samo o sobě však není dostatečným podkladem pro kompenzaci 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 kompenzaci, 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. ►M12 Pokud má právo započtu, ale nemá v úmyslu vypořádat ani realizovat aktivum v čisté hodnotě a současně vypořádat závazek, účinek tohoto práva na míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku se zveřejní v souladu s odstavcem 36 standardu IFRS 7. ◄

48. Příkladem paralelního vypořádání dvou finančních nástrojů je fungování clearingové banky na organizovaném finančním trhu nebo vypořádání z „ruky do ruky”. V těchto případech se peněžní toky ‘de facto’ rovnají čisté částce a účetní jednotka se nevystavuje úvěrovému riziku ani riziku likvidity. 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 riziku

▼M4

likvidity 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 kompenzace tedy není možná 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 protistrany;

(c) finanční nebo jiná aktiva jsou zastavena 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 škodními 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 jednou protistranou, může s touto protistranou uzavřít „smlouvu o celkovém zápočtu". 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 protistrana nemusí být schopna dostát svým závazkům. Součástí smlouvy o celkovém zápočtu je obvykle i právo na kompenzaci, 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 smlouva o celkovém zápočtu podkladem pro kompenzaci. ►**M12** Pokud se na finanční aktiva a finanční závazky vztahuje rámcová dohoda o kompenzaci a nahrazení jednoho závazku druhým (master netting arrangement) a nejsou započtena, účinek této dohody na míru vystavení účetní jednotky úvěrovému riziku se zveřejňuje v souladu s odstavcem 36 standardu IFRS 7. ◄

▼M12

▼M4

DATUM ÚČINNOSTI

96. ***Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na účetní období počínaje 1. lednu 2005 Dřívější aplikace je povolena. Účetní jednotka nesmí aplikovat tento standard na roční období začínající před 1. lednu 2005, pokud současně neaplikuje IAS 39 (vydaný v prosinci 2003). Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

97. ***Tento standard je nutno aplikovat se zpětnou účinností.***

ZRUŠENÍ JINÝCH DOKUMENTŮ

98. Tento standard nahrazuje IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* novelizovaný v roce 2000►**M12** [1] ◄.

99. Tento standard nahrazuje tyto dokumenty:

(a) SIC-5 *Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání*

(b) SIC-16 ►**M5** *Vložený kapitál* ◄ *– zpětně nabyté akciové nástroje (vlastní akcie);*

a

(c) SIC-17 *Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem.*

---

[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.*

▼**M4**

100. Tento standard nahrazuje návrh interpretace *SIC* D34 *Finanční nástroje – nástroje nebo práva umořitelná držitelem.*

▼M4

DODATEK A

Aplikační příručka IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

AG1. Tato aplikační příručka vysvětluje aplikaci konkrétních aspektů standardu v praxi.

AG2. Tento standard se nezabývá účtováním a oceňováním finančních nástrojů. Požadavky na účtování a oceňování finančních aktiv a finančních závazků jsou stanoveny v IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování.*

Definice (odstavce 11-14)

Finanční aktiva a závazky

AG3. Měna (peníze) jsou finančním aktivem, protože představují nástroj směny, a jsou 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 peněžní prostředky 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 peněžní prostředky, a finančních závazků, jež představují odpovídající smluvní závazek v budoucnu peněžní prostředky zaplatit, 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 peněžní prostředky získat (resp. její závazek zaplatit) odpovídá smluvnímu závazku druhé strany zaplatit (resp. právu získat peněžní prostředky).

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 vydat vládní dluhopisy, nikoliv peněžní prostředky. Dluhopisy jsou finančním aktivem, protože představují závazek státu jakožto emitenta vyplatit peněžní prostředky. Také tato směnka je tudíž finančním aktivem pro svého držitele a finančním závazkem pro svého emitenta.

AG6. „Stálé" dluhové nástroje (jako např. „stálé" obligace, 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 provádění ročních plateb po neomezenou dobu rovnajících se nominální úrokové sazbě 8 % z nominálu nebo jistiny v nominální hodnotě 1 000 CU (*). Za předpokladu, že 8 % je tržní úroková sazba pro daný nástroj v okamžiku jeho vydání, přebírá jeho emitent smluvní závazek budoucích pravidelných splátek úroků o reálné (současné) hodnotě 1 000 CU při prvotním zaúčtování. Držitel a emitent nástroje mají finanční aktivum (držitel) a finanční závazek (emitent).

AG7. Smluvní právo či povinnost přijmout, vydat nebo směnit 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 peněžních prostředků 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 peněžní prostředky 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 (vystavení 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 podmí-

(*) V této příručce jsou peněžní částky uváděny v měnových jednotkách (CU).

▼M4

něný smluvní závazek splňují definici finančního aktiva a finančního závazku, i když podmínky pro vykázaní v účetní závěrce mnohdy splňovat nebudou.

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 peněžní prostředky či jiná finanční aktiva, ale na jejím základě nevzniká účetní jednotce momentální právní nárok obdržet peněžní prostředky 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 peněžní prostředky 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 peněžních prostředků nebo jiného finančního aktiva.

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

AG13. Příklady kapitálových nástrojů zahrnují neobchodovatelné kmenové akcie, některé typy preferenčních akcií (viz odstavce AG25 a AG26), a opční poukázky nebo vystavené opce, které umožňují držiteli upsat nebo zakoupit fixní počet kmenových akcií účetní jednotky výměnou za fixní peněžní částku nebo jiné finanční aktivum. Závazek účetní jednotky emitovat nebo zakoupit fixní počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za fixní peněžní částku nebo jiné finanční aktivum je kapitálovým nástrojem účetní jednotky. Avšak pokud taková smlouva obsahuje povinnost účetní jednotky vydat peněžní prostředky nebo jiné finanční aktivum, je též závazkem ve výši současné hodnoty splatné částky (viz odstavec AG27(a)). Emitent neobchodovatelných kmenových akcií přebírá zákonný závazek vůči svým akcionářům, jakmile se formálně zaváže k distribuci těchto akcií. 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, budou rozdělena mezi akcionáře.

AG14. Zakoupená kupní opce nebo jiná podobná smlouva získaná podnikem, která představuje nárok účetní jednotky odkoupit fixní počet vlastních kapitálových nástrojů výměnou za vydání fixní peněžní částky nebo jiného finančního aktiva, není finančním aktivem účetní jednotky. Místo toho se úhrada takové smlouvy odečítá z vlastního kapitálu.

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, forwardové smlouvy 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

▼M4

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 (*) 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.

AG17. Prodejní nebo kupní opce na výměnu 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 vydat 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. CU za 1 mil. CU nominální hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou sazbou a druhá strana (prodávající) se zaváže dodat 1 mil. CU nominální hodnoty státního dluhopisu s pevnou úrokovou sazbou za částku 1 mil. CU 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. CU, budou podmínky výhodné pro kupujícího a nevýhodné pro prodávajícího; jestliže tržní cena poklesne pod 1 mil. CU, 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. 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 peněžních prostředcích, 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, stanovení mezních limitů – úrokový cap, collar a floor, úvěrové přísliby, emisní facility či akreditivy. Také smlouvu o úrokovém swapu je možné považovat za obměnu forwardové smlouvy s tím, že se smluvní strany dohodly na sérii budoucích směn peněžních prostředků, přičemž částka hrazená jednou smluvní stranou je vypočítána na základě pohyblivé úrokové sazby a částka hrazená druhou smluvní stranou na základě pevné úrokové sazby. 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, vydat nebo směnit finanční aktivum. Například smlouvy, které umožňují realizaci výlučně obdržením nebo dodáním nefinančního aktiva (jako je opce, futures, forwardová smlouva) nejsou finančními nástroji. Tento charakter

(*) 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).

▼M4

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 zakoupena za peněžní prostředky, protože je kotována 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 peněžními prostředky, 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 peněžní hodnotu, spadají do působnosti tohoto standardu, jako by byly finančními nástroji (viz odstavec 8).

AG21. 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.

AG22. Některé smlouvy jsou spojeny s komoditami, ale nezahrnují realizaci fyzickým obdržením nebo dodáním komodity. Realizují se platbami v hotovosti, jejichž výše závisí na podmínkách smlouvy, nikoliv platbami pevně stanovených částek. Například jistina dluhopisu může být vypočtena aplikací tržní ceny nafty platné v okamžiku splatnosti dluhopisu na fixně stanovené množství nafty. Nominální hodnota dluhopisu vychází z ceny komodity, ale bude vyrovnána výlučně peněžními prostředky. 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 možnost směnit finanční aktivum za nefinanční aktivum. Například dluhopis spojený s naftou může pro držitele znamenat právo na řadu pravidelných pevných splátek úroků a na fixní částku k datu splatnosti s možností vyměnit tuto částku za fixní množství nafty. Výhodnost uplatnění této opce se může během doby měnit podle reálné hodnoty nafty ve vztahu k směnnému kurzu nafty a peněz (cena směny) stanovenému v podmínkách dluhopisu. Atraktivnost uplatnění opce se bude v průběhu doby měnit, a to v závislosti na reálné hodnotě ropy, jež bude determinovat směnný koeficient ropa/peníze u daného dluhopisu. 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.

▼M12

▼M4

Prezentace

Závazky a vlastní kapitál (odstavce 15-27)

Neexistence smluvního závazku vydat hotovost nebo jiné finanční aktivum (odstavce 17-20)

AG25. Preferenční akcie je možné emitovat s různými právy. Při určování, zda je preferenční akcie finančním závazkem nebo kapitálovým nástrojem, musí emitent posoudit práva vztahující se k akcii a určit, zda mají zásadní charakteristiky finančního závazku. Například preferenční akcie, která zakládá splacení 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 splatit prioritní akcii k datu stanovenému smlouvou, ať už z důvodu nedostatku finančních prostředků, nebo kvůli zákonným omezením, nebo nedostatečnému zisku nebo rezervám, neruší platnost tohoto závazku. Opční právo emitenta směnit akcie za peněžní prostředky nesplňuje definici finančního závazku, protože emitent nemá současný závazek převést na akcionáře finanční aktivum. Zpětný odkup 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 zpět odkoupit.

AG26. Pokud u prioritních akcií právo zpětného odkupu neexistuje, bude jejich zařazení vycházet z posouzení jiných práv, která jsou s nimi spojena. Toto zařazení je založeno na posouzení podstaty smluvních ujednání a definic finančního závazku a kapitálového nástroje. Pokud výplaty držitelům prioritních akcií, kumulativních i nekumulativních, závisejí na

▼M4

rozhodnutí emitenta, jedná se o kapitálový nástroj. Zařazení preferenčních 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 preferenčních akcií);

(d) velikostí rezervních fondů emitenta;

(e) očekáváním zisku nebo ztráty emitenta;

ani

(f) možností nebo nemožností emitenta ovlivnit svůj zisk nebo ztrátu v daném období.

Úhrada vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky (odstavce 21-24)

AG27. Následující příklady ilustrují klasifikaci různých typů smluv, týkajících se vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky:

(a) Smlouva, která bude realizována obdržením nebo vydáním fixního počtu vlastních akcií účetní jednotky bez budoucí úhrady nebo výměnou fixního počtu vlastních akcií účetní jednotky za fixní částku v hotovosti nebo jiné finanční aktivum, je kapitálovým nástrojem. Podle toho jakákoliv úhrada přijatá nebo zaplacená v rámci takové smlouvy je přidána nebo odečtena přímo od vlastního kapitálu. Příkladem může být vydaná opce, která dává protistraně právo na odkup fixního počtu akcií účetní jednotky za fixní částku v hotovosti. Avšak pokud smlouva vyžaduje, aby účetní jednotka odkoupila (zpětně odkoupila) vlastní akcie za peníze nebo jiné finanční aktivum k pevnému datu nebo na požádání, účtuje taková účetní jednotka finanční závazek rovný současné hodnotě odkupu. Příkladem může být závazek účetní jednotky plynoucí z forwardové smlouvy na odkup fixního počtu vlastních akcií za pevnou částku v hotovosti.

(b) Závazek účetní jednotky koupit si vlastní akcie za hotovost dává vznik finančnímu závazku ve výši současné hodnoty odkupu, i když počet akcií, které je účetní jednotka povinna odkoupit, není pevný, nebo je tato transakce podmíněna uplatněním práva protistrany tento odkup požadovat. Příkladem podmíněného závazku je opce, vyžadující od účetní jednotky odkoupit vlastní akcie za hotovost, pokud protistrana opci uplatní.

(c) Smlouva, která má být realizována v hotovosti nebo jiným finančním aktivem je finanční aktivum nebo finanční závazek i v případě, že částka v hotovosti nebo jiné finanční aktivum, které bude obdrženo nebo vydáno, závisí na změnách tržní ceny vlastního kapitálu účetní jednotky. Příkladem je opce realizovaná čistou hotovostní částkou.

(d) Smlouva, která bude realizována proměnným počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž hodnota se rovná fixní částce nebo částce závisející na změnách určité proměnné (například cena komodity) je finančním aktivem nebo finančním závazkem. Příkladem může být vystavená opce na odkup zlata, která, pokud by byla uplatněna, bude realizována vlastními nástroji účetní 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 realizována fixním počtem vlastních akcií účetní jednotky, jejichž práva se budou měnit tak, aby hodnota vypořádání byla rovna fixní částce nebo částce založené na změnách příslušné proměnné, je finančním aktivem nebo finančním závazkem.

Ustanovení o podmíněném vypořádání (odstavec 25)

AG28. Odstavec 25 požaduje, aby pokud část ustanovení o podmíněném vypořádání, která vyžaduje vypořádání v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem (nebo jiným způsobem, při němž se nástroj stane finančním závazkem) není opravdová, ustanovení o vypořádání neovlivňovalo klasifikaci finančního nástroje. Proto smlouva, která vyžaduje realizaci 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 fixním 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 nástroje je přiměřená.

▼M4

Prezentace v konsolidované účetní závěrce

AG29. V konsolidované účetní závěrce uvádí účetní jednotka menšinové podíly, tj. podíly jiných stran na vlastním kapitálu a zisku svých dceřiných společností – podle IAS 1*Prezentace účetní závěrky* a IAS 27 *Konsolidované a samostatné účetní závěrky.* 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 vydat peněžní prostředky 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 odkupech. Ačkoliv dceřiná společnost může klasifikovat nástroj ve své samostatné 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.

Složené finanční nástroje (odstavce 28-32)

AG30. Odstavec 28 se vztahuje jen na emitenty nederivátových složených finančních nástrojů. Odstavec 28 se nezabývá složenými finančními nástroji z hlediska jejich držitelů. Oddělením derivátů z pohledu držitelů složených finančních nástrojů, které obsahují dluhový a kapitálový prvek, se zabývá IAS 39.

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 v rozvaze odděleně závazkovou složku a složku kapitálovou takto:

(a) Závazek emitenta vyplácet pravidelně úroky a nominální hodnotu dluhopisu představuje finanční závazek, který existuje až do doby konverze finančního nástroje. Na počátku se bude reálná hodnota závazkového komponentu rovnat současné hodnotě smluvně stanovených budoucích peněžních toků diskontovaných tržní úrokovou sazbou 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.

(b) Kapitálovou složku představuje vložená opce na konverzi závazku na kapitálový nástroj emitenta. Reálná hodnota opce zahrnuje její časovou hodnotu a její vnitřní hodnotu, pokud existuje. Tato opce má při prvotním účtování hodnotu, i když je v tomto okamžiku „mimo peníze (out of money)".

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 nebo ztráta.

AG33. Když účetní jednotka zruší konvertibilní nástroj před datem splatnosti předčasným odkupem, při němž 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 je účtována ve výsledovce;

a

(b) částka úhrady vztahující se ke kapitálové složce je účtována do vlastního kapitálu.

▼**M4**

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, je účtován jako ztráta ve výsledovce.

Vlastní akcie (odstavce 33 a 34)

AG36. Vlastní kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou účtovány jako finanční aktiva, bez ohledu na důvod jejich zpětného odkupu. Odstavec 33 požaduje, aby účetní jednotka odkupující své vlastní kapitálové nástroje tyto odečetla od vlastního kapitálu. Avšak pokud účetní jednotka drží své akcie jménem jiných, například drží-li finanční instituce své akcie ve jménu klienta, vzniká agenturní vztah, v jehož důsledku není tato držba zahrnut do rozvahy účetní jednotky.

Úroky, dividendy, ztráty a zisky (odstavce 35-41)

AG37. Následující příklad ilustruje aplikaci odstavce 35 na složený finanční nástroj. Předpokládejme, že nekumulativní preferenční akcie je povinně splatná v hotovosti za pět let, ale že dividendy z ní se průběžně vyplácejí podle rozhodnutí účetní jednotky před datem splatnosti. Takový nástroj je složeným finančním nástrojem, jehož závazkovou složkou je současná hodnota částky odkupu. Postupná úprava diskontu této složky se účtuje do výsledovky 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 zpětný odkup nebyl povinný, ale byl 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 částce, která bude finálně zaplacena za odkup, stává se celý nástroj závazkem. V takových případech jsou dividendy klasifikovány jako úrokový náklad.

Započtení finančních aktiv proti závazkům (odstavce 42-50)

AG38. Aby účetní jednotka mohla provést vzájemný započet finančního aktiva proti finančnímu závazku, musí mít aktuálně vymahatelné právo započtu zaúčtovaných částek. Účetní jednotka může mít podmíněné právo započtu, jako například právo stanovené dohodou o celkovém započtu nebo v některých formách neodvolatelného dluhu, ale takové právo je vymahatelné pouze v případě určité budoucí události, kterou je obvykle nesplnění povinností protistrany. Proto takové ustanovení nesplňuje podmínky pro započet.

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 pohyblivou sazbou kombinovaný s úrokovým swapem, na jehož základě přijímá účetní jednotka platby s pohyblivou úrokovou sazbou a vyplácí platby s pevnou úrokovou sazbou, tvoří společně dlouhodobý dluh s pevnou úrokovou sazbou. Každá z těchto složek „syntetického nástroje" představuje samostatné smluvní právo nebo závazek s vlastními smluvními podmínkami a každou je možné samostatně převést na jiný subjekt nebo vypořádat. Současně je každá z těchto složek vystavena rizikům, která se mohou lišit od rizik, jež hrozí ostatním složkám. Proto když jeden finanční nástroj syntetického nástroje je aktivem a jiný je závazkem, nelze je započíst a uvést v rozvaze v čisté částce po započtu, pokud nesplňují kritéria pro započet podle odstavce 42. ►**M12** ——————— ◄

▼**M12**

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 33

Zisk na akcii

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Definice	5-8
Oceňování	9-63
Základní ukazatel zisku na akcii	9-29
Zisk	12-18
Akcie	19-29
Zředěný ukazatel zisku na akcii	30-63
Zisk	33-35
Akcie	36-40
Ředící potenciální kmenové akcie	41-63
Opce, práva a jejich ekvivalenty	45-48
Konvertibilní nástroje	49-51
Podmíněně emitovatelné akcie	52-57
Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky	58-61
Zakoupené opce	62
Vystavené prodejní opce	63
Retrospektivní úpravy	64-65
Vykázání	66-69
Zveřejňování	70-73
Datum účinnosti	74
Nahrazení jiných dokumentů	75-76

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 33 (1997) *Zisk na akcii* a musí být aplikován na roční období začínající 1. ledna 2005. Dřívější aplikace se doporučuje.

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat pravidla pro výpočet a vykázání zisku na akcii, což zlepší porovnávání výkonnosti mezi různými podniky za totéž účetní období a mezi různými obdobími téhož podniku. Ačkoli data pro výpočet ukazatele zisku na akcii mají limitovanou vypovídací schopnost vyplývající z odlišných účetních pravidel použitých pro určení „zisku", konzistentně vymezený jmenovatel zvyšuje úroveň finančního výkaznictví. Standard klade důraz na výpočet jmenovatele zisku na akcii.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard aplikují podniky, jejichž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie jsou veřejně obchodované, a podniky, které jsou v procesu emitování kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií na veřejných trzích.***

3. ***Podnik, který vykazuje zisk na akcii, musí počítat a vykazovat zisk na akcii podle tohoto standardu.***

4. ***Pokud podnik sestavuje jak konsolidovanou účetní závěrku, tak individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací. Podnik, který se rozhodne zveřejnit zisk na akcii v jeho individuální účetní závěrce, musí vykázat příslušný ukazatel pouze na své výsledovce. Podnik nesmí tyto informace prezentovat v rámci konsolidované účetní závěrky.***

DEFINICE

5. ***Následující termíny se ve standardu používají v dále specifikovaném významu:***

▼M5

Anti-zředění je nárůst zisku na akcii nebo snížení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly konvertovány, opce či záruky 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 emitované výměnou za symbolickou nebo žádnou peněžní částku nebo jinou úhradu na základě splnění určených podmínek v dohodě o podmíněných akciích.

Zředění je snížení zisku na akcii nebo zvýšení ztráty na akcii, které vyplývá z předpokladu, že konvertibilní nástroje byly konvertovány, opce či záruky byly uplatněny, nebo že byly splněny specifické podmínky emise kmenových akcií a tyto akcie byly emitovány.

Opce, práva a jejich ekvivalenty jsou finanční nástroje, které dávají držiteli právo nakoupit kmenové akcie.

Kmenová akcie je nástrojem vlastního kapitálu, který je podřízen všem ostatním kategoriím nástrojů vlastního kapitálu.

Potenciální kmenová akcie je finanční nástroj nebo jiná smlouva, opravňující jeho držitele získat kmenové akcie.

Prodejní opce ke kmenovým akciím jsou smlouvy, které dávají držiteli právo prodat kmenové akcie za určitou cenu v určitém období.

6. Kmenové akcie se podílejí na čistém zisku za období až za ostatními druhy akcií, jako jsou například přednostní akcie. Podnik může mít více než jednu kategorii kmenových akcií. Kmenové akcie téže kategorie mají stejná práva na dividendy.

7. Příklady potenciálních kmenových akcií:

   (a) finanční závazky nebo nástroje vlastního kapitálu, včetně přednostních akcií, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie;

   (b) opce a práva;

   (c) akcie, které mají být vydány po splnění určitých podmínek vyplývajících ze smluvních dohod, jako je např. úmluva o koupi podniku nebo jiných aktiv.

8. Termíny definované v IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* se v tomto standardu používají ve významu definovaném v odstavci 11 IAS 32, pokud není uvedeno jinak. IAS 32 definuje finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek, nástroj vlastního kapitálu a reálnou hodnotu a obsahuje návod k aplikaci těchto definic.

OCEŇOVÁNÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

9. ***Podnik 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 se vypočte dělením zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií mateřského podniku (čitatel) váženým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu v během vymezeného období (jmenovatel).***

11. Účelem informace o základním ukazateli zisku na akcii je poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie mateřského podniku na výkonnosti podniku v průběhu vykazovaného období.

Zisk

12. ***Za účelem výpočtu základního ukazatele zisku na akcii částky připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku s ohledem na:***

   (a) ***zisk nebo ztrátu z pokračujících činností mateřského podniku;***

   a

   (b) ***zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku***

   budou částky z bodu (a) a (b) upravené o částky dividend z přednostních akcií po zdanění, rozdíly plynoucí z vypořádání přednostních akcií, a další podobné důsledky přednostních 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 přednostních akcií klasifikovaných jako závazky,

▼M5

jsou zahrnuty při určování zisku nebo ztráty za dané období připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku (viz IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*).

14. Částka přednostních dividend po zdanění, která se odečítá ze zisku, je:

(a) částka jakýchkoli dividend z nekumulativních přednostních akcií po zdanění deklarovaná za dané období;

a

(b) částka požadovaných dividend z kumulativních přednostních akcií za dané období, ať už byly dividendy deklarovány, či nikoliv. Částka přednostních dividend za dané období nezahrnuje částku jakýchkoli přednostních dividend z kumulativních přednostních akcií, uhrazenou nebo deklarovanou v průběhu běžného období s ohledem na předešlá období.

15. Přednostní akcie, které poskytují nízké počáteční dividendy, aby kompenzovaly prodej přednostních akcií podniku se slevou, nebo naopak poskytující dividendy nad tržní úrovní s cílem kompenzovat v pozdějších obdobích nákup přednostních akcií investory, jsou někdy označovány jako přednostní akcie se zvyšující se sazbou. Všechny prvotně emitované slevy nebo prémie u přednostních akcií se zvyšující se sazbou se amortizují do nerozdělených zisků na základě metody efektivního úroku a pro účely výpočtu ukazatele zisku na akcii se s nimi nakládá jako s přednostními dividendami.

16. Přednostní akcie mohou být zpětně odkupovány na základě nabídky podniku akcionářům. Částka převyšující reálnou hodnotu úhrady vyplacené akcionářům za přednostní akcie představuje výnos držitelů přednostních akcií a snížení nerozděleného zisku u podniku. Tato částka se odečítá při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku.

17. Předčasná konverze převoditelných přednostních akcií může být realizována podnikem na základě zvýhodnění původních podmínek konverze nebo poskytnutím dodatečné protihodnoty. Částka převyšující reálnou hodnotu kmenových akcií nebo částka jiné úhrady nad reálnou hodnotou kmenových akcií podle původních podmínek konverze je výnosem pro držitele přednostních akcií a odečítá se při výpočtu zisku nebo ztráty připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

18. Jakákoliv částka účetní hodnoty přednostních akcií převyšující reálnou hodnotu protihodnoty se přičítá při výpočtu zisku nebo ztrátě připadající kmenovým akcionářům mateřského podniku.

Akcie

19. ***Pro účely výpočtu základního ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií rozumí 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 základního kapitálu se může v průběhu období lišit v důsledku většího či menšího počtu akcií, které jsou v určité době v oběhu. Vážený průměr 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. Váhový faktor času je počet dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; logická aproximace váženého průměru je pro mnohé situace přiměřená.

21. Akcie se obvykle zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, kdy je zachytitelná jejich protihodnota (což je obecně datum jejich emise), například:

(a) kmenové akcie vydané výměnou za peněžní prostředky jsou zahrnuty v den vzniku pohledávky;

(b) kmenové akcie vydané při dobrovolné reinvestici dividend do kmenových či přednostních akcií jsou zahrnuty k datu reinvestice dividend;

(c) kmenové akcie vydané jako důsledek konverze dluhového nástroje do kmenových akcií jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;

(d) kmenové akcie vydané namísto úroku nebo jistiny jiných finančních nástrojů jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;

(e) kmenové akcie vydané jako úhrada závazku podniku jsou zahrnuty k datu jeho vypořádání;

(f) kmenové akcie vydané jako nepeněžní protihodnota za koupi aktiv jsou zahrnuty k datu, k němuž je akvizice uznána;

a

▼M5

(g) kmenové akcie vydané za poskytnutí služby podniku jsou zahrnuty, když je služba poskytnuta.

Okamžik zahrnutí kmenových akcií se určuje podle podmínek spojených s jejich vydáním. Patřičná protihodnota má být podstatnou součástí jakékoli smlouvy spojené s emisí.

22. Kmenové akcie emitované jako část kupní protihodnoty podnikové kombinace, jež je akvizicí, jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií k datu akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje výsledky operací nabývaného podniku do své výsledovky. Kmenové akcie emitované jako součást podnikové kombinace, která je spojením podílů, se zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií pro všechna vykazovaná období. To je proto, že účetní závěrka spojeného podniku se sestavuje tak, jako by spojený podnik existoval vždy. Tudíž počet kmenových akcií zahrnutých do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii v případě podnikové kombinace typu spojení podílů je agregací váženého průměru počtu akcií spojovaných podniků upravenou tak, aby byla ekvivalentní s akciemi podniku, jehož akcie jsou po spojení v oběhu.

23. Kmenové akcie, které budou emitovány po konverzi povinně převoditelného nástroje, se zahrnují do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data uzavření takové 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 (uskutečnění všech souvisejících událostí). Akcie emitovatelné pouze po uplynutí určitého časového období nejsou podmíněně emitovatelnými akciemi, protože časový průběh je jistou veličinou.

25. Kmenové akcie v oběhu, které jsou podmíněně návratné (lze je vzít z oběhu), se považují za akcie v oběhu a jsou zahrnuty do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data, kdy jejich navrácení již nelze požadovat.

26. ***Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu během daného období, a rovněž za všechna vykazovaná období, se upravuje vždy při událostech jiných, než je přeměna potenciálních kmenových akcií, které změnily počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajících změn ve zdrojích.***

27. Kmenové akcie mohou být vydány, nebo počet akcií v oběhu může být snížen, bez korespondujících změn ve zdrojích. Příklady zahrnují:

(a) kapitalizaci či emisi prémie (známou v některých zemích jako akciová dividenda);

(b) prémiový prvek v nějaké jiné emisi, např. jako bonusový prvek ve vydání práv stávajícím akcionářům;

(c) štěpení akcií;

(d) opak štěpení akcií (konsolidaci akcií).

28. V případě kapitalizace nebo emise prémie 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 vzhledem k poměrné změně v počtu kmenových akcií v oběhu tak, jako kdyby operace proběhla na počátku nejstaršího vykazovaného období. Například, v případě emise prémie typu „dvě další akcie k jedné existující akcii", je počet akcií v oběhu před novou emisí násoben faktorem tři, aby se získal nový úhrnný počet akcií, případně faktorem dvě, aby se získal počet dodatečně vydaných akcií.

29. Konsolidace kmenových akcií obvykle snižuje počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajícího snížení zdrojů. Avšak pokud je celkovým výsledkem odkup akcií za reálnou hodnotu, snížení počtu kmenových akcií v oběhu je důsledkem pro odpovídající 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 kombinaci, se upravuje o snížení počtu kmenových akcií od data uznání zvláštní dividendy.

Zředěný ukazatel zisku na akcii

30. ***Podnik musí vypočítat zředěný 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.***

31. ***Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii upraví podnik zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a vážený průměr počtu akcií v oběhu o účinky všech ředících potenciálních kmenových akcií.***

▼M5

32. Účel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je stejný jako účel výpočtu základního ukazatele zisku na akcii – poskytnout měřítko podílu každé kmenové akcie na výkonnosti podniku – se zahrnutím účinků všech ředících potenciálních kmenových akcií v oběhu během daného období. Důsledek:

(a) zisk nebo ztráta připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku se zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků uznaných za období ve vztahu k ředícím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, vyplývající z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií;

a

(b) vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu se 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.

Zisk

33. ***Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii upraví podnik zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku, jež jsou vypočtené podle odstavce 12, o zdaněný vliv:***

(a) ***jakýchkoliv dividend nebo jiných položek, které se vztahují na ředící potenciální kmenové akcie a které jsou odečtené při výpočtu zisku nebo ztráty připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku podle odstavce 12;***

(b) ***jakýkoliv úroky uznané za dané období a vztahující se k ředicím potenciálním kmenovým akciím;***

a

(c) ***jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředicích potenciálních kmenových akcií.***

34. Po přeměně potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie položky uvedené v odstavci 33 (a) – (c) už nevznikají. Místo toho se nové kmenové akcie začínají podílet 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 odstavcích 33 (a) - (c) a související daně. Náklady spojené s potenciálními kmenovými akciemi zahrnují transakční náklady a diskont vykazovaný v souladu s metodou efektivního úroku (viz odstavec 9 IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování,* revidovaný 2003).

35. Přeměna potenciálních kmenových akcií může vést k následným změnám v příjmech nebo výdajích. Například snížení nákladových úroků souvisejících s potenciálními kmenovými akciemi a z toho vyplývající zvýšení zisku nebo snížení ztráty za období může vést ke zvýšení výdajů vzhledem k neuvážlivému 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 v příjmech nebo výdajích.

Akcie

36. ***Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se k váženému průměru počtu kmenových akcií, vypočtenému podle odstavců 19 a 26, přičte vážený průměr počtu kmenových akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředicích potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředicí potenciální kmenové akcie se považují za přeměněné v kmenové akcie k počátku období, anebo, pokud k jejich vydání došlo později, k datu emise potenciálních kmenových akcií.***

37. Ředící potenciální kmenové akcie se určují nezávisle pro každé vykazované období. Počet ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do daného ročního účetního období není váženým průměrem ředicích potenciálních kmenových akcií zahrnutých do každého průběžného výpočtu.

38. Potenciální kmenové akcie jsou váženě průměrovány 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 tou částí 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.

▼M5

39. Počet kmenových akcií, který by byl vydán při konverzi 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.

40. Dceřiný podnik, společný podnik nebo přidružený podnik mohou emitovat potenciální kmenové akcie subjektům jiným než je mateřský podnik, spoluvlastník nebo investor, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující podnik). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku mají ředící vliv na konsolidovaný základní ukazatel zisku na akcii vykazujícího podniku, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Ředící potenciální kmenové akcie

41. ***Potenciální kmenové akcie se považují za ředící tehdy a jen tehdy, jestliže jejich přeměna na kmenové akcie by snížila zisk na akcii nebo zvýšila ztrátu na akcii z pokračujících činností.***

42. Podnik používá zisk nebo ztrátu z pokračujících činností mateřského podniku jako kontrolní číslo pro stanovení, zda jsou potenciální kmenové akcie ředící nebo anti-ředící. Zisk nebo ztráta z pokračujících činností mateřského podniku se upravuje podle odstavce 12 a nezahrnuje položky vztahující se k ukončovaným činnostem.

43. Potenciální kmenové akcie jsou anti-ředící, pokud jejich převod na kmenové akcie zvýší zisk na akcii nebo sníží ztrátu na akcii z pokračujících činností. Výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii nepředpokládá konverzi, uplatnění nebo jinou emisi potenciálních kmenových akcií, které by měly anti-ředící účinek na ukazatel zisku na akcii.

44. Při zvažování, zda potenciální kmenové akcie mají či nemají ředící vliv, se má každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posoudit spíše zvlášť než v jejich souhrnu. Pořadí, v jakém se potenciální kmenové akcie zvažují, může ovlivnit názor, zda jsou nebo nejsou ředící. Proto se pro maximalizaci ředění základního ukazatele zisku na akcii každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií zvažuje v pořadí od nejvíce po nejméně ředící, tj. ředící 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 práva jsou obecně zahrnovány nejdříve, protože nemají vliv na čitatele výpočtu.

Opce, práva a jejich ekvivalenty

45. ***Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii musí podnik předpokládat uplatnění ředících opcí a práv podniku. Předpokládaný výtěžek z těchto nástrojů bude 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, bude považován za emisi kmenových akcií bez získání protihodnoty.***

46. Opce a práva jsou ředící, pokud by mohly mít za následek emisi kmenových akcií za nižší než průměrnou tržní cenu kmenových akcií za dané období. Částka, o kterou je zisk zředěn, je průměrná tržní cena kmenových akcií během daného období minus emisní cena. Proto pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii jsou 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, které nejsou ani ředící ani anti-ředící. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii jsou ignorovány; 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 ředící a při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

47. Opce a práva mají ředící účinek pouze tehdy, pokud je průměrná tržní cena kmenových akcií během období vyšší než realizační cena opcí a práva. Dříve vykazovaný zisk na akcii se zpětně neupravuje v důsledku změn ceny kmenových akcií.

▼M6

47A. U akciových opcí a jiných dohod o úhradách akciemi, na které se vztahuje IFRS 2 *Úhrada akciemi*, bude emisní cena zmíněná v odstavci 46 a realizační cena zmíněná v odstavci 47 zahrnovat reálnou hodnotu veškerého zboží a služeb, které podnik v budoucnosti dodá na základě dohody o akciových opcích nebo jiné dohody o úhradě akciemi.

▼M5

48. Zaměstnanecké akciové opce s pevnými nebo stanovitelnými 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.

Konvertibilní nástroje

49. Ředící účinek konvertibilních nástrojů se bude odrážet ve zředěném ukazateli zisku na akcii podle odstavců 33 a 36.

50. Konvertibilní přednostní akcie jsou anti-ředící, kdykoliv částka dividendy z těchto akcií vyhlášená nebo kumulovaná pro dané období pro kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii. Podobně konvertibilní dluh je anti-ředící, kdykoliv jeho úrok (očištěný o daň a jiné změny ve výnosech a nákladech) na kmenovou akcii, která by byla výsledkem konverze, překročí základní ukazatel zisku na akcii.

51. Uhrazení nebo vyvolaná přeměně konvertibilních přednostních akcií může ovlivnit pouze část konvertibilních přednostních akcií, které byly dříve v oběhu. V takových případech jakákoliv úhrada navíc podle odstavce 17 je připisována těm akciím, které jsou uhrazeny nebo konvertovány, za účelem určení, zda zbývající přednostní akcie v oběhu jsou nebo nejsou ředící. Akcie uhrazené nebo konvertované jsou vykazovány odděleně od těch, které uhrazeny nebo konvertovány 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 jejich podmínky (staly se události, kterými je emise podmíněna). Podmíněně emitovatelné akcie se zahrnují k počátku období (nebo k datu 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 a znovuvykázání není dovoleno, 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 ke konci vykazovaného období, ale musí být udržen přes konec vykazované období, jsou dodatečné kmenové akcie považovány za akcie v oběhu, pokud je jejich účinek ředící, pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. 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 budoucnu změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje takové podmíněně emitovatelné kmenové akcie, které dosud nedosáhly 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 ředící, 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 konci podmíněného období. Pokud je tato podmínka založena na průměru tržních cen za určité časové období, které zasahuje za konec vykazovaného období, použije se průměr jen pro tu část období, která dosud uplynula. Protože se tržní cena může v budoucnu změnit, výpočet základního ukazatele zisku na akcii nezahrnuje podmíněně emitovatelné kmenové akcie, které nebyly emitovány 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 (zisk do data a současná tržní cena na konci vykazovaného období). Podmíněně emitovatelné kmenové akcie se nezahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud nejsou splněny obě podmínky.

▼M5

56. V jiných případech počet podmíněně emitovatelných kmenových akcií závisí na jiné podmínce než je zisk nebo tržní cena akcií (například 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 akcií, jako například podmíněně emitovatelné konvertibilní nástroje) jsou zahrnovány do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:

(a) podnik 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 lze tyto potenciální kmenové akcie zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, musí podnik určit jejich vliv na výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii podle ustanovení pro opce a práva 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.

Avšak uplatnění nebo konverze se pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii neuvažují, pokud se nepředpokládá uplatnění nebo konverze podobných potenciálních kmenových akcií v oběhu, které nejsou podmíněně emitovatelné.

Smlouvy, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky

58. ***Pokud podnik emitoval kontrakt, který lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby samotného podniku, musí podnik předpokládat, že kontrakt bude vypořádán kmenovými akciemi, a vyplývající potenciální kmenové akcie musí zahrnout do zředěného ukazatele zisku na akcii, pokud je jejich účinek ředící.***

59. Pokud je takový kontrakt vykazován pro účely účetnictví jako aktivum nebo jako závazek, nebo se skládá z kapitálové a závazkové složky, upraví podnik čitatele výpočtu o veškeré změny zisku nebo ztráty, které by z kontraktu plynuly během daného účetního období, pokud by byl kontrakt jako celek klasifikován jako nástroj vlastního kapitálu. Tato úprava je podobná úpravám, které jsou požadovány v odstavci 33.

60. ***U kontraktů, které lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky podle volby jejich držitele, se používá pro výpočet zředěného ukazatele zisku na akcii více ředící způsob vypořádání, tedy buď vypořádání akciemi, nebo vypořádání peněžními prostředky.***

61. Příkladem kontraktu, který lze vypořádat kmenovými akciemi nebo peněžními prostředky, je dluhový nástroj, který v okamžiku splatnosti dává podniku 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.

Zakoupené opce

62. Kontrakty jako prodejní nebo kupní opce (opce držené podnikem na jeho vlastní kmenové akcie) se do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii nezapočítávají, protože jejich zahrnutí by mělo anti-ředící účinek. Prodejní opce se uplatňuje pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla vyšší než tržní cena, a kupní opce se uplatňuje pouze tehdy, pokud by její realizační cena byla nižší než tržní cena.

Vystavené prodejní opce

63. ***Kontrakty, které požadují, aby podnik zpětně odkoupil vlastní akcie, jako jsou vystavené prodejní opce a termínové kupní kontrakty, se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii tehdy, pokud je jejich účinek ředící. Pokud jsou tyto kontrakty v pozici označované jako „v penězích" v průběhu období (realizační cena nebo cena vyrovnání je vyšší než průměrná tržní cena pro dané období), počítá se potenciální ředící účinek na ukazatel zisku na akcii takto:***

(a) ***předpokládá se, že na počátku období bude emitován dostatečný počet kmenových akcií (za průměrnou tržní cenu pro dané období), aby vznikl příjem na vypořádání kontraktu;***

(b) ***předpokládá se, že výtěžky z emise budou použity na vypořádání kontraktu (odkup kmenových akcií);***

▼M5

a

(c) ***přírůstkové kmenové akcie (rozdíl mezi počtem kmenových akcií emitovaných a počtem kmenových akcií přijatých jako vypořádání kontraktu) budou 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 nebo emise prémie nebo štěpení akcií, nebo jestliže se jejich počet sníží jako důsledek konsolidace akcií, je nutno zpětně upravit výpočet základního i zředěného ukazatele zisku na akcii, a to za všechna vykazovaná období. Jestliže se tyto změny udály po rozvahovém dni, ale před uveřejněním účetní závěrky, výpočet ukazatelů zisku na akcii za tuto i za každou vykazovanou dřívější účetní závěrku se provede na bázi nového počtu akcií. Pokud výpočty na akcii odrážejí takové změny v počtu akcií, tato skutečnost se zveřejní. Kromě toho musí být základní i zředěný ukazatel zisku na akcii za všechna vykazovaná období upraven o:***

(a) ***účinky chyb a úprav vyplývajících ze změn v účetních politikách, které byly zpětně vykázány;***

a

(b) ***účinky podnikových kombinací, které jsou spojením podílů.***

65. Podnik znovu nepřepočítává zředěný ukazatel zisku na akcii za jakékoli vykazované dřívější období kvůli změnám v předpokladech výpočtů zředěného ukazatele zisku na akcii nebo v důsledku přeměny potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie v oběhu.

VYKÁZÁNÍ

66. ***Podnik musí vykázat přímo na výsledovce základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro zisk nebo ztrátu z pokračujících činností připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku a pro zisk nebo ztrátu připadající držitelům kmenových akcií mateřského podniku za dané období a pro každou skupinu kmenových akcií, která představuje jiné právo na podíl na zisku daného období. Podnik vykazuje 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 výsledovka. Pokud je alespoň v jednom období uváděn zředěný ukazatel zisku na akcii, musí se uvádět pro všechna vykazovaná období, i pokud 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 výsledovky.

68. ***Podnik, který vykazuje ukončované činnosti, vykáže základní a zředěný ukazatel zisku na akcii pro ukončované činnosti buď přímo ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům.***

69. ***Tento standard požaduje, aby podnik vykázal základní a zředěný ukazatel zisku na akcii i tehdy, jsou-li jejich zveřejňované částky negativní (jde o ztrátu na akcii).***

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

70. ***Podnik musí zveřejnit následující:***

(a) ***částky použité v čitateli při výpočtu základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a porovnání těchto částek na zisk nebo ztrátu připadající mateřskému podniku za dané období. Porovnání musí zahrnovat účinky každé skupiny nástrojů, které mají vliv na ukazatel zisku na akcii.***

(b) ***vážené průměry počtu kmenových akcií použité ve jmenovateli pro výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii a porovnání obou jmenovatelů. Porovnání bude zahrnovat účinky každé skupiny nástrojů, které mají vliv na 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-ředící.***

(d) ***popis transakcí s kmenovými akciemi nebo potenciálními kmenovými akciemi, s výjimkou těch, které byly vykázány podle odstavce 64, které se odehrály po rozvahovém dni a které by významně***

▼M5

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 naplňujících odstavec 70(d) zahrnují:

(a) vydání akcií proti peněžním prostředkům;

(b) vydání akcií, při němž je výtěžek použit ke splacení závazku nebo přednostních akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu;

(c) zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;

(d) přeměna nebo uplatnění potenciálních kmenových akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu, na kmenové akcie;

(e) vydání práv, opcí nebo konvertibilních nástrojů;

a

(f) naplnění podmínek, které vedou ve vydání podmíněně emitovatelných akcií.

Hodnoty ukazatele zisku na akcii se neupravují v důsledku těch transakcí, které nastaly po rozvahovém dni, 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 ředící či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoli následných úpravách zisku nebo ztráty připadající na držitele kmenových akcií. Zveřejnění podmínek takových finančních nástrojů a dalších kontraktů se doporučuje, pokud není požadováno jinak (viz ►**M12** IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování* ◄).

73. ***Pokud podnik kromě základního a zředěného ukazatele zisku na akcii zveřejní ukazatel jiné částky na akcii využívající vykazovanou složku výsledovky, která není požadována 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 složkám budou mít stejnou váhu a budou uvedeny v komentáři k účetním výkazům. Podnik musí uvést základ pro určení čitatele výpočtu, včetně skutečnosti, zda tyto ukazatele částek na akcii jsou uváděny před nebo po zdanění. Pokud bude použita složka výsledovky, která není ve výkazu uvedena na samostatném řádku, musí být poskytnuto srovnání mezi použitou položkou a položkou uvedenou na řádku výsledovky.***

DATUM ÚČINNOSTI

74. ***Podnik je povinen aplikovat tento standard na roční období počínaje 1. lednem 2005. Dřívější aplikace je povolena. Pokud bude podnik aplikovat tento standard v obdobích předcházejících prvnímu lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

NAHRAZENÍ 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 další kontrakty, které lze vypořádat v akciích.*

▼M5

DODATEK A

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto 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 menšinové podíly.

Vydání práv

A2. Emise kmenových akcií v okamžiku uplatnění nebo konverze potenciálních kmenových akcií obvykle nevede ke vzniku bonusového prvku. To je proto, že potenciální kmenové akcie se obvykle emitují za plnou hodnotu, což má za následek proporcionální změnu ve zdrojích podniku. Při emisi práv je realizační cena často nižší než reálná hodnota akcií. Proto, jak je uvedeno v odstavci 27(b), zahrnuje emise takových práv bonusový prvek. Pokud je emise práv nabídnuta stávajícím akcionářům, je počet kmenových akcií použitý pro výpočet základního a zředěného ukazatele zisku na akcii za všechna období před emisí práv počtem kmenových akcií v oběhu před emisí, násobeným tímto faktorem:

(Reálná hodnota akcie těsně před uplatněním práva)/(Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv)

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 pro účely tohoto výpočtu určena uzavřením posledního dne, v němž byly akcie obchodovány společně s právy.

Kontrolní číslo

A3. Pro ilustraci aplikace kontrolního čísla podle popisu v odstavcích 42 a 43, předpokládejme, že podnik má zisk z pokračujících činností připadajících mateřskému podniku ve výši CU 4 800, (*) ztrátu z ukončovaných činností připadající mateřskému podniku (CU 7 200), ztrátu připadající mateřskému podniku (CU 2 400), a 2 000 kmenových akcií a 400 potenciálních kmenových akcií v oběhu. Základní ukazatel zisku na akcii je CU 2,40 u pokračujících činností, CU 3,60 u ukončovaných činností a CU 1,20 u ztráty. 400 potenciálních kmenových akcií je zahrnuto do zředěného ukazatele zisku na akcii, protože výsledný ukazatel zisku na akcii ve výši CU 2,00 pro pokračující činnosti je ředící, předpokládá-li se nulový účinek těchto 400 potenciálních akcií na zisk nebo ztrátu. Protože zisk z pokračujících činností připadající mateřskému podniku je kontrolním číslem, podnik také zahrne těchto 400 potenciálních akcií do výpočtu dalšího ukazatele zisku na akcii, i když výsledný ukazatel zisku na akcii je anti-ředící ve vazbě na základní ukazatel zisku na akcii, tj. ztráta na akcii je menší (CU 3,00) pro ztrátu z ukončovaných činností a (CU 1,00) pro ztrátu).

Průměrná tržní cena kmenových akcií

A4. Pro účely výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii je průměrná tržní cena kmenových akcií, jejichž emise se předpokládá, vypočtena na základě průměrné tržní ceny kmenových akcií pro dané období. Teoreticky by každá tržní transakce s kmenovými akciemi podniku 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 změny podmínek přestane být reprezentativní. Například podnik, který 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 neposkytují reprezentativní průměrné ceny.

(*) V tomto návodu jsou peněžní částky určovány v měnových jednotkách (CU).

▼M5

Opce, práva a jejich ekvivalenty

A6. Předpokládá se, že opce nebo práva na nákup konvertibilních nástrojů budou uplatněny, kdykoliv průměrná cena konvertibilního nástroje a kmenových akcií, které by konverzí byly získány, překročí realizační cenu opce nebo práva. Avšak nepředpokládá se, že by opce nebo práva byla uplatněna, pokud se nepředpokládá konverze podobného konvertibilního nástroje v oběhu, pokud existuje.

A7. Opce nebo práva mohou umožňovat nebo vyžadovat nabídku dluhových nebo jiných nástrojů podniku (nebo jeho mateřského nebo dceřiného podniku) ke splacení celé nebo části realizační ceny. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii mají opce nebo práva ředící účinek, pokud (a) průměrná tržní cena příslušných kmenových akcií v daném období překročí realizační cenu, nebo (b) prodejní cena nástroje, který je nabízen, je nižší než cena, za kterou by nástroj mohl být nabízen podle opční smlouvy a vyplývající sleva vede k efektivní realizační ceně pod tržní cenou kmenových akcií získatelných uplatněním opce. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se o těchto opcích nebo právech předpokládá, že budou uplatněny, a o dlouhém nebo jiném nástroji se předpokládá, že bude nabízen. Pokud je pro držitele opce nebo práva výhodnější nabízet peněžní prostředky a smlouva takovou nabídku umožňuje, předpokládá se, že držitel nabídne peněžní prostředky. Úrok (čistý bez daně) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude nabízen, se přičítá jako úprava čitatele výpočtu.

A8. Podobně se nakládá s přednostními akciemi, které obsahují podobná ustanovení, nebo s jinými nástroji, které obsahují možnost konverze, která umožňuje investorovi platit hotově v případě výhodnější konverzní sazby.

A9. Podkladové podmínky určitých opcí nebo práv mohou vyžadovat použití výtěžků získaných jejich uplatněním na splacení dluhového nebo jiného nástroje podniku (nebo jeho mateřského nebo dceřiného podniku). Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se o takových opcích nebo právech předpokládá, že budou uplatněny, a výtěžky budou použity na koupi dluhu za jeho průměrnou tržní cenu, spíše než že budou zakoupeny kmenové akcie. Avšak výtěžky získané z předpokládaného uplatnění opce, které převyšují očekávanou hodnotu koupě dluhu jsou uváženy při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii (předpokládá se, že budou použity ke zpětnému odkupu kmenových akcií). Úrok (čistý bez daně) z dluhu, o kterém se předpokládá, že bude koupen, se přičítá jako úprava čitatele výpočtu.

Vystavené prodejní opce

A10. Pro ilustraci aplikace odstavce 63 předpokládejme, že podnik má v oběhu 120 vystavených prodejních opcí ke svým kmenových akciím s realizační cenou CU 35. Průměrná tržní cena jeho kmenových akcií v daném období je CU 28. Při výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii se očekává, že podnik na počátku období emitoval 150 akcií za CU 28, aby splnil svůj prodejní závazek ve výši CU 4 200. Rozdíl mezi emitovanými 150 kmenovými akciemi a 120 akciemi přijatými z prodejní opci (30 přírůstkových kmenových akcií) se připočte ke jmenovateli výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

Nástroje dceřiných podniků, společných podniků nebo přidružených podniků

A11. Potenciální kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku, spoluvlastníka nebo investora (vykazující podnik) se zahrnují do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii takto:

(a) Nástroje emitované dceřiným podnikem, společným podnikem nebo přidruženým podnikem, které umožňují jejich držitelům získat kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku. Tyto ukazatele zisku na akcii se následně zahrnou do výpočtu ukazatele zisku na akcii vykazujícího podniku, který je založen na držení nástrojů dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku vykazujícím podnikem.

(b) Nástroje dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie vykazujícího podniku, se vykazují v potenciálních kmenových akciích vykazujícího podniku za účelem výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii. Stejně tak opce nebo práva emitované dceřiným podnikem, společným

▼M5

podnikem nebo přidruženým podnikem na nákup kmenových akcií vykazujícího podniku jsou ve výpočtu konsolidovaného zředěného ukazatele zisku na akcii vykazovány jako potenciální kmenové akcie vykazujícího podniku.

A12. Za účelem určení dopadu nástrojů emitovaných vykazujícím podnikem, které jsou přeměnitelné na kmenové akcie dceřiného podniku, společného podniku 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 vykazujícím podnikem (jako je dividendový výnos nebo výnos z ekvivalenční metody), které jsou spojeny s nárůstem počtu kmenových akcií dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku v oběhu v důsledku předpokládané konverze. Jmenovatel výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii není ovlivněn, protože počet kmenových akcií vykazujícího podniku v oběhu se předpokládanou konverzí nezmění.

Související nástroje vlastního kapitálu a dvě třídy kmenových akcií

A13. Vlastní kapitál některých podniků zahrnuje:

(a) nástroje, které se podílejí na dividendách s 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 mírou 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 ředícím účinkem. U nástrojů, které nejsou přeměnitelné na některou třídu kmenových akcií, se zisk nebo ztráta za dané období alokuje na jiné třídy akcií a související nástroje vlastního kapitálu 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 na souvisejících dluhopisů), která musí být v daném období vyplacena (například nezaplacené kumulativní dividendy).

(b) Zbývající zisk nebo ztráta je alokována na kmenové akcie a související nástroje vlastního kapitálu v takovém rozsahu, aby se každý nástroj podílel na zisku tak, jako by všechen zisk nebo ztráta za dané období byly rozděleny. Celkový zisk nebo ztráta alokovaná na každou třídu nástrojů vlastního kapitálu se určuje jako součet částky dividend a částky souvisejícího prvku.

(c) Celková částka zisku nebo ztráty alokovaná na každou třídu nástroje vlastního kapitálu 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, jejichž emise se předpokládá, zařazují mezi kmenové akcie v oběhu.

Částečně splacené akcie

A15. Pokud byly kmenové akcie emitovány, 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 opcemi nebo právy. 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 odkoupeny.

▼M5

DODATEK B

Dodatky k dalším prohlášením

Změny této přílohy musí být aplikovány na roční období začínající 1. ledna 2005. Pokud podnik aplikuje tento standard dříve, musí zároveň aplikovat tyto změny a dodatky.

B1. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací, platných k prosinci 2003, jsou odkazy na aktuální verzi IAS 33 *Zisk na akcii* opraveny na IAS 33 *Zisk na akcii*.

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 34

Mezitímní účetní výkaznictví

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v únoru 1998 a je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

V dubnu 2000 pozměnil Mezinárodní účetní standard IAS 40 – *Investice do nemovitostí* odstavec 7 Dodatku C tohoto standardu.

ÚVOD

1. Tento standard (IAS 34) se zabývá problematikou mezitímního výkaznictví, která nebyla pokryta předchozími Mezinárodními účetními standardy. IAS 34 je účinný pro účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

2. Mezitímní účetní závěrka je zpráva, která obsahuje buď kompletní, nebo zkrácený soubor účetní závěrky za období kratší než úplný účetní rok podniku.

3. Tento standard nenařizuje, které podniky zveřejňují mezitímní účetní závěrky, jak často nebo za jak dlouho od konce mezitímního období má být taková závěrka zveřejněna. IASC je toho názoru, že tyto skutečnosti rozhodují národní vlády, regulátoři kapitálového trhu, burzy a orgány v oblasti účetnictví. Tento standard se používá v případech, kdy má společnost povinnost nebo se sama rozhodla zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

4. Tento standard:

   a) definuje minimální obsah mezitímních účetních výkazů včetně komentáře k nim; a

   b) určuje principy uznávání a oceňování, které se používají v mezitímních účetních výkazech.

5. Minimální obsah mezitímní účetní závěrky jsou zkrácená rozvaha, zkrácená výsledovka, zkrácený výkaz peněžních toků, zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu a vybrané vysvětlující poznámky.

6. Vzhledem k předpokladu, že kdokoliv, kdo čte mezitímní účetní výkazy podniku, má zároveň přístup k bezprostředně předchozí roční ►M5 komentář ◄, zdánlivě se neopakují nebo neaktualizují v mezitímní účetní závěrce poznámky uvedené již v komentáři k ročním účetním výkazům. Místo toho zahrnují poznámky k mezitímní účetní závěrce primárně vysvětlení událostí a změn, které jsou podstatné pro pochopení vývoje finanční pozice a výkonnosti podniku od data posledních ročních účetních výkazů.

7. Podnik používá ve svých mezitímních účetních závěrkách stejná účetní pravidla jako pro roční účetní závěrku s výjimkou těch účetních pravidel, která se změnila po datu bezprostředně předcházející roční účetní závěrky a která budou zohledněna v příští roční účetní závěrce. Periodicita výkaznictví podniku – roční, pololetní nebo čtvrtletní – nesmí mít vliv na vyčíslení jeho ročních výsledků. K dosažení tohoto cíle je způsob vyčíslení pro potřebu mezitímního výkaznictví založen na vykazování kumulovaných údajů od počátku roku k datu.

8. Dodatek k tomuto standardu poskytuje vodítko pro aplikaci základních principů vykazování a oceňování k datům mezitímních výkazů pro různé typy aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Daňový náklad za mezitímní období vychází z výpočtu průměrné roční efektivní daňové sazby v návaznosti na roční odhad daně.

9. Při rozhodování o tom, jak vykázat, klasifikovat nebo zveřejnit položku pro potřeby mezitímního výkaznictví, je významnost stanovena ve vazbě na data mezitímního období, nikoliv na předpovídané roční údaje.

▼B

OBSAH

	Odstavce
Účel	284
Rozsah působnosti	284
Definice	284
Obsah mezitímní účetní závěrky	284
Minimální součásti mezitímní účetní závěrky	285
Forma a obsah mezitímních účetních výkazů	285
Vybrané vysvětlující poznámky	286
Zveřejnění shody s IAS	287
Období, za která se mezitímní účetní závěrka sestavuje	287
Významnost	288
Zveřejnění v roční účetní závěrce	288
Uznání a oceňování	288
Shoda s ročními účetními pravidly	288
Sezónní, cyklické a příležitostné výnosy	290
Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně	290
Použití pravidel rozpoznávání a oceňování	290
Použití odhadů	290
Přehodnocení dříve vykázaných mezitímních období	290
Datum účinnosti	291

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla uznávání 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 podniku generovat zisky a peněžní toky a pochopit jeho finanční situaci a likviditu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard nenařizuje, který podnik je povinen mezitímní účetní závěrku zveřejňovat a jak často, resp. za jak dlouho po skončení mezitímního období má být taková závěrka zveřejněna. Nicméně vláda, regulátor kapitálového trhu, burza nebo orgány v oblasti účetnictví často požadují, aby svoji mezitímní účetní závěrku zveřejňovaly podniky, jejichž dluhové nebo majetkové cenné papíry jsou veřejně obchodovány. Tento standard se používá v případě, že má podnik povinnost nebo se sám rozhodl zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Výbor pro Mezinárodní účetní standardy vyzývá veřejně obchodované podniky, aby sestavovaly mezitímní účetní závěrky, které budou v souladu s pravidly uznávání, oceňování a zveřejňování stanovenými tímto standardem. Konkrétně jsou veřejně obchodované podniky 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 účetními standardy je posuzována individuálně. Skutečnost, že podnik nesestavoval mezitímní účetní závěrky v průběhu některého hospodářského roku nebo sestavoval mezitímní závěrky, které nebyly ve shodě s tímto standardem, není na překážku shodě roční účetní závěrky podniku s Mezinárodními účetními standardy, pokud tak byla sestavena.

3. Pokud je mezitímní účetní závěrka podniku označena, že je ve shodě s Mezinárodními účetními standardy, pak musí být ve shodě se všemi požadavky tohoto standardu. Odstavec 19 uvádí v tomto ohledu konkrétní požadavky na zveřejnění.

▼B

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Mezitímní období je účetní období, které je kratší než úplný hospodářský rok.

Mezitímní účetní závěrka představuje zprávu, která obsahuje buď úplný soubor účetní závěrky (tak, jak je popsáno v IAS 1 – Prezentace účetní závěrky), nebo zkrácenou účetní závěrku (tak jak je popsáno v tomto standardu), a to za mezitímní období.

OBSAH MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

▼M5

5. IAS 1 stanovuje úplný soubor účetní závěrky, který se skládá z:

a) rozvahy;

b) výsledovky;

c) výkazu změn vlastního kapitálu zobrazujícího:

(i) všechny změny vlastního kapitálu nebo

(ii) změny vlastního kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s držiteli kapitálu jednajícími v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu;

d) výkaz o peněžních tocích; a

e) komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující komentář.

▼B

6. V zájmu včasnosti a úspory nákladů a vyvarování se opakování již vykázaných informací může být po podniku požadováno (nebo se tak může sám rozhodnout) zveřejnění méně informací v mezitímních závěrkách ve srovnání s jeho roční účetní závěrkou. Podle tohoto standardu tvoří minimální obsah mezitímní účetní závěrky zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky. Úkolem mezitímní účetní závěrky je aktualizace posledního úplného souboru roční účetní závěrky. Proto se soustřeďuje na nové činnosti, události a okolnosti a neduplikuje již dříve zveřejněné informace.

7. Žádné ustanovení IAS 34 nemá zakazovat nebo odrazovat podnik od zveřejnění úplného souboru účetní závěrky (podle IAS 1) v rámci své mezitímní účetní závěrky namísto zkrácených účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Rovněž tento standard nezakazuje ani neodrazuje podnik od toho, aby ve zkrácené podobě mezitímní závěrky uvedl více řádkových položek nebo vysvětlujících poznámek, než je minimum stanovené v tomto standardu. Pokyny pro uznání a oceňování uvedené v tomto standardu se použijí i na úplný soubor účetní závěrky za mezitímní období, přičemž taková závěrka zahrnuje všechna zveřejnění požadovaná tímto standardem (zejména vybrané poznámky dle odstavce 16) i ta, která požadují ostatní Mezinárodní účetní standardy.

Minimální součásti mezitímní účetní závěrky

8. Mezitímní účetní závěrka zahrnuje minimálně tyto součásti:

a) zkrácenou rozvahu;

b) zkrácenou výsledovku;

c) zkrácený výkaz zobrazující buď i) veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo ii) změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a rozdělování vlastníkům;

d) zkrácený výkaz peněžních toků; a

e) vybrané vysvětlující poznámky.

Forma a obsah mezitímních účetních výkazů

9. Pokud podnik zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce úplný soubor účetních výkazů, je forma a obsah těchto výkazů v souladu s požadavky IAS 1 pro úplný soubor účetních výkazů.

10. Pokud podnik zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce soubor zkrácených 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.

11. Jak v úplné, tak i ve zkrácené výsledovce za mezitímní období se uvede ukazatel základního i zředěného zisku na akcii.

▼M5

12. Standard IAS 1 poskytuje směrnice ke struktuře účetní závěrky. Implementační příručky standardu IAS 1 popisují způsoby, jakými lze prezentovat rozvahu, výsledovku a výkaz změn vlastního kapitálu.

13. Standard IAS 1 požaduje prezentaci výkazu změn vlastního kapitálu jako samostatné části účetní závěrky organizace; v případě transakcí s držiteli kapitálu, kteří jednají v rámci své pravomoci jako držitelé kapitálu (včetně rozdělování držitelům kapitálu), dovoluje tyto informace zveřejnit buď formou výkazu, nebo alternativně v komentáři. Organizace dodržuje stejný formát při vykázání změn vlastního kapitálu i ve svých mezitímních účetních závěrkách a pokračuje stejným způsobem jako ve své poslední roční účetní závěrce.

▼B

14. V případě, že poslední roční účetní závěrka podniku byla konsolidovaná, pak jsou mezitímní účetní závěrky rovněž sestaveny v konsolidované podobě. Individuální účetní výkazy mateřské společnosti pak nejsou konzistentní či 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 podniku.

Vybrané vysvětlující poznámky

15. Uživatel mezitímní účetní závěrky podniku má jistě rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce tohoto podniku. Proto není nutné uvádět v komentáři k mezitímní účetní závěrce relativně nepodstatné aktualizace informací, které již byly zveřejněny v komentáři poslední roční účetní závěrky. K datu mezitímní závěrky je mnohem užitečnější vysvětlení událostí a transakcí důležitých pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti podniku, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.

16. Jako minimum zahrne podnik do poznámek ke svým mezitímním účetním výkazům následující informace, pokud jsou významné a nejsou zveřejněny jinde v mezitímní účetní závěrce. Standardně se informace vykazují hodnotově způsobem „od počátku roku k datu". Nicméně podnik zveřejní rovněž všechny události a transakce, které jsou významné pro porozumění aktuálnímu mezitímnímu období:

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 sezónních nebo cyklických mezitímních operací;

c) podstatu a částku položek ovlivňujících aktiva, závazky, vlastní kapitál, ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ nebo peněžní toky, které jsou neobvyklé svou podstatou, velikostí nebo výskytem;

d) podstatu a částku změn v odhadech částek zveřejněných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku nebo změny v odhadech částek vykázaných v předchozích účetních obdobích, pokud mají tyto změny významný dopad na aktuální mezitímní období;

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;

g) výnosy a výsledky oborových nebo územních segmentů, podle toho, co je prvotním východiskem pro vykazování podniku podle segmentů (zveřejnění dat segmentu je požadováno v mezitímních závěrkách podniku pouze v případě, že IAS 14 – Vykazování podle segmentů požaduje zveřejnění dat segmentů v roční účetní závěrce);

h) významné události po konci mezitímního období, které účetní závěrka za mezitímní období nezohledňuje;

▼M3

i) *dopad změn ve struktuře podniku, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, akvizice nebo zrušení dceřiných společností a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončování činností; v případě podnikových kombinací jednotka zveřejní informace, jejichž zveřejnění se požaduje na základě odstavců 66-73 IFRS 3* Podnikové kombinace; a

▼B

j) změny v podmíněných závazcích nebo podmíněných aktivech od posledního ročního rozvahového dne.

▼M5

17. Příklady typů zveřejnění informací požadovaných odstavcem 16 jsou uvedeny níže. Jednotlivé standardy a interpretace poskytují návod ke zveřejnění celé řady těchto informací:

(a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;

(b) vykázání ztráty ze snížení hodnoty budov, strojů a zařízení, dlouhodobých nehmotných aktiv nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze snížení hodnoty;

(c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;

(d) akvizice nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;

(e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;

(f) urovnání sporů;

(g) opravy chyb z minulých období;

(h) [zrušen];

(i) jakékoliv prodlení ve splácejí půjček nebo porušení smlouvy o půjčce, která nebyla napravena k rozvahovému dni nebo před ním;

a

(j) transakce se spřízněnými stranami.

▼M3

18. Ostatní Standardy specifikují požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce. V tomto kontextu představuje účetní závěrka kompletní soubor svých jednotlivých částí v podobě, v jaké je obvykle uváděna ve výroční zprávě a někdy i v jiných zprávách. S výjimkou případů požadovaných v odstavci 16(i) se nebudou požadovat zveřejnění požadovaná těmito jinými Standardy v případě, že mezitímní účetní závěrka podniku obsahuje jen zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky místo kompletního souboru účetní závěrky.

▼B

Zveřejnění shody s IAS

19. Pokud je mezitímní účetní závěrka sestavena ve shodě s tímto Mezinárodním účetním standardem, je třeba tuto skutečnost zveřejnit. Mezitímní výkazy nesmí být označeny jako sestavené v souladu s IAS, pokud nejsou ve shodě se všemi požadavky všech Mezinárodních účetních standardů a všech relevantních Interpretací Stálého interpretačního výboru.

Období, za která se mezitímní účetní závěrka sestavuje

20. Mezitímní účetní závěrka obsahuje účetní výkazy (úplné nebo zkrácené) za období následujícím způsobem:

a) rozvahu ke konci běžného mezitímního období a srovnávací rozvahu k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního roku;

b) výsledovku za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu a k tomu srovnávací výsledovku za odpovídající mezitímní období (za období a od počátku roku) bezprostředně předcházejícího účetního roku;

c) výkaz zobrazující změny ve vlastním kapitálu kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnávacím výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku;

d) výkaz peněžních toků kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnávacím výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku.

21. V případě podniků s vysoce sezónní povahou podnikání může být užitečné uvedení údajů za dvanáctiměsíční období končící datem mezitímních výkazů a zároveň uvedení srovnávacích údajů za bezprostředně předchozí dvanáctiměsíční období. Proto se podnikům, jejichž činnost je vysoce sezónní, doporučuje, aby se rozhodly vykazovat takové informace jako doplněk k údajům požadovaným předchozím odstavcem.

22. Dodatek A ilustruje období, za něž je požadováno zveřejnění podnikem, který vykazuje pololetně, a podnikem, který vykazuje čtvrtletně.

Významnost

23. Při rozhodování o tom, jak uznat, ocenit, klasifikovat a zveřejnit položku pro potřeby mezitímního účetního výkaznictví, se v souvislosti s vykazovanými účetními údaji mezitímního období posuzuje jejich významnost. Při stanovení významnosti se zohledňuje skutečnost, že mezitímní oceňování se může ve větší míře spoléhat na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů.

▼M5

24. IAS 1 - *Prezentace účetní závěrky* a IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* definují položku jako významnou, jestliže její opomenutí nebo zkreslení by mohlo ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. IAS 1 vyžaduje samostatné zveřejnění významných položek včetně (například) ukončovaných činností a IAS 8 vyžaduje zveřejnění změn v účetních odhadech, chyb a změn účetních pravidel. Tyto dva standardy však neobsahují žádné vodítko ke kvantifikaci významnosti položek.

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 organizace v průběhu mezitímního období.

▼B

ZVEŘEJNĚNÍ V ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

26. Pokud se odhad částky vykázané v mezitímním období v průběhu posledního mezitímního období účetního roku podstatně změní, ale 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.

▼M5

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. Odstavec 16(d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, resp. 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 organizace zahrnula do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

▼B

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Shoda s ročními účetními pravidly

28. Pro potřeby mezitímních účetních závěrek používá podnik 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 podniku (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jeho ročních výsledků. Pro dosažení tohoto cíle je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu.

29. Požadavek, aby podnik při sestavování mezitímní účetní závěrky použil 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 podniku neměla vliv na oceňování jeho 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 uznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímního období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce.

30. Například:

a) principy uznání a ocenění ztrát z odpisů zásob, restrukturalizací nebo snížení hodnoty aktiv v mezitímním období jsou stejné jako ty, kterými by se podnik řídil, kdyby vyhotovoval pouze roční účetní závěrku. Nicméně v případě, že je taková položka uznána 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

b) náklady, které ke konci mezitímního období nesplňují definici aktiva, se neodkládají v rozvaze, 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 odhad roční sazby daně ze zisku.

31. Podle *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky (Koncepční rámec)* je uznání „proces vedoucí k vyjádření určité položky v rozvaze nebo ve výsledovce, na základě toho, zda vyhovuje definici základního prvku a zda splňuje kritéria pro její vykázání". Definice aktiv, závazků, výnosů a nákladů jsou zásadní pro uznávání jak k ročním, tak i mezitímním datům.

32. V případě aktiv se pro mezitímní výkazy použijí stejné testy budoucích ekonomických přínosů jako na konci podnikového účetního roku. Náklady, které by svojí podstatou nesplnily charakteristiku aktiv na konci účetního roku, nesplňují tuto charakteristiku ani k mezitímním datům. Podobně musí závazky vykázané k mezitímnímu datu představovat ocenitelný závazek existující k tomuto datu, stejně jako by to muselo být k datu ročních výkazů.

33. Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přílivu a odlivu aktiv a závazků. Pokud se tyto přílivy a odlivy uskutečnily, je vykázán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě vykázány nejsou. Koncepční rámec říká, že „náklady jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo snížením aktiv nebo zvýšením závazků ke snížení budoucího ekonomického prospěchu, který lze spolehlivě vyjádřit… *Koncepční rámec* neumožňuje uznání takových položek v rozvaze, které nevyhovují definicím aktiv nebo závazků".

34. Podnik, který vykazuje pouze ročně, je schopen při oceňování aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků vykazovaných ve svých účetních závěrkách zohlednit informace, které získal v průběhu celého účetního roku. Jeho oceňování se v takovém případě uskutečňuje reálně na bázi od počátku roku k datu.

35. Podnik, který vykazuje pololetně, používá při oceňování ve své účetní závěrce za období prvních šesti měsíců informace dostupné k polovině roku nebo krátce poté a pro dvanáctiměsíční období informace dostupné ke konci roku nebo krátce poté. 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. Odstavce 16 d) a 26 však požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

36. Podnik, který vykazuje častěji než pololetně, oceňuje výnosy a náklady na bázi od počátku roku k datu za každé mezitímní období, přičemž používá informace dostupné v okamžiku, kdy je každý soubor těchto účetních výkazů vyhotovován. 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. Odstavce 16 d) a 26 však požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

Sezónní, cyklické a příležitostné výnosy

37. Výnosy, které se v průběhu účetního roku vyskytují sezónně, cyklicky nebo příležitostně, se k mezitímnímu datu časově nerozlišují v případě, že by jejich časové rozlišení nepřipadalo v úvahu ani k datu konce účetního roku podniku.

38. Příkladem jsou přijaté dividendy, příjmy z licencí a státní dotace. Navíc některé podniky trvale získávají více výnosů v některých mezitímních obdobích finančního roku než v ostatních mezitímních obdobích, například sezónní výnosy maloobchodních prodejců.

Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně

39. Náklady, které se v průběhu účetního roku podniku vyskytují nerovnoměrně, se časově rozlišují pro potřeby mezitímního výkaznictví tehdy a jen tehdy, pokud by bylo adekvátní časové rozlišení takového typu nákladu rovněž k datu konce účetního roku.

Použití pravidel rozpoznávání a oceňování

40. Příklady aplikace obecných pravidel oceňování a rozpoznávání, která jsou stanovena odstavci 28–39, uvádí dodatek B.

▼B

Použití odhadů

41. Postupy oceňování, které se dodržují 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 pozice a výkonnosti podniku. 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 účetní závěrky roční.

42. Příklady použití odhadů v mezitímních obdobích uvádí dodatek C.

PŘEHODNOCENÍ DŘÍVE VYKÁZANÝCH MEZITÍMNÍCH OBDOBÍ

▼M5

43. ***Jiná změna účetního pravidla než taková, pro kterou je postup přechodu specifikován novým standardem nebo interpretací, se vyjádří:***

(a) ***přepracováním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnávacích mezitímních období předchozího účetního období, které bude přepracováno v roční účetní závěrce v souladu s IAS 8;***

nebo

(b) ***Je-li neproveditelné stanovit na počátku účetního období, kdy je aplikováno nové účetní pravidlo, kumulativní účinky nového účetního pravidla na všechna předchozí období, organizace upraví účetní závěrky předchozích mezitímních období běžného účetního období a srovnávací mezitímní období předchozího účetního období tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.***

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního období. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přepočtu účetních dat předchozích období, pokud je to proveditelné. Nicméně, pokud je neproveditelné určit částku opravy předchozích účetních let spolehlivě, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně od nejbližšího možného data. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního období retrospektivně od začátku účetního období, nebo je-li to neproveditelné, prospektivně nejpozději od počátku účetního období.

▼B

45. Umožnit zohlednění změn v účetnictví k mezitímním datům v rámci účetního roku by znamenalo uplatňovat rozdílná účetní pravidla 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 Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

▼M3

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 5

Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Klasifikace dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) jako držených za účelem prodeje	6-14
Dlouhodobá aktiva, jejichž užívání bude ukončeno	13-14
Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje	15-29
Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny)	15-19
Uznání ztrát ze snížení hodnoty a zrušení těchto ztrát	20-25
Změny v plánu prodeje	26-29
Vykázání a zveřejnění	30-42

▼M3

Vykazování ukončených činností	31-36
Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem	37
Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držené za účelem prodeje	38-40
Dodatečná zveřejnění	41-42
Přechodná ustanovení	43
Datum účinnosti	44
Zrušení platnosti IAS 35	45

ÚČEL

1. Cílem tohoto IFRS je specifikovat vykazování aktiv držených za účelem prodeje a vykazování a zveřejňování *ukončených činností*. Tento IFRS zejména požaduje:

   (a) aby aktiva splňující kritéria pro to, aby mohla být klasifikována jako držená za účelem prodeje, byla oceňována v nižší z následujících hodnot: účetní hodnota nebo *reálná hodnota* snížená *o prodejní náklady* a odpisy takovýchto končících aktiv;

   a

   (b) aby aktiva, která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikovaná jako držená za účelem prodeje, byla vykázána odděleně v rozvaze a aby se výsledky ukončovaných činností vykazovaly odděleně ve výsledovce.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Požadavky na klasifikaci a vykazování obsažené v tomto IFRS se týkají všech uznaných *dlouhodobých aktiv* (*) a všech *vyřazovaných skupin* dané účetní jednotky. Požadavky na oceňování v tomto IFRS platí pro všechna uznaná dlouhodobá aktiva a vyřazované skupiny (jak je uvedeno v odstavci 4) s výjimkou aktiv uvedených v odstavci 5, která budou nadále oceňována v souladu se zmíněným standardem.

3. Aktiva klasifikovaná jako dlouhodobá v souladu s IAS 1 *Sestavování a předkládání účetní závěrky* (podle novelizace v roce 2003) nebudou překlasifikována na *krátkodobá aktiva*, dokud nebudou splňovat kritéria pro to, aby se klasifikovala jako držená za účelem prodeje v souladu s tímto IFRS. Aktiva takového druhu, které by jednotka normálně považovala za dlouhodobá, a které byly zakoupeny výlučně za účelem dalšího prodeje, se nebudou klasifikovat jako krátkodobá, pokud nebudou splňovat kritéria k tomu, aby mohla být klasifikována coby držená za účelem prodeje v souladu s tímto IFRS.

4. Jednotka se někdy zbavuje skupiny aktiv, případně i některých s nimi přímo spojených závazků společně v jediné transakci. Taková skupina může být skupinou *penězotvorných jednotek*, jedinou penězotvornou jednotkou nebo částí penězotvorné jednotky. (**) Skupina může zahrnovat jakákoli aktiva a jakékoli závazky účetní jednotky, včetně krátkodobých aktiv, krátkodobých závazků a aktiv vyloučených na základě odstavce 5 z požadavků na oceňování podle tohoto IFRS. Je-li dlouhodobé aktivum podléhající požadavkům na oceňování tohoto IFRS součástí vyřazované skupiny, požadavky na ocenění podle tohoto IFRS platí pro skupinu jako celek tak, že se celá skupina ocení v nižší z těchto hodnot: buď v účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Požadavky na oceňování jednotlivých aktiv a závazků ve vyřazované skupině jsou uvedeny v odstavcích 18, 19 a 23.

5. Ustanovení tohoto IFRS (***) týkající se ocenění neplatí pro následující aktiva, která jsou pokryta v uvedených standardech buď jako jednotlivá aktiva nebo jako součást vyřazované skupiny:

   (a) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 - *Daně z příjmu*);

   (b) aktiva, která plynou ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*).

(*) V případě aktiv klasifikovaných na základě jejich likvidnosti, jsou dlouhodobá aktiva taková aktiva, která zahrnují částky, jejichž zpětná získatelnost se předpokládá za déle než 12 měsíců po rozvahovém dni. Odstavec 3 platí pro klasifikaci právě takovýchto aktiv.

(**) Avšak jakmile se očekává, že hotovostní toky z aktiva nebo skupiny aktiv vzniknou hlavně z prodeje, a nikoli z pokračujícího používání, stávají se méně závislé na ostatních aktivech a vyřazená skupina, která byla součástí penězotvorné jednotky se stává zvláštní penězotvornou jednotkou.

(***) Jiná než odstavce 18 a 19, na jejichž základě je požadováno, aby se zmíněná aktiva oceňovala v souladu s ostatními platnými IFRS.

▼M3

(c) finanční aktiva v působnosti IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

(d) dlouhodobá aktiva, která se vykazují podle modelu reálné hodnoty v IAS 40 *Investice do nemovitostí*.

(e) dlouhodobá aktiva, která se oceňují v reálné hodnotě snížené o odhadnuté prodejní náklady podle IAS 41 *Zemědělství*.

(f) smluvní práva na základě pojistných smluv tak, jak jsou definována v IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

KLASIFIKACE DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) JAKO „DRŽENÝCH ZA ÚČELEM PRODEJE"

6. **Jednotka bude klasifikovat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené za účelem prodeje tehdy, jestliže se jeho účetní hodnota získá zpět hlavně prodejem, a nikoli pokračujícím užíváním.**

7. Aby tomu tak bylo, aktivum (nebo vyřazovaná skupina) musí být k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu a splňovat pouze podmínky, které jsou běžné a obvyklé pro prodej takovýchto aktiv (nebo vyřazovaných skupin), a jeho prodej musí být *vysoce pravděpodobný*.

8. Aby byl prodej vysoce pravděpodobný, management firmy na příslušné úrovni se musí zavázat k plánovanému prodeji aktiva (nebo vyřazené skupiny) a musí zahájit aktivní kroky pro vyhledání kupce a realizaci tohoto plánu. Dále musí být aktivum (nebo vyřazovaná skupina) aktivně nabízeno na trhu za cenu, která je srovnatelná s jeho současnou reálnou hodnotou. Navíc by mělo platit, že prodej splní takové podmínky, aby byl uznán jako prodej ukončený do jednoho roku od data klasifikace, s výjimkou případů povolených na základě odstavce 9, a kroky nezbytné k realizaci plánu by měly naznačovat, že není pravděpodobné, že by se v plánu prováděly významné změny nebo že by se měl plán zrušit.

9. Různé události nebo okolnosti mohou prodloužit dobu realizace prodeje na déle než jeden rok. Prodloužení doby nezbytné k realizaci prodeje nebrání v tom, aby bylo aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, jestliže bylo zpoždění způsobeno událostmi nebo okolnostmi neovlivnitelnými účetní jednotkou, a existují dostatečné důkazy o tom, že je účetní jednotka nadále odhodlána prodej aktiva (nebo vyřazené skupiny) realizovat. O tento případ se bude jednat, jestliže budou splněna kritéria v příloze B.

10. Prodejní transakce zahrnují směny dlouhodobých aktiv za jiná dlouhodobá aktiva, přičemž má směna komerční základ v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

11. Když jednotka získá dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) výlučně za účelem následného prodeje, toto dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikuje jako držené za účelem prodeje k datu akvizice pouze tehdy, když bude splněn požadavek jednoho roku v odstavci 8 (s výjimkou případů podle odstavce 9) a je vysoce pravděpodobné, že veškerá ostatní kritéria v odstavcích 7 a 8, která nejsou splněna k příslušnému datu, budou splněna v krátké době po akvizici (obvykle do tří měsíců).

12. Pokud budou splněna kritéria v odstavcích 7 a 8 po rozvahovém dni, nebude účetní jednotka klasifikovat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako drženou za účelem prodeje v těchto sestavovaných účetních závěrkách. Pokud však budou tato kritéria splněna po rozvahovém dni, ale před schválením vydání účetních závěrek, zveřejní účetní jednotka informace uvedené v odstavci 41(a), (b) a (d) v poznámkách.

Dlouhodobá aktiva, jejichž užívání bude ukončeno

13. Jednotka neklasifikuje jako držené za účelem prodeje takové dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), jehož užívání má být ukončeno. Je to z toho důvodu, že jeho účetní hodnota bude získána zpět hlavně pokračujícím používáním. Pokud však skupina, která má být vyřazena, splňuje kritéria v odstavci 32(a)-(c), jednotka bude vykazovat výsledky a peněžní toky vyřazované skupiny jako ukončené činnosti v souladu s odstavci 33 a 34 k datu, kdy skončí užívání. Dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), jejichž užívání má být ukončeno, zahrnují dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která se mají používat až do konce své „ekonomické použitelnosti" a dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), které se mají zrušit vyřazením, a nikoli prodejem.

14. Jednotka nebude zachycovat dlouhodobé aktivum, jehož používání bylo dočasně přerušeno, jako by jeho užívání skončilo.

▼M3

OCENĚNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV (NEBO VYŘAZOVANÝCH SKUPIN) KLASIFIKOVANÝCH JAKO „DRŽENÁ ZA ÚČELEM PRODEJE"

Ocenění dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny)

15. **Jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené za účelem prodeje v nižší s těchto dvou hodnot: účetní hodnota, nebo reálná hodnota minus prodejní náklady.**

16. Pokud splňuje nově získané aktivum (nebo vyřazovaná skupina) kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11), v důsledku použití odstavce 15 bude aktivum (nebo vyřazená skupina) oceněno při počátečním uznání v nižší z těchto dvou hodnot: účetní hodnota, pokud tak nebylo klasifikováno (například pořizovací náklad) a reálná hodnota snížená o prodejní náklady. Jestliže se tedy získá aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) v rámci podnikové kombinace, bude oceněno v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady.

17. Jestliže se očekává, že k prodeji dojde za déle než jeden rok, jednotka ocení prodejní náklady v jejich současné hodnotě. Veškerá zvýšení současné hodnoty prodejních nákladů, která vyplývají z plynutí času, se vykáží v hospodářském výsledku jako finanční náklady.

18. Bezprostředně před prvotní klasifikací aktiva (nebo vyřazované skupiny) jako drženého za účelem prodeje budou účetní hodnoty aktiv (nebo veškerých aktiv a závazků ve skupině) stanoveny v souladu s platnými IFRS.

19. Při následném oceňování vyřazené skupiny budou účetní hodnoty veškerých aktiv a závazků, jenž nejsou v působnosti požadavků na oceňování tohoto IFRS, avšak jsou zahrnuty ve vyřazované skupině klasifikované jako držené za účelem prodeje, přeceněny v souladu s platnými IFRS, a to dříve než se znovu stanoví reálná hodnota snížená o prodejní náklady vyřazované skupiny.

Uznání ztrát ze snížení hodnoty a zrušení těchto ztrát

20. Jednotka vykáže ztrátu ze snížení hodnoty za každé prvotní nebo následné snížení hodnoty aktiva (nebo vyřazované skupiny) na reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady v takovém rozsahu, v jakém nebyla uznána v podle odstavce 19.

21. Jednotka uzná zisk za každé následné zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady aktiva, ale nesmí to být víc než kumulativní ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznaná buď podle tohoto IFRS nebo dříve v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv.*

22. Jednotka zaúčtuje zisk u veškerých následných zvýšení reálné hodnoty snížené o prodejní náklady vyřazované skupiny:

(a) v takovém rozsahu, v jakém nebyl vykázán v souladu s odstavcem 19;

ale

(b) do výše ztráty z kumulativního snížení hodnoty, která byla vykázána buď v souladu s tímto IFRS nebo dříve v souladu s IAS 36, u dlouhodobých aktiv, která jsou v působnosti požadavků oceňování tohoto IFRS.

23. Ztráta ze snížení hodnoty (nebo jakýkoli následný zisk) uznaný pro vyřazovanou skupinu sníží (nebo zvýší) účetní hodnotu dlouhodobých aktiv ve skupině, která podléhají požadavkům na oceňování podle tohoto IFRS, a to v pořadí přiřazení uvedeném v odstavcích 104(a) a (b) a 122 IAS 36 (podle novelizace v roce 2004).

24. Zisk nebo ztráta, které nebyly dříve uznané k datu prodeje dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) budou uznány k datu vyřazení. Požadavky vztahující se k vyřazení jsou uvedeny v:

(a) odstavcích 67-72 IAS 16 (podle novelizace v roce 2003) pro pozemky, budovy a zařízení,

a

(b) odstavcích 112-117 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) pro nehmotná aktiva.

25. Účetní jednotka neodepisuje (resp. neamortizuje) dlouhodobé aktivum pokud je klasifikováno jako držené za účelem prodeje nebo když je součástí vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje. Úrok a jiné náklady přiřaditelné k závazkům vyřazené skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje se však budou nadále vykazovat.

▼M3

Změny v plánu prodeje

26. Jestliže účetní jednotka klasifikovala aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené pro účely prodeje, ale kritéria v odstavcích 7 – 9 již nejsou splněna, jednotka přestane klasifikovat aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) jako držené pro účely prodeje.

27. Jednotka ocení dlouhodobé aktivum, které již není klasifikováno jako držené pro účely prodeje (nebo přestává být zahrnuto do vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje) v nižší z následujících hodnot:

(a) účetní hodnota aktiva před tím, než bylo toto aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, upravená o veškeré odpisy, amortizaci nebo přecenění, které by byly vykázány, pokud by aktivum (nebo vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje,

a

(b) jeho *zpětně získatelná částka* k datu následného rozhodnutí neprodávat jej. (*)

28. Účetní jednotka zahrne veškeré požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené za účelem prodeje ve výnosech (**) z pokračujících činností v období, kdy kritéria v odstavcích 7 – 9 již nejsou splněna. Jednotka vykáže tuto úpravu ve stejné části výsledovky, jaká se používá pro vykázání zisku nebo případné ztráty, pokud vznikly a byly vykázány v souladu s odstavcem 37.

29. Pokud účetní jednotka odstraní jednotlivé aktivum nebo závazek z vyřazované skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje, zbývající aktiva a závazky vyřazované skupiny pro prodej budou nadále oceňovány jako skupina pouze tehdy, pokud skupina bude splňovat kritéria v odstavcích 7-9. Jinak budou zbývající dlouhodobá aktiva skupiny, která jednotlivě splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, oceňována individuálně v nižší z těchto hodnot: buď ve své účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady k příslušnému datu. Veškerá dlouhodobá aktiva, která nesplňují tato kritéria, již nebudou klasifikována jako držená za účelem prodeje v souladu s odstavcem 26.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

30. **Jednotka vykáže a zveřejní informace, které umožní uživatelům účetních závěrek posoudit finanční dopady ukončovaných činností a vyřazení dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin).**

Vykazování ukončených činností

31. *Složka* účetní jednotky se skládá z činností a hotovostních toků, které lze jasně odlišit od zbytku účetní jednotky z hlediska činnosti podniku i jeho účetního výkaznictví. Jinými slovy, složka účetní jednotky byla penězotvornou jednotkou nebo skupinou penězotvorných jednotek, dokud byla držena pro užívání.

32. Ukončená činnost je složka účetní jednotky, která již byla vyřazena nebo je klasifikována jako držená za účelem prodeje,

a

(a) představuje samostatný a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a

(b) je součástí individuálního koordinovaného plánu zrušení odděleného významného druhu oborových či územních částí činnosti podniku;

nebo

(c) je dceřinou společností, která byla pořízena výlučně za účelem dalšího prodeje.

33. Jednotka zveřejní:

(a) Přímo ve výsledovce jednu částku představovanou úhrnem:

(i) hospodářského výsledku ukončených činností po zdanění;

a

(*) Je-li krátkodobé aktivum součástí penězotvorné jednotky, jeho zpětně získatelnou částkou je účetní hodnota, která by byla uznána po alokaci veškerých ztrát ze snížení hodnoty vznikajících v této penězotvorné jednotce v souladu s IAS 36.

(**) Pokud však není aktivum pozemkem, budovou a zařízením nebo nehmotným aktivem, jenž byly přeceněny v souladu s IAS 16 nebo IAS 38 před jejich klasifikací jako držených za účelem prodeje, neboť v tomto případě se bude k úpravě přistupovat jako ke zvýšení nebo snížení z přecenění.

▼M3

(ii) zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných z přecenění na reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady nebo z vyřazení aktiv či vyřazení skupiny (skupin), jež tvoří ukončenou operaci.

(b) Analýzu celkové částky zmíněné výše v bodu (a) v těchto položkách:

(i) výnosy, náklady a hospodářský výsledek z ukončených činností před zdaněním;

(ii) související náklad na daň z příjmu podle požadavků odstavce 81 (h) IAS 12;

(iii) zisk nebo ztráta uznaná z přecenění na reálnou hodnotou po sníženou o prodejní náklady nebo z vyřazení aktiv či vyřazení skupiny (skupin), jež tvoří ukončenou operaci;

a

(iv) související náklad na daň z příjmu podle požadavků odstavce 81 (h) IAS 12.

Analýza se může vykázat v poznámkách nebo přímo ve výsledovce. Pokud je vykázána ve výsledovce, bude uvedena v oddíle označeném jako vztahujícím se k ukončeným činnostem, tj. odděleně od pokračujících činností. Analýza není požadována pro vyřazované skupiny, jimiž jsou nově získané dceřiné společnosti splňující již při nabytí kritéria pro klasifikaci jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11).

(c) čisté peněžní toky přiřaditelné k provozním, investičním a finančním aktivitám ukončovaných činností. Tato zveřejňování mohou být provedena v poznámkách nebo přímo ve výsledovce. Zveřejnění se nepožadují pro vyřazované skupiny, jimiž jsou nově získané dceřiné společnosti splňující již při nabytí kritéria pro klasifikaci jako držené za účelem prodeje (viz odstavec 11).

34. Účetní jednotka uvede zveřejnění v odstavci 33 pro minulá období vykazovaná v účetních závěrkách tak, aby zveřejnění byla srovnatelná pro všechny činnosti, jež byly ukončeny k rozvahovému dni posledního vykazovaného období.

35. Úpravy provedené v běžném období u částek dříve vykázaných pro ukončené činnosti, které přímo souvisejí s vyřazováním ukončené činnosti v předchozím období, budou klasifikovány odděleně v ukončovaných činnostech. Podstata a výše takovýchto úprav bude zveřejněna. Příklady okolností, za nichž mohou vzniknout tyto úpravy, zahrnují následující:

(a) rozhodnutí o nejistotách vyplývajících z podmínek transakce vyřazení jako například rozhodnutí o úpravách kupní ceny a otázkách odškodnění kupujícího.

(b) rozhodnutí o nejistotách, jež vyplývají z činností složky před jejím vyřazením a přímo s nimi souvisejí, jako například závazky ze záruk na výrobky a záruk ve vztahu k životnímu prostředí, které u prodávajícího trvají.

(c) vypořádání závazků z plánu zaměstnaneckých požitků za předpokladu, že vypořádání přímo souvisí s transakcí vyřazení.

36. Jestliže jednotka přestane klasifikovat složku jednotky jako drženou za účelem prodeje, výsledky činnosti této složky dříve vykázané v ukončených činnostech na základě odstavců 33-35 budou překlasifikovány a zahrnuty do výnosů z pokračujících činností za všechna vykazovaná období. Částky za minulá období budou popsány tak, jako by byly opakovaně vykázány.

Zisky nebo ztráty vztahující se k pokračujícím činnostem

37. Veškeré zisky nebo ztráty z přecenění dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) které je klasifikováno jako držené za účelem prodeje a které nebude vyhovovat definici ukončených činností, budou zahrnuty do hospodářského výsledku z pokračujících činností.

Vykázání dlouhodobých aktiv nebo vyřazovaných skupin klasifikovaných jako „držené za účelem prodeje"

38. Účetní jednotka vykáže dlouhodobé aktivum klasifikované jako držené za účelem prodeje a aktiva vyřazované skupiny klasifikovaná jako držená za účelem prodeje odděleně od ostatních aktiv rozvahy. Závazky vyřazené skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje budou vykázány odděleně od ostatních závazků v rozvaze. Tato aktiva a tyto závazky se nebudou kompenzovat a vykazovat jako jediná částka. Hlavní třídy aktiv a pasiv klasifikovaných jako držená za účelem prodeje budou odděleně vykázány buď přímo v rozvaze nebo zveřejněny v poznámkách, s výjimkou uvedenou v odstavci 39. Účetní jednotka vykáže odděleně

▼M3

veškeré kumulativní zisky a ztráty vykázané přímo proti vlastnímu kapitálu vztahující se k dlouhodobému aktivu (nebo vyřazené skupině) klasifikovanému jako držené za účelem prodeje.

39. Jestliže je vyřazovanou skupinou nově získaná dceřiná společnost splňující kritéria pro klasifikaci ve skupině držené za účelem prodeje již při akvizici (viz odstavec 11), pak se zveřejnění hlavních tříd aktiv a závazků nevyžaduje.

40. Účetní jednotka nebude reklasifikovat ani znovu vykazovat částky vykázané pro dlouhodobá aktiva nebo pro aktiva a závazky vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držené za účelem prodeje v rozvahách za předchozí období, aby odrážela klasifikaci v rozvaze za poslední vykazované období.

Dodatečná zveřejnění

41. Účetní jednotka zveřejní následující informace v poznámkách v období, v němž bylo dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) buď klasifikováno jako držené za účelem prodeje nebo prodáno:

(a) popis dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny);

(b) popis vlastností a okolností prodeje nebo vlastností a okolností vedoucích k předpokládanému vyřazení a očekávaný způsob a načasování tohoto vyřazení;

(c) zisk nebo ztráta uznané v souladu s odstavci 20-22 a také, pokud to nebude vykázáno ve výsledovce již odděleně, řádky výsledovky, které obsahují příslušný zisk nebo ztrátu;

(d) bude-li to možné, segment, v němž se dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) vykazuje v souladu s IAS 14 *Vykazování podle segmentů*.

42. Pokud bude platit buď odstavec 26 nebo odstavec 29 v době, kdy se účetní jednotka rozhodne změnit plán prodat dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), zveřejní popis skutečností a okolností vedoucích k tomuto rozhodnutí a dopad tohoto rozhodnutí na výsledky činností za období a veškerá předchozí vykázaná období.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

43. Tento IFRS se uplatní prospektivně na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria klasifikace ve třídě držená za účelem prodeje a na činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončované po datu účinnosti IFRS. Jednotka může uplatnit požadavky IFRS na veškerá dlouhodobá aktiva (nebo vyřazené skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, a činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončené po jakémkoli datu před datem platnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a jiné informace potřebné pro aplikaci IFRS se obdržely v době, kdy byla tato kritéria původně splněna.

DATUM ÚČINNOSTI

44. Tento IFRS použijí účetní jednotky pro roční účetní období začínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější aplikace je vítána. Pokud aplikuje účetní jednotka IFRS na období před 1. lednem 2005, pak tuto skutečnost zveřejní.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI IAS 35

45. Tento IFRS nahrazuje IAS 35 *Ukončované činnosti*.

▼M3

DODATEK A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

penězotvorná jednotka	Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv generující peněžní přítoky, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z ostatních aktiv nebo skupin aktiv.
složka jednotky	Činnosti a hotovostní toky, které je možno jasně odlišit od zbytku účetní jednotky jak z hlediska provozního, tak pro potřeby účetního výkaznictví.
prodejní náklady	Přírůstkové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva (nebo **vyřazované skupině**), s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň z příjmu.
krátkodobé aktivum	Aktivum, které vyhovuje jednomu z následujících kritérií: (a) očekává se, že se bude realizovat, prodávat nebo spotřebovávat v normálním provozním cyklu jednotky; (b) je drženo primárně k obchodování; (c) očekává se, že se bude realizovat do dvanácti měsíců po rozvahovém dni; nebo (d) jedná se o aktivum peněžní nebo peněžní ekvivalent, pokud není omezena možnost jeho směny nebo použití k vyrovnání závazku alespoň po dobu dvanácti měsíců po rozvahovém dni.
ukončená činnost	**Složka jednotky**, která již byla vyřazena nebo je klasifikována jako držená za účelem prodeje, a (a) představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a (b) je součástí individuálního koordinovaného plánu zrušení odděleného významného druhu oborových či územních částí činnosti podniku; nebo (c) je dceřinou společností, která byla získána výlučně za účelem dalšího prodeje.
vyřazovaná skupina	Skupina aktiv, která mají být vyřazena prodejem nebo jinak, společně jako skupina v jediné transakci, a závazky přímo spojené s těmito aktivy, které se budou převádět v této transakci. Skupina zahrnuje goodwill získaný v podnikové kombinaci, jestliže je skupina **penězotvornou jednotkou**, k níž byl goodwill přiřazen v souladu s požadavky odstavců 80 – 87 IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (podle novelizace v roce 2004), nebo jestliže se jedná o činnost uvnitř takovéto penězotvorné jednotky.
reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
závazný příslib nákupu	Dohoda s nespřízněnou stranou, zavazující obě strany, a obvykle právně vymahatelná, která (a) specifikuje veškeré významné podmínky včetně ceny a časového plánu transakcí a (b) zahrnuje ochranu proti neplnění, která je svým rozsahem dostatečně zaručuje, aby bylo plnění **vysoce pravděpodobné**.
vysoce pravděpodobné	Výrazně pravděpodobnější než jen **pravděpodobné**.
dlouhodobá aktiva	Aktivum, které nevyhovuje definici **krátkodobého aktiva**.
pravděpodobné	Něco, co se spíše stane, než nestane.
zpětně získatelná částka	Vyšší z těchto částek: **reálná hodnota** aktiva snížená o **prodejní náklady** a **hodnota z užívání** aktiva.

▼M3

hodnota z užívání	Současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho prodeje na konci doby jeho použitelnosti.

▼M3

DODATEK B

Doplněk k aplikaci

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

PRODLOUŽENÍ OBDOBÍ POŽADOVANÉHO PRO REALIZACI PRODEJE

B1 Jak je uvedeno v odstavci 9, prodloužení období požadovaného na realizaci prodeje nebrání v tom, aby bylo aktivum (nebo vyřazovaná skupina) klasifikováno jako držené za účelem prodeje, jestliže bylo zpoždění způsobeno událostmi nebo okolnostmi mimo kontrolu účetní jednotky, a existují dostatečné důkazy o tom, že účetní jednotka je nadále odhodlána prodej aktiva (nebo vyřazené skupiny) realizovat. Výjimka z jednoletého požadavku v odstavci 8 bude proto platit v následujících situacích, v nichž nastanou tyto události nebo okolnosti:

(a) v den, kdy se účetní jednotka zaváže k plánu prodat dlouhodobá aktiva (nebo vyřazovanou skupinu), má přiměřené očekávání, že ostatní (nikoli kupující) budou klást podmínky na převod aktiva (nebo vyřazované skupiny), což prodlouží období požadované k realizaci prodeje, a:

(i) kroky nezbytné jako reakce na tyto podmínky lze podniknout až poté, co se obdrží *závazný příslib nákupu*,

a

(ii) závazný příslib nákupu je vysoce pravděpodobný do jednoho roku.

(b) účetní jednotka obdrží závazný příslib nákupu a v důsledku této skutečnosti bude kupující nebo jiní klást nečekaně podmínky na převod dlouhodobého aktiva (nebo vyřazované skupiny) předem klasifikovaného jako drženého za účelem prodeje, což prodlouží období požadované pro realizaci prodeje, a:

(i) nezbytné kroky reagující na podmínky se včas podnikly,

a

(ii) očekává se příznivé vyřešení zpožďujících faktorů.

(c) během prvotního jednoletého období se objevily okolnosti, které se dříve považovaly za nepravděpodobné, a v důsledku těchto okolností se dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina), dříve klasifikované jako držené za účelem prodeje, neprodá do konce období, a:

(i) během prvotního jednoletého období účetní jednotka podnikla nezbytné kroky pro řešení změny v okolnostech,

(ii) dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovaná skupina) se aktivně nabízí na trhu za cenu, která je přiměřená ve vztahu ke změněným okolnostem,

a

(iii) kritéria v odstavcích 7 a 8 jsou splněna.

▼M3

DODATEK C

Dodatky k jiným IFRS

Změny uvedené v tomto dodatku se budou aplikovat na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud bude jednotka aplikovat tento IFRS na dřívější období, pak se tyto změny aplikují již na toto dřívější období.

C1 IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (podle novelizace v roce 2003) se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 68 se pozměňuje následovně:

68. ***Přímo v rozvaze budou jako minimum na zvláštní řádce položky, které uvádějí následující částky v rozsahu, v jakém nejsou prezentovány v souladu s odstavcem 68A:***

(a) **…**

Odstavec 68A se vkládá následovně:

68A. ***Vlastní rozvaha bude také zahrnovat na zvláštním řádku položky, které uvádějí následující částky:***

(a) ***celková aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje a aktiva zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;***

a

(b) ***závazky zahrnuté ve vyřazených skupinách klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5.***

Odstavec 81 se pozměňuje následovně:

81. ***Přímo ve výsledovce budou jako minimum na zvláštním řádku položky, které uvádějí následující částky za období:***

…

(d) ***daňový náklad;***

(e) ***celková částka obsahující souhrn (i) zisku nebo ztráty z ukončených činností po zdanění a (ii) zisk nebo ztráta po zdanění vykázané z přecenění na reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady nebo z prodeje aktiv či vyřazované skupiny (skupin) představujících ukončené činnosti;***

a

(f) ***hospodářský výsledek.***

Odstavec 87(e) se pozměňuje následovně:

(e) ukončené činnosti;

C2 V IAS 10 *Události po rozvahovém dni*, odstavec 22(b) a (c) se pozměňuje následovně:

(b) oznámení plánu ukončit činnost;

(c) významné nákupy aktiv, klasifikace aktiv coby držených za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, ostatní prodeje aktiv nebo vyvlastnění významných aktiv vládou;

C3 IAS 14 *Vykazování podle segmentů* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 52 se pozměňuje následovně:

52. ***Účetní jednotka zveřejní výsledek segmentu pro každý povinně vykazovaný segment tak, že uvede výsledek z pokračujících činností odděleně od výsledku z ukončených činností.***

Odstavec 52A se vkládá následovně:

52A. ***Účetní jednotka přepracuje výsledky segmentu v předchozích obdobích vykázaných v účetních závěrkách tak, aby informace požadované na základě odstavce 52, vztahující se k ukončeným činnostem, byly srovnatelné ke všem činnostem, které byly klasifikovány jako přerušené k rozvahovému dni posledního vykazovaného období.***

Odstavec 67 se pozměňuje následovně:

67. ***Účetní jednotka zveřejní odsouhlasení informací zveřejněných za povinně vykazované segmenty a informací agregovaných v konsolidovaných nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách. Při zveřejňování odsouhlasení účetní jednotka odsouhlasí výnosy segmentu vůči výnosům účetní jednotky od externích zákazníků (včetně zveřejnění částky výnosů účetní jednotky od externích zákazníků, které nejsou zahrnuty do žádného segmentu); výsledek***

▼M3

segmentu z pokračujících činností se odsouhlasí oproti srovnatelné veličině provozního hospodářského výsledku účetní jednotky z pokračujících činností a oproti hospodářskému výsledku účetní jednotky z pokračujících činností; výsledek segmentu z ukončovaných činností se odsouhlasí oproti hospodářskému výsledku účetní jednotky z ukončených činností; aktiva segmentu budou…

C4 IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, podle novelizace v roce 2003, se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. Tento standard se nepoužívá pro:

(a) pozemky, budovy a zařízení klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaných činností*;

(b) biologická aktiva…;

nebo

(c) těžební práva…

Tento standard však platí pro pozemky, budovy a zařízení použité pro vývoj nebo udržení aktiv popsaných v (b) a (c).

Odstavec 55 se pozměňuje následovně:

55. … Odepisování aktiva končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazené skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) na základě IFRS 5 a datum, kdy je aktivum vyřazeno. Proto odepisování nekončí, když se aktivum stane nepotřebným nebo je staženo z aktivního používání, pokud toto aktivum již není úplně odepsáno. Avšak, …

Odstavec 73(e)(ii) se pozměňuje následovně:

(ii) ***aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;***

Odstavec 79(c) se pozměňuje následovně:

(c) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení stažených z aktivního používání a neklasifikovaných jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5;

C5 V IAS 17 *Leasingy*, podle novelizace v roce 2003, se připojuje odstavec 41A následovně:

41A. Aktivum v rámci finančního leasingu, které je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto ve vyřazované skupině klasifikované jako držené za účelem prodeje) podle IFRS 5 bude zaúčtováno v souladu s tímto IFRS.

C6 IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* se pozměňuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 12 se pozměňuje následovně:

12. ***Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje veškeré dceřiné společnosti mateřské společnosti(*).***

K odstavci 12 se připojuje poznámka pod čarou následovně:

(*) Jestliže při akvizici dceřiná společnost splní kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, bude vykázána v souladu s tímto standardem.

Odstavce 16 – 18 se vypouštějí.

Odstavec 37 se pozměňuje následovně:

37. ***Jestliže se předkládá individuální účetní závěrka, pak investice do dceřiných společností, společně kontrolovaných jednotek a přidružených podniků, které nejsou klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 budou vykázány buď:***

(a) ***v pořizovacích nákladech, nebo***

(b) ***v souladu s IAS 39.***

Stejné vykazování se použije pro každou kategorii investic. Investice v dceřiných společnostech, společně kontrolovaných jednotkách a přidružených podnicích, které jsou klasifikované jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 budou vykázány podle tohoto IFRS.

▼**M3**

Odstavec 39 se pozměňuje následovně:

39. ***Investice ve společně kontrolovaných jednotkách a přidružených podnicích, které se vykazují podle IAS 39 v konsolidovaných účetních závěrkách budou vykázány stejným způsobem v individuálních účetních závěrkách investora.***

Odstavec 40(a) a (b) se vypouští.

C7 IAS 28 *Investice do přidružených podniků* se pozměňuje následovně:

Odstavec 13 se pozměňuje následovně:

13. ***Investice do přidruženého podniku se vykáže použitím ekvivalenční metody s výjimkou případu, kdy:***

    (a) ***investice je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;***

    (b) ***…***

Odstavec 14 se pozměňuje následovně:

14. ***Investice popsané v odstavci 13(a) se vykáží podle IFRS 5.***

Odstavec 15 se mění tak, že po vypuštění odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinace*, provedeném IFRS 3 *Podnikové kombinace*, bude znít následovně:

15. Jestliže investice do přidruženého podniku dříve klasifikovaná jako držená za účelem prodeje již nesplňuje kritéria této klasifikace, bude zaúčtovaná použitím ekvivalenční metody od data její klasifikace coby držené za účelem prodeje. Účetní závěrky za období od data, kdy byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, se odpovídajícím způsobem upraví.

Odstavec 16 se vypouští.

Odstavec 38 se pozměňuje následovně:

38. ***…zveřejněny. Investorův podíl na všech ukončovaných činnostech takovýchto přidružených společností je také zveřejněn zvlášť.***

C8 IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* se pozměňují následovně:

Odstavec 2(a) se pozměňuje následovně:

(a) ***podíl je klasifikován jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti;***

Odstavec 42 se pozměňuje následovně:

42. ***Podíly ve společně kontrolovaných jednotkách, které jsou klasifikované jako držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 budou vykázány podle tohoto IFRS.***

Odstavec 43 je pozměněn tak, že po vypuštění odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinace*, provedeném IFRS 3, bude znít následovně:

43. Jestliže podíl ve spoluovládaném podniku dříve klasifikovaném jako držený za účelem prodeje již nesplňuje kritéria této klasifikace, bude vykázán použitím poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metody od data jeho klasifikace coby drženého za účelem prodeje. Účetní závěrky za období od data zařazení do skupiny držených za účelem prodeje se odpovídajícím způsobem upraví.

Odstavec 44 se vypouští.

C9 IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydáno v 1998) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 1 se pozměňuje následovně:

1. ***Tento standard se použije při vykazování snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

    (a) ***…***

    (f) ***… (viz IAS 40Investice do nemovitostí);***

    (g) ***… (viz IAS 41Zemědělství);***

    a

    (h) ***dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.***

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. Tento standard neplatí pro zásoby, aktiva vznikající ze stavebních smluv, odložené daňové pohledávky, aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo

▼M3

zahrnutá ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), protože existující standardy platné pro tato aktiva již obsahují konkrétní požadavky pro uznávání a oceňování těchto aktiv.

V odstavci 5 se definice penězotvorné jednotky pozměňuje následovně:

Penězotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky, jenž jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Poznámka pod čarou se připojuje k poslední větě odstavce 9(f) následovně:

(*) Jakmile aktivum splňuje kritéria klasifikace ve třídě držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuté ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), je vyňato z působnosti IAS 36 a vykázáno podle IFRS 5.

C10 IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydáno v 2004) se mění tak, jak je uvedeno níže.

Veškeré odkazy k pojmu „čistá prodejní cena" se nahrazují „reálná hodnota snížená o prodejní náklady".

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. ***Tento standard se použije při vykazování snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

   (a) **…**

   (i) ***dlouhodobých aktiv (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.***

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. Tento standard neplatí pro zásoby, aktiva vznikající ze stavebních smluv, odložené daňové pohledávky, aktiva vznikající ze zaměstnaneckých požitků nebo aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), protože existující standardy platné pro tato aktiva již obsahují požadavky pro uznávání a oceňování těchto aktiv.

V odstavci 6 se definice penězotvorné jednotky pozměňuje následovně:

Penězotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky, jenž jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Poznámka pod čarou se připojuje k poslední větě odstavce 12(f) následovně:

(*) Jakmile aktivum splňuje kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuté ve vyřazované skupině, která je klasifikovaná jako držená za účelem prodeje), je vyňato z působnosti tohoto standardu a vykázáno podle IFRS 5.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se pozměňuje odstavec 9 následovně:

9. Tento standard se vztahuje k rezervám na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). Pokud restrukturalizace vyhovuje definici ukončené činnosti, mohou se požadovat dodatečná zveřejnění na základě IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*.

C12 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (vydáno v 1998) (*) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

2. …Tento standard například neplatí pro:

   (a) …

   (e) …;

   (f) … a oceňování);

   a

   (g) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*; a

Odstavec 79 se mění následovně:

79. ***… Odepisování aktiva končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená***

(*) Jak je modifikováno v IAS 16 z roku 2003.

▼M3

za účelem prodeje) na základě IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti a datum, kdy je aktivum vyřazeno.

Odstavec 106 se pozměňuje následovně:

106. Odepisování nekončí, když se nehmotné aktivum nepoužívá, pokud nebylo aktivum již plně odepsáno nebo je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, jež je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5.

Odstavec 107(e)(ii) se mění následovně:

(ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;

C13 IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) se pozměňuje tak, jak je uvedeno níže.

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

3. … Tento standard například neplatí pro:

(a) …

(h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá ve vyřazovaných skupinách klasifikovaných jako držené za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*; a

Odstavec 97 se pozměňuje následovně:

97. ***… Odepisování končí k dřívějšímu z následujících dat: datum, kdy je aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) na základě IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti nebo datum, kdy je aktivum vyřazeno…***

Odstavec 117 se mění následovně:

117. Odepisování nehmotného aktiva s určenou dobou použitelnosti nekončí, když se nehmotné aktivum již nepoužívá, pokud nebylo aktivum již plně odepsáno nebo pokud je klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do vyřazované skupiny, jež je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5.

Odstavec 118(e)(ii) se pozměňuje následovně:

(ii) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;

C14 IAS 40 *Investice do nemovitostí* podle novelizace v roce 2003 se pozměňuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 9(a) se pozměňuje následovně:

(a) nemovitost určená k prodeji v rámci běžné obchodní činnosti…

Odstavec 56 se pozměňuje následovně:

56. ***Jednotka, která si zvolí model pořizovacích nákladů, ocení po prvotním vykázání veškeré své investice do nemovitostí v souladu s požadavky pro tento model uvedené v IAS 16. Neplatí to pro investice, které splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo jsou zahrnuté do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti. Investice do nemovitostí, které splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako držené za účelem prodeje (nebo jsou zahrnuty do vyřazované skupiny klasifikované jako drženo za účelem prodeje) se oceňují v souladu s IFRS 5.***

Odstavec 76(c) se pozměňuje následovně:

(c) ***aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;***

Odstavec 79(d)(iii) se mění následovně:

(iii) ***aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zahrnutá ve vyřazované skupině klasifikované jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a jiné prodeje;***

C15 IAS 41 *Zemědělství* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 30 se mění následovně:

▼M3

30. ***Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě určit. Tento předpoklad může být vyvrácen jen při prvotním vykázání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno ve svých pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se stane reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelnou, podnik aktivum ocení reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté prodejní náklady. Jakmile splní dlouhodobé biologické aktivum kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuto ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti, předpokládá se, že reálnou hodnotu je možné spolehlivě stanovit.***

Odstavec 50(c) se mění následovně:

(c) ***snížení přiřaditelná k prodejům a biologickým aktivům klasifikovaným jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutým ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5;***

C16 IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 12(b) se pozměňuje následovně:

(b) odstavce 26-34B zakazují zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS.

Odstavec 26 se pozměňuje následovně:

26. Tento IFRS zakazuje zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS vztahujících se k:

(a) …

(b) vykazování zajištění (odstavce 28-30);

(c) odhady (odstavce 31-34);

a

(d) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.

Odstavec 34A se vkládá následovně:

34A. IFRS 5 požaduje, prospektivní aplikaci na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje a na činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončené po datu účinnosti IFRS. IFRS 5 umožňuje účetní jednotce aplikovat požadavky IFRS na veškerá dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, a činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončené po jakémkoli datu před datem platnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a jiné informace potřebné pro aplikaci IFRS se získaly v době, kdy byla tato kritéria původně splněna.

Odstavec 34B se vkládá následovně:

34B. Účetní jednotka s datem přechodu na IFRS před 1. lednem 2005 bude aplikovat přechodná ustanovení IFRS 5. Jednotka s datem přechodu na IFRS 1. ledna 2005 nebo později bude aplikovat IFRS 5 zpětně.

C17 IFRS 3 *Podnikové kombinace* se modifikuje tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 36 se pozměňuje následovně:

36. **Ke dni nabytí nabyvatel přiřadí náklady na podnikovou kombinaci uznáním identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku, které budou vyhovovat kritériím pro rozpoznání aktiv v odstavci 37, a to v jejich reálných hodnotách k tomuto dni. Výjimkou budou dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), klasifikovaná jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti, která se uznají v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Veškeré rozdíly…**

Odstavec 75(b) a (d) se mění následovně:

(b) dodatečný goodwill vykázaný během příslušného období s výjimkou goodwillu zahrnutého ve vyřazované skupině, jenž při akvizici splňuje kritéria pro to, aby byl klasifikován jako držený za účelem prodeje podle IFRS 5;

▼M3

(d) goodwill zahrnutý ve vyřazované skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 a goodwill vyřazený během příslušného období, aniž byl předem zahrnutý ve vyřazované skupině a klasifikovaný jako držený za účelem prodeje;

C18 V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací platných k 31. březnu 2004 se odkazy na „ukončované činnosti" mění na „ukončené činnosti".

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 36

Snížení hodnoty aktiv

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-5
Definice	6
Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena	7-17
Vyčíslení zpětně získatelné částky	18-57
Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitou dobou životnosti	24
Reálná hodnota mínus náklady na prodej aktiva	25-29
Hodnota z užívání	30-57
Východiska pro odhady budoucích peněžních toků	33-38
Sestavení odhadu budoucích peněžních toků	39-53
Budoucí peněžní toky v cizí měně	54
Diskontní sazba	55-57
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty aktiv	58-64
Penězotvorné jednotky a goodwill	65-108
Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží	66-73
Zpětně získatelná částka a účetní hodnota penězotvorné jednotky	74-103
Goodwill	80-99
Přiřazování goodwillu k penězotvorným jednotkám	80-87
Testování penězotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty	88-90
Menšinové podíly	91-95
Časový plán testů na snížení hodnoty	96-99
Celopodniková aktiva	100-103
Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky	104-108
Rušení ztráty ze snížení hodnoty	109-125
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva	117-121
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky	122-123
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu	124-125
Zveřejňování	126-137
Odhady použité pro vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti	134-137
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	138-140
Ukončení platnosti IAS 36 (z roku 1998)	141

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 36 (1998) *Snížení hodnoty aktiv* a měl by být aplikován na:

(a) nabytí goodwillu a nehmotných aktiv získaných při podnikových kombinacích, pro něž je datum dohody 31. březen 2004 nebo pozdější.

(b) všechna ostatní nehmotná aktiva pro roční období začínající datem 31. března 2004 nebo pozdějším.

Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje.

▼M3

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že jeho 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 standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze snížení hodnoty. Standard také určuje, kdy by účetní jednotka měla zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva a předepisuje, jak tuto skutečnost vykazovat.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard se použije v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

   (a) ***zásob (viz IAS 2 - Zásoby);***

   (b) ***aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IAS 11 - Stavební smlouvy);***

   (c) ***odložených daňových aktiv (viz IAS 12 - Daně ze zisku);***

   (d) ***aktiv, která plynou ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 - Zaměstnanecké požitky);***

   (e) ***finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 39 - Finanční nástroje:účtování a oceňování;***

   (f) ***investic do nemovitostí, které jsou oceněny reálnou hodnotou (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí);***

   (g) ***biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje (viz IAS 41 – Zemědělství).***

   (h) ***odložených nákladů na akvizice a nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 Pojistné smlouvy;***

   a

   (i) ***Neoběžných aktiv (nebo pozbývacích skupin) klasifikovaných jako držená za účelem prodeje podle IFRS 5 Neoběžná aktiva držená za účelem prodeje a ukončovaná operace.***

3. Tento standard se nevztahuje na zásoby, aktiva vznikající na základě stavebních smluv, odložená daňová aktiva, aktiva plynoucí ze zaměstnaneckých požitků a aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá do pozbývací skupiny klasifikované jako držené za účelem prodeje), protože stávající standardy aplikovatelné na tato aktiva obsahují požadavky týkající se uznání a ocenění těchto aktiv.

4. Tento standard se vztahuje na finanční aktiva klasifikovaná jako:

   (a) Dceřiné jednotky, jak je definuje IAS 27 *Konsolidované a samostatné finanční výkazy;*

   (b) Přidružené jednotky, jak jsou definovány v IAS 28 - *Investice do přidružených jednotek,*

   a

   (c) Společné podniky, jak jsou definovány v IAS 31 - *Vykazování účastí ve společných podnicích.*

   Snížení hodnoty jiných finančních aktiv popisuje IAS 39.

5. Tento standard se nevztahuje na finanční aktiva v rámci IAS 39, investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou podle IAS 40, nebo biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti oceňovaná reálnou hodnotou mínus odhadované náklady prodejního místa podle IAS 41. Avšak tento standard se vztahuje na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné částce (reálnou hodnotou) podle jiných standardů, jako je model přecenění podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení.* Zjišťování, zda přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

   (a) Je-li reálnou hodnotou aktiva jeho tržní hodnota, jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou minus náklady prodeje jsou přímé přírůstkové náklady spojené s pozbytím aktiva:

      (i) jsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, zpětně získatelná částka přeceněného aktiva je nutně blízká jeho hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) nebo větší než hodnota po přecenění (reálná

▼M3

hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, je nepravděpodobné, že přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, a zpětně získatelná částka nemusí být odhadována.

(ii) nejsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, reálná hodnota mínus náklady na prodej 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 (reálná hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, účetní jednotka použije tohoto standardu, aby určila, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

(b) je-li reálná hodnota aktiva určena na jiném základě, než je tržní hodnota, jeho přeceněná částka (reálná hodnota) může být vyšší či nižší než jeho zpětně získatelná částka. Poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, účetní jednotka použije tento standard k určení, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

DEFINICE

6. ***Následující termíny se ve standardu používají v dále specifikovaném významu:***

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

(a) ***položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;***

(b) ***obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci;***

a

(c) ***informace o cenách jsou veřejně dostupné.***

Datum dohody o podnikové kombinaci je datum, kdy je dosaženo zásadní dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných účetních jednotek datum veřejného oznámení. V případě konkurenčního převzetí je nejdřívějším datem dosažení zásadní dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků převzatého podniku přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad převzatým podnikem.

Účetní hodnota je částka, kterou je aktivum zachyceno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají k budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i jiných peněžotvorných jednotek.

Náklady pozbytí jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva nebo peněžotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje v účetních výkazech, snížená o jeho zbytkovou hodnotu.

Odpisy (amortizace)jsou soustavným alokováním odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti. (*)

Reálná hodnota mínus náklady na prodej je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva nebo peněžotvorné jednotky při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.

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

Zpětně získatelná částka aktiva nebo peněžotvorné jednotky je vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota mínus náklady na prodej nebo hodnota z užívání.

Doba použitelnosti je buď:

(a) ***doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum účetní jednotkou využíváno;***

(*) V případě nehmotných aktiv nebo goodwillu bývá užíván místo termínu „odpisy” termín „amortizace”. Oba termíny mají tentýž význam.

▼M3

nebo

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

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které podnik očekává vytvořit pomocí aktiva nebo penězotvorné jednotky.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEHOŽ HODNOTA MŮŽE BÝT SNÍŽENA

7. Odstavce 8 až -17 specifikují, kdy má být určena zpětně získatelná částka. Tyto požadavky používají pojem „aktivum", ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku. Zbývající část tohoto standardu je strukturována takto:

(a) Odstavce 18 až 57 uvádějí požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum", ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku.

(b) Odstavce 58–108 stanoví požadavky na vykazování a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Vykazování a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty jednotlivých aktiv s výjimkou goodwillu je určeno v odstavcích 58–64. Odstavce 65–108 se zabývají účtováním a oceňováním ztrát ze snížení hodnoty penězotvorných jednotek a goodwillu.

(c) Odstavce 109 až 116 vysvětlují požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či penězotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají pojem „aktivum", ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky jsou pro jednotlivé aktivum vymezeny v odstavcích 117 až 121, pro penězotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125.

(d) Odstavce 126–133 určují informace, které je třeba vykázat v souvislosti se ztrátou ze snížení hodnoty aktiv a penězotvorných jednotek a jejím zvratem. Odstavce 134–137 určují další požadavky na zveřejňování týkající se penězotvorných jednotek, k nimž byl přiřazen goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti za účelem testování snížení hodnoty.

8. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou tehdy, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 12 až 14 popisují některé náznaky, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z takových náznaků, požaduje se na podniku 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 každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li jakýkoli takový náznak, podnik odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.***

10. ***Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka také:***

(a) ***Testovat každoročně nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti nebo nehmotná aktiva, která dosud nejsou používána, zda nedošlo ke snížení jejich hodnoty, porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test snížení hodnoty lze provést kdykoliv během ročního účetního období, pokud je to každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových obdobích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum poprvé uznáno během aktuálního účetního období, je třeba je testovat na možné snížení hodnoty před koncem tohoto běžného účetního období.***

(b) ***Testovat každoročně goodwill získaný při podnikové kombinaci, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty, podle odstavců 80–99.***

11. Posouzení schopnosti nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch, a tak zpětně získat svou účetní hodnotu, je zpravidla velmi subjektivní a nejisté, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje na účetní jednotce testovat nejméně jednou ročně snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva, které ještě není k dispozici pro jeho použití.

12. ***Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

▼M3

Vnější informační zdroje

(a) ***tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání.***

(b) ***během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž podnik 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 vykazujícího podniku je vyšší než jeho tržní kapitalizace.***

Vnitřní informační zdroje

(e) ***je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva.***

(f) ***během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobu, 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 přestrukturování operací, k nimž aktivum náleží, plány na pozbytí aktiva před původně očekávaným datem, a přehodnocení doby užívání aktiva z neurčité na omezenou.*** (*)

(g) ***existuje důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.***

13. Seznam v odstavci 12 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky, že hodnota aktiva se snížila, a i ty vyžadují, aby podnik odhadl zpětně získatelnou částku takového aktiva, nebo v případě goodwillu provedl test snížení hodnoty podle odstavců 80–99.

14. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, se zakládá na existenci:

(a) peněžních toků z nabývání aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;

(b) současných 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 odtoků z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.

15. Jak je naznačeno v odstavci 10, tento standard požaduje minimálně jednou za rok test snížení hodnoty nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti, která dosud nejsou k dispozici pro užívání, a goodwillu. Kromě požadavků odstavce 10 se při určování, kdy je třeba provést odhad zpětně získatelné částky aktiva, uplatňuje koncepce významnosti. Ukazují-li například předchozí výpočty, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, účetní jednotka nepotřebuje opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, jestliže nenastaly žádné okolnosti, které by vyloučily takový rozdíl. Podobně mohou předchozí rozbory ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků uvedených v odstavci 12.

16. Pro ilustraci odstavce 15, jestliže tržní úroková sazba nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, na podniku se nepožaduje, aby udělal formální odhad zpětně získatelné částky aktiva v následujících případech:

(*) Jakmile aktivum splní kritéria klasifikace jako aktiva drženého za účelem prodeje (nebo je zahrnuto do skupiny aktiv držených za účelem prodeje), nespadá již do působnosti tohoto standardu a účtuje se podle IFRS 5 Neoběžná aktiva držená za účelem prodeje a ukončené operace.

▼M3

(a) je-li nepravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Nárůst krátkodobých úrokových sazeb například nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti.

(b) je-li pravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí rozbor citlivosti na zpětně získatelnou částku ukazuje, že

(i) Je nepravděpodobné, že dojde k významného poklesu zpětně získatelné částky, protože je rovněž pravděpodobnost zvýšení budoucích peněžních toků (například v některých případech může být podnik schopen demonstrovat, že upravuje své výnosy tak, aby kompenzovaly nárůst tržních sazeb);

nebo

(ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky bude mít za následek významnou ztrátu ze snížení hodnoty.

17. Existuje-li náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu aktiva je třeba přezkoumat a upravit podle Mezinárodního účetního standardu, použitelného pro dané aktivum, i kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

18. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota aktiva nebo penězotvorné jednoty mínus náklady na jejich prodej nebo jejich hodnota z užívání. Odstavce 19 až 57 uvádějí požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky používají pojem „aktivum", ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku.

19. Není vždy nutné určit jak reálnou hodnotu aktiva minus náklady prodeje, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li například kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.

20. Je možné určit reálnou hodnotu minus náklady prodeje, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu minus náklady prodeje, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V takovém případě může podnik použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.

21. Pokud není žádný důvod se domnívat, že hodnota z užívání aktiva významně překračuje jeho reálnou hodnotu minus náklady prodeje, lze jako zpětně získatelnou částku použít reálnou hodnotu aktiva mínus náklady na jeho prodej. Toto bude častým případem u aktiv, která jsou držena za účelem jejich pozbytí. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého za účelem jeho následného pozbytí bude sestávat hlavně z čistých příjmů z pozbytí, poněvadž budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva až do jeho pozbytí pravděpodobně budou zanedbatelné.

22. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou toho, když nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, zpětně získatelná částka je stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 65 až -103), vyjma toho, kdy buď:

(a) reálná hodnota aktiva mínus náklady prodeje je vyšší než jeho účetní hodnota,

nebo

(b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě mínus náklady prodeje a tuto lze určit.

23. V určitých případech mohou odhady, průměry a výpočetní zjednodušení poskytovat rozumnou aproximaci k podrobným výpočtům pro stanovení reálné hodnoty mínus nákladů prodeje nebo hodnoty z užívání stanoveným tímto standardem..

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitou dobou životnosti

24. Odstavec 10 vyžaduje každoroční testování nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti za účelem zjištění případného snížení jejich hodnoty porovnáním jejich účetní hodnoty a zpětně získatelné

▼M3

částky, bez ohledu na to, zda existují známky možného snížení jejich hodnoty nebo nikoliv. Avšak pro účely tohoto testu lze použít poslední podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva z předcházejícího účetního období, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

(a) Pokud nehmotné aktivum netvoří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, a je proto testováno na pokles hodnoty v rámci penězotvorné jednotky, ke které náleží, a aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se významně nezměnily od posledního výpočtu zpětně získatelné částky;

(b) Poslední výpočet zpětně získatelné částky došel k částce, která významně převýšila účetní hodnotu aktiva;

a

(c) Na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od posledního výpočtu zpětně získatelné částky aktiva, není pravděpodobné, že by aktuální určení zpětně získatelné částky aktiva bylo nižší, než je účetní hodnota daného aktiva.

Reálná hodnota mínus náklady na prodej aktiva

25. Nejlepším důkazem o reálné hodnotě aktiva minus náklady prodeje je cena v závazné smlouvě o prodeji, při transakci za obvyklých podmínek, upravenou o přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva.

26. Neexistuje-li žádná závazná smlouva o prodeji, ale aktivum je předmětem transakcí s obdobnými aktivy ze stejného odvětví. reálná hodnota mínus náklady prodeje aktiva neodráží hodnotu nuceného prodeje, pokud její vedení není nuceno uskutečnit tento prodej okamžitě.

27. Náklady pozbytí jiné než takové, které již byly uznány jako závazky, jsou při stanovení reálné hodnoty mínus nákladů prodeje odečteny. Příklady obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou mínus náklady prodeje tržní cena aktiva snížená o náklady pozbytí. Vhodnou tržní cenou je obvykle běžná nabídková cena. Není-li běžná nabídková cena k dispozici, může poskytnout východisko k odhadu reálné hodnoty mínus nákladů prodeje cena poslední transakce, za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických okolností mezi datem transakce a datem, k němuž je prováděn odhad.

28. Neexistuje-li závazná smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, reálná hodnota mínus náklady prodeje je založena na nejlepších dostupných informacích pro vyjádření částky, kterou účetní jednotka může k rozvahovému dni získat z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů pozbytí. Při stanovení této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledky takových nákladů jsou právní náklady, kolkovné a podobné daně spjaté s transakcí, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu, který je podmínkou pro jeho prodej. Nicméně, odstupné z předčasného ukončení pracovního poměru (jak je definováno v IAS 19 - *Zaměstnanecké požitky*) a náklady spjaté se omezením nebo reorganizací podnikání, které doprovázejí pozbytí aktiva, nejsou přímými přírůstkovými náklady na pozbytí aktiva.

29. Někdy je při pozbytí aktiva požadováno na kupujícím převzít závazek a k dispozici je pouze jediná reálná hodnota mínus náklady prodeje pro obojí, jak pro aktivum, tak i pro závazek. Odstavec 78 vysvětluje, jak řešit tyto případy.

Hodnota z užívání

30. ***Ve výpočtu hodnoty užívání aktiva se budou odrážet tyto prvky:***

(a) ***Odhad budoucích peněžních toků, o kterých účetní jednotka očekává, že vzniknou z aktiv;***

(b) ***Očekávání možných změn částek nebo časového průběhu těchto peněžních toků;***

(c) ***Časová hodnota peněz představovaná aktuální tržní bezrizikovou úrokovou mírou;***

(d) ***Cena za nejistotu obsaženou v aktivu;***

a

(e) ***Další faktory, jako je nelikvidita, kterou by účastníci na trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které podnik očekává, že poplynou z aktiva.***

31. Odhad hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:

▼M3

(a) odhad budoucích peněžních přítoků a odtoků odvozený ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí,

a

(b) použití vhodné diskontní sazby pro takové budoucí peněžní toky.

32. Prvky určené v odstavcích 30(b), (d) a (e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků nebo úpravy diskontní sazby. Ať podnik použije kterýkoliv přístup k očekávaným možným změnám v částkách nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, musí se odrazit v určení očekávané současné hodnoty budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků. Příloha A obsahuje další pokyny pro používání technik současné hodnoty při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

33. ***Při oceňování hodnoty aktiva v užívání podnik musí:***

(a) ***Založit projekce peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují vedení nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývající doby použitelnosti aktiva. Přikládat větší váhu důkazům z vnějšího prostředí.***

(b) ***Založit projekce peněžních toků na nejnovějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vypustit odhady budoucích peněžních přílivů a odlivů očekávaných z budoucího přestrukturování nebo posílení nebo zlepšení výkonu aktiva. Projekce založené na těchto rozpočtech/předpovědích pokrývají maximálně období pěti roků, pokud není pro použití ospravedlnitelné delší období.***

(c) ***Odhadovat projekce peněžních toků přesahující období pokryté nejaktuálnějšími rozpočty/předpověďmi jako extrapolace projekcí založených na rozpočtech/předpovědích založené na stálé nebo klesající míře tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry tempa růstu. Tato míra tempa růstu nemá převyšovat dlouhodobou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka operuje, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.***

34. Vedení posuzuje rozumnost předpokladů, na kterých jsou aktuální projekce peněžních toků založeny, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými projekcemi peněžních toků a skutečnými současnými peněžními toky. Vedení zajistí, aby předpoklady, na kterých jsou současné projekce budoucích peněžních toků založeny, byly v souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožní účinky 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 nejaktuálnějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět roků. Vedení může použít projekce peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové projekce jsou spolehlivé, a může prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období, vycházejíce z předchozích zkušeností.

36. Projekce peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace projekcí 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 nula 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 účetní jednotka bere 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 odhadu budoucích peněžních toků

39. ***Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:***

▼M3

(a) ***projekce peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva;***

(b) ***projekce peněžních odtoků, které jsou nutně způsobeny při vytváření peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva (včetně peněžních odtoků 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 (či zaplacené) z pozbytí aktiva ke konci jeho doby použitelnosti.***

40. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o nárůstu cen způsobeném všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopady růstu cen způsobeného všeobecnou inflací, budoucí peněžní toky jsou odhadovány na nominálním základě. Vylučuje-li diskontní sazba dopady růstu cen způsobené všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).

41. Projekce peněžních odtoků zahrnují peněžní toky plynoucí z pravidelného servisu poskytovaného aktivům a budoucí režijní náklady, které lze přímo nebo na rozumném a konsistentním základě přiřadit užívání aktiva.

42. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní odtoky, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních odtoků zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních odtoků, 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.

43. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:

(a) peněžní přítoky z aktiv (například finančních aktiv, jako jsou pohledávky), která vytvářejí peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z posuzovaného aktiva;

a

(b) peněžní odtoky, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány za 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 přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:***

(a) ***budoucí restrukturalizace, k níž se podnik ještě nezavázal,***

nebo

(b) ***posílení nebo zlepšení výkonu aktiva.***

45. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

(a) budoucí peněžní odtoky nebo nákladové úspory, které se k nim vztahují (například snížení nákladů na zaměstnance), nebo užitky, o nichž se očekává, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se podnik ještě nezavázal,

nebo

(b) budoucí peněžní odtoky, které zlepší nebo posílí výkon aktiva nebo související peněžní přítoky, které se na základě těchto odtoků očekávají.

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, která objasňují, kdy je účetní jednotka zavázána k restrukturalizaci.

47. Když se podnik zavázal k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se podnik zavázal k restrukturalizaci:

(a) při stanovení hodnoty z užívání jeho odhady budoucích peněžních přítoků a peněžních odtoků vyjadřují nákladové úspory a jiné užitky z restrukturalizace (založené na nejaktuálnějších finančních rozpočtech/předpovědích, které byly schváleny vedením),

a

▼M3

(b) Jeho odhady budoucích peněžních odtoků z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci podle IAS 37.

Ilustrativní příklad 5 ukazuje dopady budoucí restrukturalizace na výpočet hodnoty z užívání.

48. Dokud účetní jednotka nezačne s peněžními odtoky, které vylepší nebo posílí výkonnosti aktiva, nemohou odhady budoucích peněžních toků zahrnovat odhadované budoucí peněžní přítoky očekávané v důsledku nárůstu ekonomických přínosů vzniklých díky uvedeným peněžním odtokům (viz ilustrativní příklad 6).

49. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní odtoky nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu očekávaného z aktiva v jeho současném stavu. Pokud se penězotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou životnosti, která jsou všechna zásadně důležitá pro další provoz jednotky, náhrada aktiv s kratší životností je v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního obsluhy této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou životnosti, je náhrada složek s kratší dobou životnosti v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního obsluhy tohoto aktiva.

50. ***Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:***

(a) ***peněžní přítoky nebo odtoky z financování***

nebo

(b) ***příjmy či úhrady daně ze zisku.***

51. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy takové předpoklady, které jsou konzistentní 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 přítoky nebo odtoky z financování. Podobně, neboť diskontní sazba je stanovena na bázi před zdaněním, budoucí peněžní toky jsou také odhadnuty na bázi před zdaněním.

52. ***Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplaceny) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, u níž podnik očekává, že bude získána z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů pozbytí.***

53. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplaceny) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako reálná hodnota mínus náklady prodeje 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 zvýšení cen způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení (snížení) cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků ze stálého užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, tento dopad je také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z pozbytí.

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 vhodné pro danou měnu. Účetní jednotka převádí současnou hodnotu pomocí spotového směnného kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

55. ***Diskontní sazba (sazby) je sazba před zdaněním, která odráží aktuální tržní odhad:***

(a) ***Časové hodnoty peněz;***

a

(b) ***Rizik specifických pro aktivum, o něž nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.***

56. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifická rizika pro aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela výši peněžních toků, jejich načasování a rizika obdobné těm, které podnik očekává

▼M3

z daného aktiva. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva nebo z váženého průměru nákladů kapitálu účetní jednotky, jejíž akcie jsou obchodované na burze, 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.

57. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, podnik použije náhradní odhad diskontní sazby. Příloha A obsahuje další pokyny pro odhad diskontní sazby za takových okolností.

UZNÁNÍ A VYČÍSLENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

58. Odstavce 59 až 64 uvádějí požadavky na účtování a oceňování 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 jen tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, se tato účetní hodnota aktiva sníží na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.***

60. ***Ztráta ze snížení hodnoty se uznává okamžitě do zisku a ztráty, pokud není aktivum vedeno v hodnotě přecenění podle jiného standardu (například podle modelu přehodnocení v IAS 16*Pozemky, budovy a zařízení*). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.***

61. Ztráta ze snížení hodnoty nepřeceněného aktiva se uznává za zisk nebo ztrátu. Avšak ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachycena přímo proti jakémukoli přírůstku z přecenění daného aktiva, a to ve výši, ve které ztráta ze snížení hodnoty nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění téhož aktiva.

62. ***Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, podnik uzná závazek tehdy, a jen tehdy, když to požaduje jiný Mezinárodní účetní standard.***

63. ***Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala opravená účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.***

64. Je-li ztráta ze snížení hodnoty zaúčtována, jakékoli s ní spjaté odložené daňové pohledávky nebo závazky jsou stanoveny podle IAS 12 - *Daně ze zisku*, srovnáním opravené účetní hodnoty aktiva s jeho daňovou základnou (viz Ilustrativní příklad 3).

PENĚZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

65. Odstavce 66 až 108 uvádějí požadavky na identifikaci penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, a určení účetní hodnoty a účtování ztrát ze snížení hodnot penězotvorných jednotek a goodwillu

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, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (penězotvorná jednotka aktiva).***

67. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, jestliže:

(a) hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě mínus náklady prodeje (například když budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva nemohou být odhadnuty jako zanedbatelné),

a

(b) aktivum nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv.

V takových případech může být hodnota z užívání, a proto i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro penězotvornou jednotku aktiva.

▼M3

Příklad:

Důlní podnik vlastní soukromou železnici pro podporu svých těžařských činností. Soukromá železnice může být prodána pouze za hodnotu šrotu a nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích 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 podnik odhadne zpětně získatelnou částku peněžotvorné 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 aktivum a která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace peněžotvorné jednotky vyvolává potřebu posuzování. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, podnik určí nejnižší agregaci aktiv, která vytváří výrazně nezávislé peněžní přítoky ze stálého užívání.

Příklad:

Autobusová společnost poskytuje služby na základě smlouvy s městem, které vyžaduje minimálně poskytovat službu na každé z pěti samostatných linek. Aktiva náležející ke každé lince a peněžní toky z každé linky mohou být určeny samostatně. Jedna z linek je provozována s výraznou ztrátou.

Protože účetní jednotka nemá možnost omezit provoz na jakékoli lince, nejnižší úroveň identifikovatelných peněžních přítoků ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, jsou peněžní přítoky vytvořené pěti linkami dohromady. Penězotvornou jednotkou pro každou linku je autobusová společnost jako celek.

69. Peněžní přítoky jsou přítoky peněžních prostředků a jejich ekvivalentů získaných od externích stran nepatřících do podniku. Při určování, zda peněžní přítoky z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere podnik v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na podnikové operace (podle výrobkových skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí nebo i jinými způsoby), nebo jak vedení rozhoduje o trvání či pozbývání podnikových aktiv a operací. Ilustrativní příklad 1 přináší příklady na identifikaci penězotvorné jednotky.

70. ***Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou stanoveny jako penězotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány uvnitř podniku. Pokud jsou peněžní přítoky vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo penězotvornou jednotkou ovlivněny interním oceňováním, použije podnik nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením podniku při odhadu:***

(a) ***Budoucích peněžních přítoků použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo penězotvorné jednotky;***

a

(b) ***Budoucích peněžních odtoků použitých k určení hodnoty z užívání jiných aktiv nebo penězotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním oceňováním.***

▼M3

71. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv použit jinými útvary vykazujícího podniku (například výrobky na mezistupni výrobního procesu), toto aktivum nebo skupina aktiv vytváří 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 přítoky ze stálého užívání, které by byly výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové penězotvorné jednotce, nebo jinému aktivu nebo penězotvorné jednotce ovlivněné interním oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní ceny neodráží nejlepší odhad vedení týkající se budoucích cen, kterých by bylo možno dosáhnout při transakcích za obvyklých podmínek.

72. ***Penězotvorné jednotky se pro totéž aktivum nebo typy aktiv stanovují konzistentně z období do období, pokud změna není oprávněná.***

73. Určí-li účetní jednotka, že aktivum náleží k rozdílné penězotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv spojených do penězotvorné jednotky daného aktiva se musí změnit, odstavec 130 požaduje zveřejnění o penězotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou penězotvornou jednotku uznána nebo zvrácena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota penězotvorné jednotky

74. Zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky je vyšší z těchto dvou částek: reálná hodnota mínus náklady prodeje a hodnota z užívání. Pro účely stanovení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky budiž jakýkoli odkaz na „aktivum" v odstavcích 19 až 57 chápán jako odkaz na „penězotvornou jednotku".

75. ***Účetní hodnota penězotvorné jednotky se stanoví konzistentně se způsobem, kterým byla určena penězotvorné jednotky.***

76. Účetní hodnota penězotvorné jednotky:

(a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo nebo alokována na rozumném a konzistentním základě penězotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní přítoky 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 reálná hodnota mínus náklady prodeje a hodnota z užívání penězotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků vztahujících se k aktivům, která nejsou součástí této penězotvorné jednoty, a závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 28 a 43).

77. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu jejich zpětné získatelnosti, je důležité zahrnout do penězotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí nebo jsou používána k vytváření relevantních proudů peněžních přítoků. Jinak se může penězotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. V některých případech, jakkoli 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.

78. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky proto, aby se stanovila zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by pozbytí penězotvorné jednotky vyžadovalo na kupujícím převzít závazek. V tomto případě je reálná hodnota mínus náklady prodeje (nebo odhadované peněžní toky z konečného pozbytí) penězotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv penězotvorné jednotky a současně závazek, minus náklady pozbytí. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou penězotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování hodnoty z užívání i účetní hodnoty penězotvorné jednotky.

▼M3

Příklad:

Společnost provozuje důl v zemi, kde legislativa požaduje, aby vlastník uvedl po ukončení své těžební činnosti místo do původního stavu. Náklady na uvedení do původního stavu zahrnují náklady na navrácení skrývky, která musí být přemístěna před zahájením těžebních prací na původní místo. Rezerva na náklady spojené s navrácením skrývky byla uznána, jakmile byla skrývka přemístěna. Rezervovaná částka byla uznána jako součást pořizovací ceny dolu a je odpisována během doby použitelnosti dolu. Účetní hodnota rezervy na uvedení do původního stavu je 500 CU (*) a rovná se současné hodnotě nákladů na uvedení do původního stavu.

Podnik testuje případné snížení hodnoty dolu. Peněžotvorná jednotka dolu je důl sám jako celek. Podnik dostal různé nabídky na koupi dolu za cenu kolem 800 CU. Cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek na uvedení místa do původního stavu. Náklady pozbytí dolu jsou zanedbatelné. Hodnota z užívání dolu je přibližně 1 200 CU, neuvažuje náklady na uvedení do původního stavu. Účetní hodnota dolu je 1 000 CU.

Reálná hodnota peněžotvorné jednotky mínus náklady na její prodeje 800 CU. Tato částka uvažuje náklady na uvedení do původního stavu, které již byly vynaloženy. Následkem toho je stanovena hodnota z užívání peněžotvorné jednotky poté, co byly vzaty v úvahu náklady na uvedení do původního stavu, a je odhadnuta na 700 CU (1 200 CU minus 500 CU). Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je CU 500 a tvoří ji účetní hodnota dolu (1 000 CU) minus účetní hodnota rezervy na uvedení do původního stavu (500 CU).Proto zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky převyšuje její účetní hodnotu.

79. Z praktických důvodů je často stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky poté, co byla vzata v úvahu i aktiva, která nejsou součástí peněžotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva) nebo závazky, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V takových případech je účetní hodnota peněžotvorné jednotky zvýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

Goodwill

Přiřazování goodwillu k peněžotvorným jednotkám

80. ***Pro účely testování možného snížení hodnoty aktiva bude ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele přiřazen goodwill nabytý při podnikové kombinaci od data akvizice, pokud se očekává, že tyto jednotky budou prospěch ze synergií kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám přiřazena jiná aktiva nebo závazky nabývaného. Každá jednotka nebo skupina jednotek, ke které je přiřazen goodwill:***

(a) ***Bude představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro interní potřeby vedení;***

a

(b) ***nebude větší než segment založený na primárním nebo sekundárním formátu vykazování určeném podle IAS 14 Vykazování podle segmentů.***

81. Goodwill získaný při podnikové kombinaci představuje platbu realizovanou nabyvatelem v očekávání budoucího ekonomického prospěchu z aktiv, která nejsou jednotlivě identifikovatelná a samostatně uznatelná. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, a často přispívá k peněžním tokům více peněžotvorných jednotek současně. Goodwill někdy nelze přiřadit přesně k jednotlivým penězotvorným jednotkám, ale pouze k jejich skupinám. V důsledku toho je často nejnižší úrovní sledování goodwillu pro interní potřeby vedení více penězotvorných jednotek, k nimž se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy v odstavcích 83–99 na penězotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupiny penězotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem.

82. V důsledku aplikace požadavků v odstavci 80 je goodwill testován na snížení hodnoty na úrovni, která odráží způsob, jakým účetní jednotka řídí své operace, a s níž je goodwill přirozeně spojován. Proto vytvoření dalšího systému vykazování obvykle není nutné.

(*) V těchto pokynech jsou peněžní částky uváděny v měnových jednotkách (CU).

▼M3

83. Peněžotvorná jednotka, k níž je přiřazen goodwill za účelem testování případného snížení hodnoty nemusí odpovídat úrovni, na níž je goodwill přiřazován podle IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* pro účely vyčíslení zisků a ztrát z cizích měn. Například pokud je od účetní jednotky standardem IAS 21 požadováno, aby přiřadila goodwill k relativně nízkým úrovním za účelem vyčíslení zisků a ztrát z cizích měn, nepožaduje se testovat snížení hodnoty goodwillu na stejných úrovních, pokud na nich podnik také nesleduje goodwill i pro interní potřeby vedení.

84. ***Pokud nelze počáteční přiřazení goodwillu získaného při podnikové kombinaci dokončit před koncem ročního účetního období, ve kterém byla podniková kombinace provedena, je třeba počáteční přiřazení dokončit do konce prvního ročního účetního období, které začalo po datu akvizici.***

85. Podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* platí, že pokud počáteční zachycení podnikové kombinace může být provedeno na konci období, v němž ke kombinaci došlo, pouze provizorně, pak nabyvatel:

(a) zachycuje tuto kombinaci pomocí těchto provizorních hodnot;

a

(b) do dvanácti měsíců od data akvizice uznává jakékoli úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení počátečního účetního zachycení.

Za takových okolností také nemusí být možné dokončit počáteční přiřazení goodwillu získaného při kombinaci do konce účetního období, ve kterém byla kombinace uskutečněna. Pokud k tomu dojde, zveřejní podnik informace požadované odstavcem 133.

86. ***Pokud byl goodwill přiřazen k penězotvorné jednotce, jejíž operace účetní jednotka pozbývá, bude goodwill spojený s těmito operacemi:***

(a) ***Zahrnut do účetní hodnoty těchto operací při určování zisku nebo ztráty z jejich pozbytí;***

a

(b) ***Oceněn na základě poměru hodnoty ukončovaných operací a zachované části penězotvorné jednotky, pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že existuje jiná metoda, která vyjadřuje hodnotu goodwillu spojeného s pozbývaným provozem lépe.***

Příklad:

Podnik prodá za 100 CU operaci, která byla součástí penězotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem. Goodwill přiřazený k jednotce nelze identifikovat nebo spojit se skupinou aktiv na nižší úrovni, leda arbitrárně. Zpětně získatelná částka části penězotvorné jednotky, která zůstane, je 300 CU.

Protože goodwill přiřazený k penězotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit ke skupině aktiv na nižší úrovni, goodwill spojený s pozbývanou operací bude oceněn na základě poměru hodnot pozbývané operace a zachované části jednotky. Proto 25 procent goodwillu přiřazeného penězotvorné jednotce je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané operace.

87. ***Pokud podnik reorganizuje strukturu svého výkaznictví způsobem, který změní složení jedné nebo více penězotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem, je třeba goodwill u jednotek ovlivněných touto změnou přeřadit. Toto přeřazení se provádí na základě poměrných hodnot podobně jako když podnik pozbývá operaci v rámci penězotvorné jednotky, pokud podnik nemůže prokázat, že existuje jiná metoda, která by vyjadřovala hodnotu goodwillu spojeného s reorganizovanými jednotkami lépe.***

Příklad:

Goodwill byl původně přiřazen k penězotvorné jednotce A. Goodwill přiřazený k jednotce A nelze přesně přiřadit ke skupině aktiv na nižší úrovni, leda arbitrárně. Jednotka A je rozdělena a integrována do tří jiných penězotvorných jednotek B, C a D.

Protože goodwill přiřazený k jednotce A nelze přesně identifikovat nebo přiřadit ke 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.

▼M3

Testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty

88. ***Pokud, jak bylo popsáno v odstavci 81, se goodwill vztahuje k penězotvorné jednotce, ale nebyl k ní přiřazen, bude se potenciální snížení hodnoty této jednotky testovat v případě náznaku tohoto snížení porovnáním účetní hodnoty jednotky bez goodwillu s její zpětně získatelnou částkou. Ztráta ze snížení hodnoty bude zaúčtována podle odstavce 104.***

89. Pokud penězotvorná jednotka popsaná v odstavci 88 zahrnuje ve své účetní hodnotě nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti, nebo nehmotné aktivum, které dosud není v užívání, a toto aktivum lze testovat na snížení hodnoty pouze jako součást této penězotvorné jednotky, vyžaduje odstavec 10, aby byla taková jednotka také každoročně testována na snížení hodnoty.

90. ***Penězotvorná jednotka s přiřazeným goodwillem musí být testována s ohledem na potenciální snížení její hodnoty pravidelně jednou za rok nebo pokaždé v případě náznaku možnosti snížení její hodnoty, a to porovnáním účetní hodnoty této jednotky včetně goodwillu se zpětně získatelnou částkou jednotky. Pokud zpětně získatelná částka jednotky přesahuje její účetní hodnotu, pak tato jednotka a goodwill k ní přiřazený budou považovány za jednotku s goodwillem, jejichž hodnota se nesnížila. Pokud účetní hodnota jednotky překročí zpětně získatelnou částku jednotky, uzná účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104.***

Menšinové podíly

91. Podle IFRS 3 goodwill uznaný při podnikové kombinaci představuje spíše goodwill získaný mateřským podnikem podle jeho vlastnického podílu, než goodwill ovládaný mateřským podnikem v důsledku podnikové kombinace. Proto se goodwill přiřaditelný menšinovému podílu neuznává v konsolidovaných účetních závěrkách mateřského podniku. Stejně pokud existuje menšinový podíl na penězotvorné jednotce s přiřazeným goodwillem, zahrnuje účetní hodnota takové jednotky:

(a) Jak podíl mateřského podniku, tak menšinový podíl na identifikovatelných čistých aktivech jednotky;

a

(b) Podíl mateřského podniku na goodwillu.

Avšak část zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky určená ve shodě s tímto standardem je přiřaditelná menšinovému podílu na goodwillu.

92. V důsledku toho za účelem testování snížení hodnoty ne plně vlastněné penězotvorné jednotky s goodwillem je účetní hodnota takové jednotky před jejím srovnáním se zpětně získatelnou částkou pomyslně upravena. Tato úprava se provádí určením hrubé účetní hodnoty goodwillu přiřazeného jednotce připočtením goodwillu přiřaditelného menšinovému podílu. Tato pomyslně upravená účetní hodnota se pak srovná se zpětně získatelnou částkou jednotky za účelem určení, zda se její hodnota snížila. Pokud ano, pak účetní jednotka přiřadí ztrátu ze snížení podle odstavce 104 tak, že nejprve sníží účetní hodnotu goodwillu přiřazeného k této jednotce.

93. Avšak protože se goodwill uznává jen v rozsahu vlastnického podílu mateřského podniku, rozdělí se jakákoli ztráta ze snížení hodnoty goodwillu mezi ztrátu přiřaditelnou mateřskému podniku a ztrátu přiřaditelnou menšinovému podílu a jen ztráta přiřaditelná mateřskému podniku se uzná jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu.

94. Pokud je celková ztráta ze snížení hodnoty goodwillu nižší než částka, o kterou pomyslně upravená účetní hodnota penězotvorné jednotky překračuje její zpětně získatelnou částku, vyžaduje odstavec 104 přiřazení zbývajícího přebytku k jiným aktivům jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva této jednotky.

95. Ilustrativní příklad 7 ukazuje test na snížení hodnoty ne plně vlastněné penězotvorné jednotky s goodwillem.

Časový plán testů na snížení hodnoty

96. ***Každoroční test na snížení hodnoty penězotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem lze provádět kdykoliv během roku, pokud to bude každý rok ve stejnou dobu. Různé pěnzotvorné jednotky mohou být testovány v různých obdobích roku. Avšak pokud byla část goodwillu nebo celý goodwill přiřazený k penězotvorné jednotce získán při podnikové kombinaci během běžného účetního období, bude taková jednotka testována před koncem tohoto běžného účetního období.***

▼M3

97. ***Pokud jsou aktiva tvořící penězotvornou jednotku, k níž byl přiřazen goodwill, testována na pokles hodnoty ve stejný čas jako jednotka obsahující goodwill, budou testována tato aktiva na pokles hodnoty dříve než jednotka obsahující goodwill. Podobně pokud jsou penězotvorné jednotky tvořící skupinu penězotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem testovány ve stejný čas jako skupina jednotek obsahující goodwill, budou jednotlivé jednotky testovány dříve než skupina jednotek obsahující goodwill.***

98. V době testování penězotvorné jednotky s přiřazeným goodwillem na snížení hodnoty mohou být zjištěny náznaky snížení hodnoty aktiva v rámci této jednotky s goodwillem. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje aktivum a uznává ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva, a pak teprve testuje celou penězotvornou jednotku s goodwillem na snížení hodnoty. Podobně mohou být zjištěny náznaky snížení hodnoty penězotvorné jednotky v rámci skupiny penězotvorných jednotek obsahující goodwill. V takových případech účetní jednotka nejprve testuje penězotvornou jednotku a uznává ztrátu ze snížení hodnoty této jednotky, a pak teprve testuje celou skupinu penězotvorných jednotek s goodwillem.

99. ***Pro účely testování na snížení hodnoty penězotvorné jednotky v běžném období lze použít nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky této jednotky s goodwillem vypracovaný v minulém období, pokud jsou splněna všechna tato kritéria:***

(a) ***Aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se od posledního výpočtu zpětně získatelné částky významně nezměnila;***

(b) ***Poslední výpočet zpětně získatelné částky dospěl k částce, která významně převýšila účetní hodnotu jednotky;***

a

(c) ***Na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od posledního 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 podniku, vybavení prostředky elektronického zpracování dat nebo středisko výzkumu. Struktura podniku předurčuje, zda aktivum spadá pod tímto standardem uvedenou definici celopodnikových aktiv pro příslušnou penězotvornou jednotku. Klíčovou charakteristikou celopodnikových aktiv je, že tato aktiva nevytvářejí peněžní přítoky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a jejich účetní hodnota nemůže být plně přiřazena zkoumané penězotvorné jednotce.

101. Protože celopodniková aktiva nevytvářejí samostatné peněžní přítoky, realizovatelná hodnota jednotlivého celopodnikového aktiva nemůže být určena, ledaže by vedení rozhodlo o pozbytí tohoto aktiva. Následkem toho je, že je-li náznak, že celopodnikové aktivum může mít sníženou hodnotu, je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku nebo skupinu jednotek, k níž celopodnikové aktivum náleží, a srovnána s účetní hodnotou této penězotvorné jednotky nebo skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je uznána podle odstavce 104.

102. ***Při testování, zda penězotvorná jednotka má sníženou hodnotu, podnik zjistí všechna celopodniková aktiva, která se vztahují ke zkoumané penězotvorné jednotce. Pokud část účetní hodnoty celopodnikového aktiva:***

(a) ***Lze na rozumném a konsistentním základě přiřadit k této jednotce, srovná podnik účetní hodnotu této jednotky, včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného k jednotce s její zpětně získatelnou částkou. Ztráta ze snížení hodnoty bude uznána podle odstavce 104.***

(b) ***Nelze na rozumném a konsistentním základě přiřadit k této jednotce, pak účetní jednotka:***

(i) ***Srovná účetní hodnotu této jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou a uzná ztrátu ze snížení hodnoty podle odstavce 104;***

(ii) ***Určí nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, která zahrnuje penězotvornou jednotku, která je zkoumána, a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konsistentním základě;***

a

▼**M3**

(iii) ***Porovná účetní hodnotu této skupiny peněžotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného této skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty bude uznána podle odstavce 104.***

103. Ilustrativní příklad 8 popisuje aplikaci těchto požadavků na celopodnikové aktiva.

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

104. ***Ztráta ze snížení hodnoty bude uznána pro peněžotvornou jednotku (nebo skupinu peněžotvorných jednotek s přiřazeným goodwillem nebo celopodnikovým aktivem) tehdy a jen tehdy, pokud zpětně získatelná částka této jednotky (skupiny) je nižší než účetní hodnota jednotky (skupiny). Ztráta ze snížení hodnoty bude přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky (skupiny jednotek) v následujícím pořadí:***

(a) ***Nejprve účetní hodnotu jakéhokoli goodwillu přiřazeného peněžotvorné jednotce (skupině);***

a

(b) ***poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky (skupiny jednotek) poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky (skupiny).***

Tato snížení účetních hodnot jsou řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachycena v souladu s odstavcem 60.

105. ***Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 104 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z těchto částek:***

(a) ***Jeho reálnou hodnota mínus náklady prodeje (pokud ji lze určit);***

(b) ***Jeho hodnotu z užívání (pokud ji lze určit);***

a

(c) ***nulu.***

Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky (skupiny jednotek) poměrným způsobem.

106. Není-li žádný účinný způsob odhadu realizovatelné hodnoty každého jednotlivého aktiva peněžotvorné jednotky, požaduje tento standard arbitrární přiřazení ztráty ze snížení hodnoty mezi aktiva takovéto jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva peněžotvorné jednotky pracují společně.

107. Nemůže-li být zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva určena (viz odstavec 67):

(a) ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty mínus nákladů prodeje a z výsledků přiřazovacích postupů popsaných v odstavcích 104 a 105,

a

(b) žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže příslušná peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když reálná hodnota mínus náklady prodeje aktiva je menší než jeho účetní hodnota.

▼M3

Příklad:

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak, jak je pro něj obvyklé. Reálná hodnota mínus náklady prodeje stroje je nižší než jeho účetní hodnota. Stroj nevytváří nezávislé peněžní přílivy. Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která zahrnuje stroj a vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích 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 reálné hodnoty mínus náklady prodeje;*

a

(b) *může být určena pouze pro penězotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka).*

Hodnota výrobní linky není snížena. Proto se pro stroj neuznává žádná ztráta ze snížení hodnoty. Nicméně podnik může potřebovat přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu stroje. Kratší doba odpisování nebo rychlejší metoda odpisování se požaduje proto, aby vyjadřovala odhadnutou zbývající dobu použitelnosti stroje nebo takový model, při němž se očekává, že ekonomické užitky budou účetní jednotkou spotřebovány.

Předpoklad 2: rozpočty/předpovědi schválené vedením vyjadřují závazek vedení nahradit stroj a prodat ho v blízké budoucnosti. Peněžní toky ze stálého užívání stroje do jeho pozbytí jsou odhadovány jako zanedbatelné.

Hodnota z užívání stroje může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě mínus nákladům prodeje. Proto může zpětně získatelná částka stroje být určena a nebere se žádný ohled na penězotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka). Protože reálná hodnota mínus náklady prodeje tohoto stroje je nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ze snížení hodnoty tohoto stroje.

108. ***Poté, co jsou aplikovány požadavky odstavců 104 a 105, uzná se závazek pro jakoukoli zbývající částku ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky tehdy, a jen tehdy, je-li to požadováno jiným Standardem.***

RUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

109. Odstavce 110 až 116 vysvětlují požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či penězotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají termín „aktivum", ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro penězotvornou jednotku. Dodatečné požadavky jsou pro jednotlivé aktivum vymezeny v odstavcích 117 až 121, pro penězotvornou jednotku v odstavcích 122 a 123 a pro goodwill v odstavcích 124 a 125.

110. ***Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni určuje, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty aktiva jiného než goodwill uznaná v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.***

111. ***Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum jiné než goodwill v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

Vnější informační zdroje

(a) ***tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;***

(b) ***během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik 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 nejbližší budoucnosti;***

(c) ***tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, a takový pokles pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje významně jeho zpětně získatelnou částku;***

Vnitřní informační zdroje

▼M3

(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 nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo posílení výkonu aktiva nebo na restrukturalizaci operace, k níž aktivum náleží.***

(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 hlavně odrážejí náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 12.

113. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum jiné než goodwill není již nadále oprávněná 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 s Mezinárodním účetním standardem, použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.

114. ***Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u aktiva jiného než goodwill v předchozích letech se ruší tehdy, a jen 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 podnik naposledy uznal ztrátu ze snížení hodnoty u tohoto aktiva. Odstavec 130 od účetní jednotky požaduje, aby zjistila změny v odhadech, které způsobily nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu. Příklady změn v odhadech zahrnují:

(a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je tato hodnota založena na reálné hodnotě mínus nákladech prodeje nebo na hodnotě z užívání);

(b) je-li zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce či načasování odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě,

nebo

(c) Je-li zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (čisté prodejní ceně), změnu v odhadu složek reálné hodnoty mínusu nákladů prodeje.

116. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že současná hodnota budoucích peněžních přítoků vzroste, neboť se postupně časově přibližují. Výkonnostní potenciál aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného „odvíjení" diskontu), i když se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

117. ***Zvýšená účetní hodnota aktiva jiného než goodwill způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat 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 jiného než goodwill 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. Při zachycování takového přecenění podnik použije Standard použitelný pro dané aktivum.

119. ***Ztráta ze snížení hodnoty aktiva jiného než goodwill je uznána okamžitě jako zisk a ztráta, pokud není aktivum zachyceno v hodnotě přecenění 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 tohoto jiného Standardu.***

120. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachyceno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Avšak pokud byla ztráta ze snížení hodnoty téhož přeceněného aktiva již dříve zaúčtována do zisku nebo ztráty, zrušení této ztráty ze snížení hodnoty se také účtuje do zisku nebo ztráty.

▼M3

121. ***Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze snížení hodnoty, je zatížení aktiva odpisy (amortizací) upraveno v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.***

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

122. ***Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky bude přiřazeno k 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 zachycena v souladu s odstavcem 119.***

123. ***Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky podle odstavce 122 se nemůže účetní hodnota aktiva zvýšit nad nižší z:***

(a) ***jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná),***

a

(b) ***účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěna o odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.***

Částka zrušení ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky, s výjimkou goodwillu, poměrným způsobem.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty goodwillu

124. ***Uznaná ztráta ze snížení hodnoty goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena.***

125. IAS 38 - *Nehmotná aktiva*, zakazuje zachycení goodwillu vytvořeného vlastní činností. Jakékoliv zvýšení zpětně získatelné částky goodwillu v obdobích po zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty tohoto goodwillu se pravděpodobně stane nárůstem interně tvořeného goodwillu spíše než zrušením ztráty ze snížení hodnoty goodwillu uznané pro nabytý goodwill.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

126. ***Pro každou kategorii aktiv zveřejní podnik následující informace:***

(a) ***částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku(y) řádku výsledovky, do nějž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta.***

(b) ***částku zrušených ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku(y) řádku výsledovky, do nějž je takové zrušení ztráty ze snížení hodnoty zahrnuto.***

(c) ***částku ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.***

(d) ***částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty přeceněných aktiv zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.***

127. Skupina aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v operacích účetní jednotky.

128. Informace požadované v odstavci 126 smějí být vykázány s jinými informacemi zveřejněnými pro danou skupinu aktiv. Tyto informace mohou být například 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 IAS 14 Vykazování informací o segmentech zveřejní o každém vykazovaném segmentu založeném na primárním formátu výkaznictví účetní jednotky následující informace:***

(a) ***částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období.***

(b) ***částku zrušení ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období.***

130. ***Účetní jednotka zveřejní tyto informace o každé významné ztrátě ze snížení hodnoty účtované nebo zrušené během období pro každé jednotlivé aktivum, včetně goodwillu, nebo penězotvornou jednotku:***

(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:***

▼M3

(i) ***povahu aktiva;***

a

(ii) ***Pokud podnik vykazuje informace o segmentech podle IAS 14, vykazovaný segment, ke kterému aktivum patří, založený na primárním formátu výkaznictví účetní jednotky.***

(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 IAS 14);***

(ii) ***Částku ztráty ze snížení hodnoty nebo její zrušení pro třídy aktiv, a pokud podnik vykazuje informace o segmentech podle IAS 14, pro vykazovaný segment na základě primárního formátu výkaznictví účetní jednotky;***

a

(iii) ***jestliže se seskupení aktiv pro zjištění penězotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (je-li nějaká), účetní jednotka popíše aktuální a dřívější způsob seskupování aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je penězotvorná jednotka identifikována.***

(e) ***zda je zpětně získatelná částka aktiva (penězotvorné jednotky) jeho reálnou hodnotou mínus náklady prodeje nebo jeho hodnotou z užívání.***

(f) ***Je-li zpětně získatelnou částkou reálná hodnota bez prodejních nákladů, základ používaný pro určení reálné hodnoty mínus nákladů prodeje (jestli reálná hodnota byla určena na základě aktivního trhu).***

(g) ***je-li zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu(y) použitou při aktuálním odhadu i předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.***

131. ***Účetní jednotka zveřejní tyto informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn jejich zrušení uznaných během období, pro něž se nezveřejňují informace podle odstavce 130:***

(a) ***Hlavní skupiny aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní skupiny aktiv ovlivněné zrušením ztrát ze snížení hodnoty.***

(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 vyžaduje, aby podnik zveřejnil informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnut goodwill nebo nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti.

133. ***Pokud podle odstavce 84 nějaká část goodwillu získaná při podnikové kombinaci během daného účetního období nebyla přiřazena k penězotvorné jednotce (skupině jednotek) k datu účetní uzávěrky, musí být tato část goodwillu zveřejněna společně s důvody, proč zůstala nepřiřazena.***

Odhady použité pro vyčíslení zpětně získatelné částky penězotvorných jednotek obsahujících goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti

134. ***Účetní jednotka zveřejní informace požadované odstavci (a) – (f) pro každou penězotvornou jednotku (skupinu jednotek) obsahující významnou část účetní hodnoty goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti:***

(a) ***Účetní hodnotu goodwillu přiřazeného k jednotce (skupině jednotek).***

(b) ***Účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti přiřazených k jednotce (skupině jednotek).***

(c) ***Základ určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) (tj. hodnotu z užívání nebo reálnou hodnotu mínus náklady prodeje).***

(d) ***Pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na hodnotě z užívání:***

▼M3

(i) *Popis všech klíčových předpokladů, na kterých vedení založilo projekce peněžních toků pro období pokryté nejaktuálnějšími rozpočty/předpověďmi. Klíčové předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější.*

(ii) *Popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.*

(iii) *Období, pro které vedení vytvořilo projekci peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro peněžotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období.*

(iv) *Míru tempa růstu použitou pro extrapolaci projekcí peněžních toků za období pokryté nejnovějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití rychlosti růstu překračující dlouhodobý průměr rychlosti růstu produkce nebo odvětví, nebo rozvoje země nebo zemí, kde podnik působí, nebo trhu, pro kterou je jednotka (skupina jednotek) určena.*

(v) *Diskontní sazbu aplikovanou na projekce peněžních toků.*

(e) *Pokud je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) založena na fair value mínus náklady prodeje, metodologii určení reálné hodnoty bez prodejních nákladů. Pokud reálná hodnota mínus náklady prodeje není určena na základě zjistitelné tržní ceny jednotky (skupiny jednotek), je třeba rovněž zveřejnit tyto informace:*

(i) *Popis všech klíčových předpokladů, na nichž vedení založilo určení reálné hodnoty mínus nákladů pozbytí. Klíčové předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější.*

(ii) *Popis přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.*

(f) *Zda reálně možná změna klíčového předpokladu, na němž vedení založilo určení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) může způsobit překročení zpětně získatelné částky jednotky (skupiny jednotek) její účetní hodnotou:*

(i) *Částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) překračuje její účetní hodnotu.*

(ii) *Hodnotu přiřazenou klíčovým předpokladům.*

(iii) *Částku, o kterou se hodnota přiřazená ke klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků 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 neurčitou dobou životnosti přiřazena více peněžotvorným jednotkám (skupinám jednotek), a částka takto přiřazená ke každé jednotce (skupině jednotek) není významná v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti patřících účetní jednotce, je třeba tuto skutečnost zveřejnit společně se součtem účetních hodnot goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti přiřazených těmto jednotkám (skupinám jednotek). Navíc pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek (skupin jednotek) založeny na stejných klíčových předpokladech a součet účetních hodnot goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti k nim přiřazených je významný v porovnání s celkovou účetní hodnotou goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti patřících účetní jednotce, zveřejní podnik tuto skutečnost společně s následujícím:*

(a) *Celkovou účetní hodnotou goodwillu přiřazeného k jednotkám (skupinám jednotek).*

(b) *Celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neomezenou dobou životnosti přiřazených k jednotkám (skupinám jednotek).*

(c) *Popisem klíčových předpokladů.*

▼M3

(d) ***Popisem přístupu vedení k určení hodnot přiřazených ke každému klíčovému předpokladu, ať už tyto hodnoty odrážejí minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s externími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.***

(e) ***Pokud by reálně představitelná změna v klíčových předpokladech způsobila, že by součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) překročil součet jejich zpětně získatelných částek::***

(i) ***Částkou, o kterou součet účetních hodnot jednotek (skupin jednotek) překročil součet jejich zpětně získatelných částek.***

(ii) ***Hodnotou (hodnotami) přiřazenými ke klíčovým předpokladům.***

(iii) ***Částkou, o kterou se hodnota přiřazená ke 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.***

136. Nejposlednější podrobný výpočet z předcházejícího období týkající se zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky (skupiny jednotek) lze podle odstavců 24 nebo 99 použít pro test snížení hodnoty této jednotky (skupiny jednotek) v běžném období, pokud budou splněna určená kritéria. Pokud tomu tak bude, informace pro tuto jednotku (skupiny 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 ukazuje zveřejnění požadovaná odstavci 134 a 135.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

138. ***Pokud se účetní jednotka rozhodne podle odstavce 85 IFRS 3 Podnikové kombinace, že začne používat IFRS 3 od data před datem účinnosti stanoveným v odstavcích 78–84 IFRS 3, musí od téhož data také aplikovat tento standard.***

139. ***Jinak musí účetní jednotka aplikovat tento standard na:***

(a) ***Goodwillu a nehmotná aktiva získaná podnikovou kombinací na základě dohody ze dne 31. března 2004 nebo pozdějšího;***

a

(b) ***Všechna ostatní aktiva počínaje počátkem prvního ročního účetního období začínajícího datem 31. března 2004 nebo pozdějším.***

140. ***Účetní jednotky, na které se vztahuje odstavec 139, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 139. Avšak pokud podnik použije tento standard před datem jeho účinnosti, musí také použít IFRS 3 a IAS 38 Nehmotná aktiva (v revizi z roku 2004).***

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 36 (Z ROKU 1998)

141. Tento standard nahrazuje standard IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (z roku 1998).

▼M3

DODATEK A

Použití technik současné hodnoty pro vyčíslení hodnot z užívání

Tento dodatek je integrální součástí standardu. Obsahuje pokyny pro aplikaci technik současné hodnoty na vyčíslení hodnoty z užívání v užívání. I když se v pokynech používá termínu „aktivum", vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

A1. Následující prvky společně definují ekonomické rozdíly mezi aktivy:

(a) Odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které podle očekávání podniku z aktiva poplynou;

(b) Očekávání možných změn částek nebo časového průběhu těchto peněžních toků;

(c) Časová hodnota peněz představovaná aktuální tržní bezrizikovou úrokovou mírou;

(d) Cena za nejistotu obsaženou v aktivu;

a

(e) Další faktory, často neidentifikovatelné (jako je nelikvidita), které by účastníci na trhu použili pro oceňování budoucích peněžních toků, které podle očekávání účetní jednotky z aktiva poplynou.

A2. Tato příloha klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty. Oba z nich jsou použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva, podle okolností. Podle „tradičního" přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory (b) – (e) popsané v odstavci A1. Podle přístupu „očekávaných peněžních toků" způsobují faktory (b), (d) a (e) úpravy při výpočtu očekávaných peněžních toků upravených o rizika. Ať účetní jednotka použije kterýkoliv přístup k očekávaným možným změnám v částkách nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, musí se odrazit v určení očekávané současné hodnoty budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

A3. Techniky odhadu budoucích peněžních toků a úrokové míry se budou v jednotlivých situacích lišit podle okolností vztahujících se na příslušné aktivum. Avšak všechny aplikace technik výpočtu současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:

(a) Úrokové míry používané pro diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které by byly v souladu s předpoklady 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.

(c) Odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných důsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější minimální nebo maximální možnou částku.

Tradiční přístup k výpočtu současné hodnoty a přístup očekávaných peněžních toků

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 toho tradiční přístup předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže

▼M3

zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.

A5. Za některých okolností, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky je v souladu se způsobem, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako „12 procentní dluhopis".

A6. Avšak tradiční přístup 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 míru, a aktiva, které je oceňováno. Správná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možno použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat toto:

(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 zjistit, zda jsou 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 více 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 očekávaných peněžních toků

A7. Přístup očekávaných peněžních toků je v některých situacích efektivnějším nástrojem oceňování nebo tradiční přístup. Při oceňování pomocí přístupu očekávaných peněžních toků se používají všechna očekávání možných peněžních toků místo jediného nejpravděpodobnějšího peněžního toku. Například peněžní tok může být 100 CU, 200 CU nebo 300 CU, s pravděpodobností prvého 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Očekávaný peněžní tok je 220 CU. 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.

A8. Přístup očekávaných peněžních toků také umožňuje použití technik výpočtu současné hodnoty, když je časový sled peněžních toků nejistý. Například peněžní tok 1 000 CU 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 za 1 rok při 5 %	952,38	
Pravděpodobnost	10,00 %	CU95,24
Současná hodnota 1 000 za 2 roky při 5,25 %	902,73	
Pravděpodobnost	60,00 %	541,64
Současná hodnota 1 000 za 3 roky při 5,50 %	851,61	
Pravděpodobnost	30,00 %	255,48
Očekávaná současná hodnota		892,36

A9. Očekávaná současná hodnota 892,36 se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 (60 procentní 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.

▼M3

A10. Využití pravděpodobností je základním prvkem přístupu očekávaných peněžních toků. Někteří pochybují, zda použití pravděpodobností u vysoce subjektivních odhadů nepředstavuje větší přesnost, než existuje ve skutečnosti. 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 očekávaných peněžních toků.

A11. Mnoho odhadů používaných v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když dosud 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 a 250, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější nebo nepravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 150 [(50 + 250)/2].

(b) Odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, a nejpravděpodobnější částka je 100. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 133,33 [(50 + 100 + 250)/3].

(c) O0dhadovaná částka bude 50 (10 procentní pravděpodobnosti), 250 (30 procentní pravděpodobnost), nebo 100 (60 procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok 140 [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)].

V každém z případů je odhadovaná částka očekávaných peněžních toků přesnějším odhadem než samotná minimální, nejpravděpodobnější nebo maximální částka sama o sobě.

A12. Aplikace přístupu očekávaných peněžních toků podléhá omezení výhodnosti nákladů. V některých případech může mít účetní jednotka k dispozici velké množství dat a může být schopen vytvořit řadu scénářů peněžních toků. V jiných může být schopen pouze obecných prohlášení o proměnnosti 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 technika očekávaných peněžních toků je nevhodná pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90 procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10, a 10 procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109, 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, očekávaný peněžní tok nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá oceňováním realizovatelné hodnoty aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním tokem. Žádná racionálně uvažující společnost by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10.

Diskontní sazba

A15. Ať už podnik pro ocenění hodnoty užívání aktiva vybere kteroukoliv metodu, úroková míra diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která byl odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.

A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, podnik použije náhradní odhad diskontní sazby. Smyslem je odhadnout, je-li to možné, tržní stanovení:

(a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva,

a

(b) Faktorů (b), (d) a (e) popsaných v odstavci A1, v rozsahu, v jakém tyto faktory nepředstavovaly úpravy výpočtu odhadovaných peněžních toků.

▼**M3**

A17. Jako východisko takového odhadu může podnik vzít v úvahu tyto sazby:

(a) vážený průměr nákladů kapitálu podniku stanovený za použití takových technik, jako je technika oceňování CAPM;

(b) podniková přírůstková výpůjční úroková míra;

a

(c) jiné tržní úrokové míry.

A18. Avšak tyto míry 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 podniku a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým podnik financuje nákup daného aktiva.

A20. Odstavec 55 vyžaduje, 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 užívá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije zvláštní 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.

▼M3

DODATEK B

Změny v IAS 16

Změny obsažené v této příloze musí být aplikovány, pokud účetní jednotka použije IAS 16, Pozemky, budovy a zařízení (novelizovaný 2003). Budou nahrazen\ po nabytí účinnosti IAS 36 Snížení hodnoty aktiva (novelizovaného 2004). Tato příloha nahrazuje následné změny IAS 16 (novelizovaného 2003) k IAS 36 Snížení hodnoty aktiv (z roku 1998). IAS 36 (novelizovaný 2004) zahrnuje požadavky odstavců v této příloze. Proto doplňky IAS 16 (novelizovaného 2003) nejsou nutné, pokud podnik podléhá IAS 36 (novelizovanému 2004). Proto je tato příloha platná pouze pro)účetní jednotky, které se rozhodnou aplikovat IAS 16 (novelizovaný 2003) před datem jeho účinnosti.

B1. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* se doplňuje takto:

Příloha, odstavec A4 se mění takto:

A4. IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (vydání 1998) se mění takto:

Odstavce 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 se mění takto:

4. Tento standard se používá pro aktiva, která jsou vedena v hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) podle jiných Mezinárodních účetních standardů, jako například model přecenění v IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*. Avšak zjišťování, zda přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:

…

9. ***Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

…

Vnitřní informační zdroje

…

(f) ***během období nastaly významné změny s negativním dopadem na podnik v rozsahu nebo způsobu, 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 plány na odstavení aktiv, ukončení nebo restrukturalizaci operace, k níž aktivum patří, nebo na pozbytí aktiva před původně předpokládaným datem,***

a

…

34. Projekce peněžních odtoků zahrnují peněžní toky plynoucí z pravidelné obsluhy poskytované aktivům, jakož i budoucí režijní náklady, které lze přímo nebo na rozumném a konsistentním základě přiřadit užívání aktiva.

37. ***Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:***

…

(b) ***posílení nebo zlepšení výkonu aktiva.***

38. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:

…

(b) budoucí peněžní odtoky, které zlepší nebo posílí výkon aktiva nebo související peněžní přítoky, které se na základě těchto odtoků očekávají.

41. Dokud účetní jednotka nezačne s peněžní odtokem za účelem zlepšení nebo posílení výkonu aktiva, nemohou odhady budoucích peněžních toků zahrnovat odhadované budoucí peněžní přítoky očekávané v důsledku nárůstu ekonomických přínosů vzniklých díky uvedeným peněžním odtokům (viz Příloha A, příklad 6).

42. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní odtoky nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu očekávaného z aktiva v jeho současném stavu. Pokud se peněžotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou životnosti, která jsou všechna zásadně důležitá pro trvající operace

▼M3

jednotky, náhrada aktiv s kratší životností je v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenní obsluhy poskytované aktivům této jednotky. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou životnosti, je výměna složek s kratší dobou životnosti v rámci odhadu budoucích peněžních toků spojených s jednotkou považována za součást každodenního režimu poskytovaného aktiva.

59. ***Ztráta ze snížení hodnoty se bezprostředně zachytí ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné částce podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 -Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.***

96. ***Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:***

…

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 nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo posílení výkonu aktiva nebo restrukturalizaci operace, k níž aktivum náleží;***

a

…

104. ***Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení).Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládáno za zvýšení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.***

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 37

Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Tento standard schválený Radou v červenci 1998 je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

ÚVOD

▼M2

1. Tento standard musí použít všechny účetní jednotky pro zúčtování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:

a) vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou smluv nevýhodných;

b) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci; a

c) upravuje jiný standard.

▼B

Rezervy

▼M2

2. Tento standard se nevztahuje na finanční nástroje (včetně záruk), které spadají do působnosti IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a odepisování.* ►M3 ——————— ◄

▼B

3. Standard definuje mimosmluvní závazky jako závazky, které vznikly z takových kroků podniku, kdy:

a) podnik dává zavedeným způsobem chování, v minulosti zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním běžným oznámením třetím stranám najevo, že určité závazky uzná; a

b) v důsledku toho vytvořil podnik u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou splněny.

▼B

4. Ve výjimečných situacích, například při soudních sporech, nemusí být zřejmé, zda má podnik současný závazek. V těchto případech se má za to, že určitá událost v minulosti zakládá současný závazek, pokud je při respektování veškeré dostupné průkaznosti spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni existuje. Pokud jsou splněna ostatní výše zmíněná kritéria, vykáže podnik na takový současný závazek rezervu. Jestliže je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek neexistuje, zveřejní podnik podmíněný závazek, avšak pouze pokud není pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá.

5. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni, jinými slovy částka, kterou by k rozvahovému dni podnik vyplatil k vyrovnání závazku nebo převedl k tomuto datu třetí straně.

6. Standard požaduje, aby podnik při vyčíslení rezervy:

   a) vzal v úvahu rizika a nejistoty. Nejistota však není důvodem k tvorbě nepřiměřených rezerv nebo k záměrnému nadhodnocení závazků;

   b) v případech, kdy je časová hodnota peněz významná, diskontoval rezervy pomocí diskontní sazby (nebo sazeb) před zdaněním, která odráží aktuální tržní ocenění časové hodnoty peněz a rizika specifická pro závazky, která nebyla zohledněna při stanovení nejlepšího odhadu výdajů. V případech, kdy je použito diskontování, jsou přírůstky rezervy v průběhu doby jejího trvání vykazovány jako úrokový náklad;

   c) vzal v úvahu budoucí události, jako změny v právních předpisech a technologické změny, u nichž existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde; a

   d) nebral v úvahu zisky z očekávaných vyřazení aktiv, a to i tehdy, pokud je očekávané vyřazení těsně spjato s událostí, která je příčinou rezervy.

7. Podnik může očekávat náhradu některých nebo všech výdajů nezbytných k vyrovnání rezervy (například prostřednictvím pojistné smlouvy, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Podnik:

   a) vykáže náhradu tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že pokud podnik vyrovná závazek, bude náhrada obdržena. Částka vykázané náhrady nesmí přesáhnout částku rezervy; a

   b) vykáže náhradu jako samostatné aktivum. Ve výsledovce může být náklad vztahující se k rezervě uveden v čisté výši po odpočtu částky vykázané náhrady.

8. Rezervy se ke každému rozvahovému dni revidují a upravují tak, aby odrážely aktuálně nejlepší odhady. Pokud již dále není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, rezerva se zruší.

9. Rezerva se použije pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.

Rezervy – specifické použití

10. Standard vysvětluje, jak mají být obecné požadavky na uznání a oceňování použity ve třech specifických případech: budoucí provozní ztráty; nevýhodné smlouvy; restrukturalizace.

11. Na budoucí provozní ztráty se rezervy netvoří. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že některá provozní aktiva mohou být znehodnocena. V tomto případě provede podnik test na snížení hodnoty aktiv v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv.*

12. Pokud má podnik smlouvu, která je nevýhodná, vykáže se současný závazek z této smlouvy a vyčíslí se jako rezerva. Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

13. Standard definuje restrukturalizaci jako program, který je plánován a řízen vedením podniku a významně mění buď:

   a) předmět podnikání prováděný podnikem; nebo

   b) způsob, kterým je podnikání vedeno.

14. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv. V této souvislosti vzniká mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, že podnik:

   a) má podrobný oficiální plán restrukturalizace, který identifikuje přinejmenším:

      i) obor nebo část oboru, kterých se týká;

      ii) nejdůležitější místa, kterých se týká;

▼B

iii) umístění, funkce a přibližný počet zaměstnanců, kterým bude poskytnuto odstupné za ukončení jejich pracovního poměru; a

iv) výdaje, které budou vynaloženy; a

v) čas, kdy bude plán uskutečněn; a

b) vyvolal u těch, kterých se to týká, reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájí realizaci plánu, nebo oznámí její hlavní rysy těm, kterých se týká.

15. Rozhodnutí vedení podniku nebo představenstva o restrukturalizaci samo o sobě mimosmluvní závazek k rozvahovému dni nevytváří, ledaže by podnik před rozvahovým dnem:

a) zahájil provádění plánu restrukturalizace; nebo

b) oznámil plán restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to způsobem, který u nich vyvolal reálné očekávání, že podnik restrukturalizaci provede.

16. Tam, kde restrukturalizace vyžaduje prodej činnosti, nevzniká žádný závazek z prodeje do okamžiku, kdy se podnik k prodeji zaváže, tj. dokud neexistuje závazná prodejní smlouva.

17. Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje vzniklé z restrukturalizace, což jsou takové, které zároveň:

a) s sebou restrukturalizace nese; a

b) nejsou spojeny s pokračujícími činnostmi podniku. Rezerva na restrukturalizaci tudíž nezahrnuje takové náklady, jako jsou přeškolení nebo přemístění dále pracujících zaměstnanců, marketing, nebo investice do nových systémů a distribučních sítí.

Podmíněné závazky

▼M5

18. Tento Standard definuje podmíněný závazek jako:

▼B

a) potenciální závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí 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 minulých událostí, avšak není vykázán, protože:

i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo

ii) částku závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslit.

19. Podmíněné závazky podnik nevykazuje (v účetních výkazech). Podmíněné závazky podnik pouze zveřejní (v komentáři), a to pouze tehdy, pokud pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malá.

Podmíněná aktiva

20. Standard definuje podmíněné aktivum jako potenciální aktivum, které vzniká jako důsledek minulých událostí 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. Příkladem je nárok, který podnik uplatňuje právní cestou, kdy je výsledek nejistý.

21. Podmíněná aktiva podnik nevykazuje (v účetních výkazech). Podmíněná aktiva podnik zveřejní (v komentáři), pokud je příliv ekonomického prospěchu pravděpodobný.

22. Pokud je realizace příjmu prakticky jistá, pak není s ním spojené aktivum podmíněné a jeho vykázání je vhodné.

Datum účinnosti

23. Standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	327
Rozsah působnosti	327
Definice	328
Rezervy a ostatní závazky	329
Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky	329
Uznání	329

▼B

	Odstavce
Rezervy	329
Současný závazek	330
Minulé události	330
Pravděpodobný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch	331
Spolehlivý odhad závazku	331
Podmíněné závazky	331
Podmíněná aktiva	332
Oceňování	332
Nejlepší odhad	332
Rizika a nejistoty	333
Současná hodnota	333
Budoucí události	333
Očekávané pozbytí aktiv	334
Náhrady	334
Úpravy rezerv	334
Použití rezerv	334
Aplikace pravidel uznání a oceňování	335
Budoucí provozní ztráty	335
Nevýhodné smlouvy	335
Restrukturalizace	335
Zveřejnění	337
Přechodná ustanovení	338
Datum účinnosti	339

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

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 k účetní závěrce zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard použijí všechny podniky pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:

   a) vyplývají z finančních nástrojů vedených v reálných hodnotách;

▼M3

▼B

   c) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojistníky; a

   d) jsou řešeny jinými Mezinárodními účetními standardy.

2. Tento standard se použije na finanční nástroje (včetně záruk), které nejsou vedeny v reálných hodnotách.

3. Dosud nesplněné smlouvy jsou smlouvy, u 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 dosud nesplněné smlouvy, pokud tyto nejsou nevýhodné.

▼M3

▼M3

5. V případech, kdy se jiný standard zabývá specifickým typem rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, jednotka bude aplikovat onen standard na místo tohoto standardu. Například IFRS 3 *Podnikové kombinace* se zabývá zpracováním podmíněných pasiv převzatých v podnikové kombinaci nabyvatelem. A podobně určité typy rezerv jsou předmětem následujících standardů:

▼B

a) stavebními smlouvami (viz IAS 11 – *Stavební smlouvy*);

b) daněmi ze zisku (viz IAS 12 – *Daně ze zisku*);

c) leasingy (viz IAS 17 – *Leasingy*). Naproti tomu IAS 17 neobsahuje žádné konkrétní požadavky, jak nakládat s operativními leasingy, které se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard

d) zaměstnaneckými požitky (viz IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*)

▼M3

e) Pojistné smlouvy (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se však týká rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pojišťovatele, a to jiných, než těch, které vyplývají z jeho smluvních závazků a práv na základě pojistných smluv v působnosti IFRS 4.

▼B

6. Některé částky rezerv se mohou vztahovat k vykazování výnosů, například pokud podnik poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neupravuje uznávání výnosů. Okolnosti, za kterých se uzná výnos, upravuje IAS 18 – *Výnosy*, který také podává praktický návod k aplikaci kritérií uznávání. Tento standard požadavky IAS 18 nemění.

7. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo nejisté výše. V mnoha zemích je termín „rezerva" používán rovněž ve smyslu odpisu nebo opravné položky vyjadřující snížení hodnoty aktiv nebo pochybných pohledávek; v těchto případech se jedná o úpravy vykazovaných účetních hodnot, což není předmětem tohoto standardu.

8. Jiné Mezinárodní účetní standardy specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů. Tuto problematiku tento standard neřeší. Proto tento standard v případě tvorby rezervy nezakazuje ani nepožaduje aktivaci rozpoznaných nákladů.

▼M3

9. Tento standard se vztahuje k rezervám na restrukturalizaci (včetně ukončených činností). Pokud restrukturalizace vyhovuje definici ukončené činnosti, mohou se požadovat dodatečná zveřejnění na základě IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*.

▼B

DEFINICE

10. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo nejisté výše.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a jejíž vypořádání způsobí podniku odliv prostředků představujících ekonomický prospěch.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá právní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá žádnou reálnou alternativu, než jej vypořádat.

Právní závazek je závazek, který vzniká ze:

a) smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních i implicitních ustanovení);

b) právních předpisů; nebo

c) ostatních právních ustanovení.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vzniká z takových aktivit podniku, kde:

a) podnik dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a běžným oznámením třetím stranám najevo, že uzná určité své závazky; a

b) v důsledku toho vyvolal podnik u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou splněny.

Podmíněný závazek je:

a) potenciální závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí 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

b) existující závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí, avšak není vykázán, protože:

i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo

ii) částku závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslit.

Podmíněné aktivum je potenciální aktivum, které vzniklo jako důsledek minulých událostí 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.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením podniku a významně mění buď:

a) předmět podnikání prováděného podnikem; 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 nebo 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 konkrétním dodavatelem; a

b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty, ale nebyly zaplaceny, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem, a to včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přestože i v případě přechodných aktiv je někdy nezbytné jejich částku nebo časové rozvržení odhadnout, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást obchodních a ostatních závazků, zatímco rezervy se vykazují odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

12. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh nebo 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, když dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Termín „podmíněný závazek" je navíc používán pro závazky, které nesplňují kritéria pro 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 odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; a

b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:

i) potenciálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má podnik současný závazek, který povede k odlivu 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 odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo výši závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslit).

UZNÁNÍ

Rezervy

14. Rezerva se vykáže, když:

a) má podnik současný závazek (právní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;►**M5** ——————— ◄

b) je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; a

c) výši závazku lze spolehlivě odhadnout.

▼B

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 minulá událost zakládá současný závazek, pokud je při respektování veškeré dostupné průkaznosti spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni 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 podnik rozhodne, zda současný závazek k rozvahovému dni existuje, tím, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni. Na základě těchto průkazných informací podnik:

a) vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k rozvahovému dni současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykázání); a

b) zveřejní podmíněný závazek, pokud je pravděpodobnější, že současný závazek k rozvahovému dni 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 podnik neměl žádnou reálnou alternativu než závazek vzniklý z události vypořádat. To platí pouze v případě, že:

a) splacení závazku je právně vymahatelné; nebo

b) v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (která může být krokem podniku) u třetích stran reálná očekávání, že podnik závazek splní.

18. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí podniku ke konci vykazovaného období a ne jeho možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na působení podniku v budoucnosti. V rozvaze podniku jsou vykázány pouze takové závazky, které existují k rozvahovému dni.

19. Jako rezervy jsou vykázány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích podniku (tj. budoucího vykonávání jeho činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky podniku povedou při jejich splacení k odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch. Obdobně vykáže podnik rezervu na náklady ukončení provozu ropné věže nebo atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má podnik povinnost vzniklé škody nahradit. Naproti tomu může podnik zamýšlet na základě obchodních tlaků nebo požadavků právních předpisů vynaložení výdajů nezbytných pro působení podniku konkrétním způsobem v budoucnosti (například vybavení odlučovačů popílku v určitých typech provozů). Jelikož podnik může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit, například změnou metod činnosti, nemá vzhledem k takovým budoucím výdajům současný závazek, a nevykazuje z tohoto důvodu žádnou rezervu.

20. Závazek znamená vždycky povinnost vůči jiné straně. Není však nezbytné znát identitu subjektu, kterému dlužíme – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti vůči jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení podniku nebo představenstva mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, pokud nebylo rozhodnutí ještě před rozvahovým dnem dostatečně konkrétním způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že podnik své povinnosti splní.

21. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu jednání podniku (například dostatečně konkrétní veřejné oznámení), které zakládá mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě, povinnost odstranit její následky nemusí existovat. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek, pokud nový právní

▼B

předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud podnik 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 prakticky jistá platnost právního předpisu v podobě, v jaké byl zveřejněn jeho návrh. Pro účely tohoto standardu je takový závazek považován za právní. Změny v okolnostech provázejících přijímání 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 konečné znění předpisu jisté, dokud není přijat.

Pravděpodobný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch

23. K tomu, aby závazek splnil kritéria uznání, musí existovat nejen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch nezbytného k vypořádání tohoto závazku. Pro účely tohoto standardu ([1]) jsou odlivy 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 podnik pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající možnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malá (viz odstavec 86).

24. Pokud existuje více podobných závazků (například záruky na výrobky nebo podobné smlouvy), určuje se pravděpodobnost odlivu prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odlivu pro jakoukoliv jednotlivou položku může být velmi malá, může být velmi pravděpodobné, že pro vypořádání skupiny závazků jako celku bude odliv prostředků nezbytný. 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 neohrožuje její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je podnik schopen určit rozsah pravděpodobných odlivů, 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 podnik v rozvaze nevykazuje.

28. Pokud není pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá, vykáže se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 86.

29. Pokud podnik za závazek odpovídá společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena jinou stranou, považována za podmíněný závazek. Podnik vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odliv prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.

30. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, který původně nebyl předpokládán. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odliv prostředků představujících ekonomický prospěch nestal pravděpodobným. Pokud se odliv prostředků představujících ekonomický prospěch stane pravděpodobným z důvodu položky, která byla původně považována za podmíněný závazek, 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 její výše).

Podmíněná aktiva

31. Podmíněná aktiva podnik v rozvaze nevykazuje.

([1]) Interpretace výrazu „pravděpodobný”, který je v tomto standardu chápán jako „spíše pravděpodobný než nepravděpodobný”, nemusí být nutně používána i v jiných Mezinárodních účetních standardech.

▼B

32. Podmíněné aktivum vzniká obvykle jako důsledek neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které zakládají pravděpodobnost přílivu ekonomického prospěchu pro podnik. Příkladem je nárok, který podnik uplatňuje prostřednictvím právních řízení, jejichž výsledek je nejistý.

33. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože mohou vést k vykázání zisku, který nemusí být nikdy realizován. Pokud je však realizace zisku prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a jeho vykázání je vhodné.

34. Pokud je příliv 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 k přílivu ekonomického prospěchu dojde, vykáže se v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně došlo, aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se příliv ekonomického prospěchu stane pravděpodobným, zveřejní podnik 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 k rozvahovému dni.

37. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by podnik racionálně vyplatil za účelem vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částka, ve které by jej k tomuto datu převedl na třetí stranu. Vypořádat nebo převést závazek k rozvahovému dni však bude velmi často nemožné nebo nepřijatelně nákladné. I přesto ale představuje odhad částky, kterou by podnik racionálně vyplatil za účelem vypořádání závazku, nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.

38. Odhady odlivů a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení podniku, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech o zprávy nezávislých expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni.

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 vážení všech možných odlivů jejich pravděpodobností. Tato statistická metoda se označuje jako „očekávaná hodnota". Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na pravděpodobnosti ztráty dané částky, 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

Podnik prodává zboží se zárukou, na základě které má zákazník pokryté veškeré náklady na opravu jakýchkoliv výrobních vad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po nákupu. Pokud se u všech prodaných výrobků vyskytnou drobné vady, bude to znamenat náklady na opravu ve výši 1 milion. Pokud se u všech prodaných výrobků vyskytnou velké závady, bude to znamenat náklady na opravy ve výši 4 miliony. Ze zkušenosti podniku v minulosti a budoucího očekávání vyplývá, že v příštím roce nebude mít 75 procent prodaných výrobků žádné vady, 20 procent prodaných výrobků bude mít drobné vady a 5 procent prodaných výrobků bude mít velké závady. V souladu s odstavcem 24 bude podnik posuzovat pravděpodobnost odlivu za všechny záruční závazky jako celek

Očekávané náklady na opravy činí:

$$(75\% \text{ znuly}) + (20\% \text{ z1mil.}) + (5\% \text{ ze 4mil.}) = 400\,000$$

40. Pokud je vyčíslován individuální závazek, může být nejlepším odhadem závazku jediný, nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však podnik 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 částka vyšší nebo nižší. Pokud například musí podnik opravit vážnou závadu na zařízení postaveném pro zákazníka, je jediný a nejpravděpodobnější výsledek pro

▼B

stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 1 000, rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje významná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

41. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním, neboť daňové souvislosti rezerv a jejich změn upravuje standard 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.

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 naproti tomu neopravňuje k nepřiměřené tvorbě rezerv nebo k úmyslnému nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na základě opatrnosti, není 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 výši výdajů se provádí podle odstavce 85 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 odlivům, ke kterým dojde brzy po rozvahovém dni, mnohem nevýhodnější než takové, jejichž peněžní odlivy 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 před zdaněním, která odráží současné tržní posouzení časové hodnoty peněz a konkrétní 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. Podnik může například věřit, že náklady na rekultivaci pozemku po ukončení jeho 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 používání existující technologie nebo očekávané náklady na použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než byly vykonávány původně. Na druhou stranu podnik nepředpokládá vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud není provázen dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.

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 bude přijat. 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 bude přijat a v patřičný čas prováděn. V mnoha případech takto dostatečně objektivní a průkazná jistota neexistuje až do chvíle, kdy je nový právní předpis přijat.

Očekávané pozbytí aktiv

51. Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu zisky z očekávaného pozbytí aktiv.

52. Zisky z očekávaného pozbytí aktiv se při určení výše rezervy neberou v úvahu ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjato s událostí, která je příčinou vytvoření rezervy. Místo toho vykáže podnik zisk z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku uvedeném v Mezinárodním účetním standardu, který se daným aktivem zabývá.

▼B

NÁHRADY

53. Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou, vykáže se náhrada tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že podnik náhradu obdrží, jestliže závazek vypořádá. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem. Částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.

54. Ve výsledovce mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši, snížené o částku vykázaných náhrad.

55. Někdy je podnik schopen 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 podnikem buď nahradit, nebo částku vyplatit přímo.

56. Ve většině případů zůstává podnik odpovědný za celou částku, o kterou se jedná, takže pokud by třetí strana z nějakého důvodu nezaplatila, byl by podnik povinen vypořádat celou částku sám. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že podnik obdrží náhradu, jestliže závazek vypořádá, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.

57. V některých případech není podnik zavázán k vynaložení nákladů, jestliže třetí strana nezaplatí. V těchto případech nemá podnik k vynaložení takových nákladů žádný závazek, a do rezervy je tedy nezahrne.

58. Jak je uvedeno v odstavci 29, je závazek, za který podnik odpovídá společně a nerozdílně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém se očekává, že závazek uhradí jiná strana.

Úpravy rezerv

59. Rezervy se vždy k rozvahovému datu prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv 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 zakrylo 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 kritéria pro uznávání rezervy stanovená v odstavci 14.

65. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv dané činnosti. Test na snížení hodnoty takových aktiv provede podnik podle standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv.*

Nevýhodné smlouvy

66. Pokud má podnik 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. Dosud nesplněné 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 náhrady a sankce vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.

69. Dříve než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže podnik veškerá snížení hodnoty aktiv, ke kterým došlo na aktivech 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 podniku, například zrušení některé úrovně řízení; a

d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti podniku.

71. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna kritéria pro 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 podnik:

a) má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:

i) obor nebo část oboru, jehož se týká;

ii) hlavní místa, kterých se týká;

iii) umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu ukončení pracovního poměru;

iv) výdaje, které budou vynaloženy; a

v) dobu, kdy bude plán uskutečněn; a

b) vyvolal u těch, kterých se to týká, reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájí realizaci plánu nebo oznámí její hlavní rysy těm, kterých se týká.

73. Průkaznou informací o tom, že podnik zahájil realizaci plánu restrukturalizace, může být například demontáž zařízení, prodej aktiv nebo veřejné oznámení hlavních rysů plánu. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, je-li provedeno takovým způsobem a v tak dostatečné podrobnosti (například stanovením hlavních rysů plánu), aby vyvolalo u druhých stran, jako jsou zákazníci, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci), reálné očekávání, že podnik restrukturalizaci provede.

74. K tomu, aby byl plán v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, postačující pro vznik mimosmluvního závazku je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a aby byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v němž jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že k zahájení restrukturalizace dojde s dlouhým časovým odstupem nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání části jiných stran, že se podnik k restrukturalizaci skutečně zavázal, protože dlouhý časový úsek dává podniku možnost plány změnit.

▼M5

75. Rozhodnutí vedení účetní jednotky nebo jejího představenstva o restrukturalizaci, které bylo provedeno před rozvahovým dnem, nezakládá mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, ledaže by účetní jednotka před rozvahovým dnem:

(a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace;

nebo

(b) oznámila dostatečně specifickým způsobem hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolal reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí provádění plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní kroky těm, kteří tím budou ovlivněni, až po rozvahovém dni, pak je v souladu se standardem IAS 10 *Události po rozvahovém dni* třeba provést zveřejnění, je-li restrukturalizace významná a její nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

▼B

76. Ačkoliv mimosmluvní závazek nevzniká výhradně jen rozhodnutím vedení podniku, 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 po schválení

▼B

představenstvem. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno příslušným druhým stranám, má podnik mimosmluvní závazek restrukturalizace, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 72.

77. V některých zemích jsou konečné pravomoci svěřeny radě, jejímiž členy jsou zástupci zájmů odlišných od zájmů vedení podniku (například zaměstnanců) nebo je nezbytné tyto představitele informovat ještě před tím, než o věci rozhodne představenstvo. Vzhledem k tomu, že rozhodování představenstva vyžaduje v takových případech komunikaci s uvedenými představiteli, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

78. Při prodeji části podniku nevzniká závazek až do té doby, než se podnik k prodeji skutečně zaváže, tj. než je uzavřena závazná prodejní smlouva.

79. Dokonce i v případě, že podnik rozhodl o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámil, není tím k uskutečnění prodeje povinován, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, může podnik své rozhodnutí změnit, respektive je nucen navrhnout jiné kroky, jestliže nenajde kupce, který nabízí přijatelné podmínky. Jakmile se dá předpokládat, že součástí restrukturalizace bude prodej části aktivit, provede se test aktiv dané činnosti na znehodnocení podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv.* Pokud je prodej aktivit pouze 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 k provedení restrukturalizace; a

b) nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami podniku.

81. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například následující 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 z titulu restrukturalizace nejsou závazkem k rozvahovému dni. 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 do rezervy nezahrnují, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy, jak je stanoveno v odstavci 10.

83. V souladu s odstavcem 51 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci očekávané zisky z pozbytí aktiv neberou v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

84. Pro každou kategorii rezerv podnik zveřejní:

a) účetní hodnotu na začátku a na konci období;

b) rezervy vytvořené nově v průběhu období včetně přírůstku stávajících rezerv;

c) částky, které byly v průběhu období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);

d) nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny; a

e) přírůstky diskontované části rezervy za období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času, a dopadu jakýchkoli změn diskontní sazby.

Srovnávací informace se nepožadují.

85. Pro každou kategorii rezerv zveřejní podnik následující informace:

a) stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odlivů ekonomického prospěchu;

b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odlivů. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní podnik hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí, jak je stanoveno v odstavci 48; a

c) částku všech očekávaných náhrad s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.

▼B

86. Pokud není pravděpodobnost odlivu z důvodu vypořádání příliš malá, zveřejní podnik pro každou z kategorií podmíněných závazků k rozvahovému dni 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 částky nebo časového rozvrhu veškerých odlivů; a

c) možnost jakýchkoliv případných náhrad.

87. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda je podstata položky dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odstavců 85 a) a b) a 86 a) a b). Na tomto základě pak 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 částkám, které jsou předmětem právních řízení.

88. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní podnik informace požadované odstavci 84–86 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.

89. V případě, že je pravděpodobný příliv ekonomického prospěchu, zveřejní podnik stručný popis podstaty podmíněného aktiva k rozvahovému dni, 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 nejsou jakékoliv informace požadované odstavci 86 a 89 zveřejněny, protože je jejich zveřejnění neproveditelné, 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 podniku ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí podnik tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně s tím, že nebyla informace zveřejněna, a s důvodem, proč tomu tak je.

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. Podnikům se doporučuje, avšak nenařizuje, aby upravily počáteční zůstatek nerozděleného zisku za prvně vykázané období a přepracovaly srovnávací informace. Pokud nebudou srovnávací údaje přehodnoceny, musí se tato skutečnost zveřejnit.

▼M5

▼B

DATUM ÚČINNOSTI

95. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podniky tento standard použijí na období počínající před 1. červencem 1999, musí tuto skutečnost zveřejnit.

▼M5

▼M3

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 38

Nehmotná aktiva

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-7

▼**M3**

Definice	8-17
Nehmotná aktiva	9-17
Identifikovatelnost	11-12
Ovládání aktiva	13-16
Budoucí ekonomické užitky	17
Rozpoznání a oceňování	18-67
Samostatné pořízení	25-32
Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace	33-43
Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci	35-41
Následné výdaje nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje	42-43
Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace	44
Výměny aktiv	45-47
Goodwill vytvořený vlastní činností	48-50
Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností	51-67
Fáze výzkumu	54-56
Fáze vývoje	57-64
Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností	65-67
Uznání nákladů	68-71
V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány	71
Oceňování po uznání nehmotného aktiva	72-87
Model oceňování pořizovacími náklady	74
Model přeceňování	75-87
Doba použitelnosti	88-96
Nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti	97-106
Období a metoda odpisů	97-99
Zbytková hodnota	100-103
Přezkoumání doby a metody odepisování	104-106
Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti	107-110
Přezkoumání doby použitelnosti	109-110
Zpětná získatelnost účetní hodnoty – ztráty ze snížení hodnoty	111
Likvidace a vyřazení	112-117
Zveřejňování	118-128
Obecně	118-123
Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění	124-125
Výdaje na výzkum a vývoj	126-127
Ostatní informace	128
Přechodná ustanovení a datum účinnosti	129-132
Výměny podobných aktiv	131
Předčasná aplikace	132
Ukončení platnosti IAS 38 (z roku 1998)	133

Tento revidovaný standard nahrazuje IAS 38 (1998) *Nehmotná aktiva* a použije se na:

(a) akvizici nehmotných aktiv získaných podnikovou kombinací smluvně dohodnutou 31. března 2004 nebo později.

(b) všechna ostatní nehmotná aktiva pro roční období začínající datem 31. března 2004 nebo datem pozdějším.

Dřívější aplikace těchto ustanovení se doporučuje.

▼M3

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný účetní standard. Tento standard požaduje, aby položka byla uznána jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, když jsou splněna určitá kritéria. Standard také výslovně stanoví, jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

▼M10

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

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

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

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

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

▼M3

3. Jestliže jiný standard řeší problematiku konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se takový standard místo tohoto standardu. Tento standard se například neuplatňuje pro:

(a) nehmotná aktiva držená podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání (viz IAS 2 - *Zásoby* a IAS 11 - *Stavební smlouvy*).

(b) odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 - *Daně z příjmu*).

(c) pronájmy, které patří do působnosti IAS 17 – *Pronájmy.*

(d) aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků *(viz IAS 19 - Zaměstnanecké požitky).*

(e) finanční aktiva definovaná v IAS 39. Účtování a oceňování některých finančních aktiv pokrývá IAS 27 - *Konsolidované a individuální účetní závěrky,* IAS 28 - *Investice do přidružených společností* a IAS 31 - *Účasti ve společných podnicích.*

(f) goodwill získaný podnikovou kombinací (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

(g) odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí z pojistitelových smluvních práv stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 *Pojistné smlouvy.* IFRS 4 stanoví speciální požadavky na vyjádření hodnoty těchto odložených nákladů na akvizice, ale nikoliv těchto nehmotných aktiv. Proto požadavky na vyjádření hodnoty stanovené v tomto standardu platí i pro tato nehmotná aktiva.

(h) dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutá do skupiny vyřazených aktiv určených k prodeji) podle IFRS 5 *Stálá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.*

4. Některá nehmotná aktiva mohou být obsažena 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 složky, posuzováno podle IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo jako nehmotné aktivum podle tohoto standardu, je nutno posoudit, která složka daného aktiva je významnější. 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, kde software není nedílnou součástí příslušného hardwaru, počítačový software se považuje za nehmotné aktivum.

5. Tento standard se uplatňuje mimo jiné také na výdaje na reklamu, zaškolení, na přípravu a záběh, na výzkum a vývoj. Činnosti výzkumu a vývoje směřují k vývoji nových 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 zahrnuté v aktivu.

6. Předmětem finančního leasingu může být jak hmotné, tak nehmotné aktivum. Po výchozím zaúčtování se nájemce zabývá nehmotným aktivem drženým v rámci finančního leasingu podle tohoto standardu. Práva

▼M3

vyplývající z licenčních ujednání pro takové 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 takové účetní případy, které je třeba řešit odlišným způsobem, mohou být vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu. Takové položky vznikají v souvislosti s výdaji na průzkum nebo využití a těžbu ropy, zemního plynu a nerostných ložisek v těžebním průmyslu a v případě pojistných smluv. Proto se tento standard neuplatňuje na výdaje na takové činnosti a smlouvy. Tento standard se však uplatňuje na jiná nehmotná aktiva (jako je počítačový software) a jiné výdaje (jako jsou náklady na záběh) v těžebních odvětvích nebo u pojišťoven.

DEFINICE

8. ***Následující termíny se ve standardu používají v dále specifikovaném významu:***

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

(a) ***položky obchodované na trhu jsou stejnorodé;***

(b) ***obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci;***

a

(c) ***informace o cenách jsou veřejně dostupné.***

Datum dohody o podnikové kombinaci je datum, kdy je dosaženo zásadní dohody mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejných podniků datum veřejného oznámení. V případě konkurenčního převzetí je nejdřívějším datem dosažení zásadní dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků převzatého podniku přijal nabídku nabyvatele na převzetí kontroly nad převzatým podnikem.

Odpisování je systematické snižování odepsatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Aktivum je zdroj:

(a) ***využívaný podnikem jako výsledek minulých událostí;***

a

(b) ***u kterého se očekává, že z něj poplynou podniku budoucí ekonomické užitky.***

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vyjádřené v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a všech kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Náklad na pořízení aktiva je zaplacená částka v hotovosti nebo hotovostním ekvivalentu nebo skutečná hodnota jiné úhrady vynaložená za účelem akvizice aktiva v době jeho zakoupení nebo výstavby, nebo částka připsaná tomuto aktivu ve chvíli počátečního zaúčtování podle specifických požadavků jiných IFRS, například IFRS 2 – Platby akciemi.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snížená o jeho zbytkovou hodnotu.

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 pro účetní jednotku je současná hodnota peněžních toků, které účetní jednotka očekává v důsledku dalšího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho životnosti nebo v důsledku úhrady závazku.

Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by mohlo být aktivum směněno mezi dobře informovanými partnery ochotnými uskutečnit směnu v rámci transakce provedené za obvyklých obchodních podmínek.

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

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.

Peněžní aktiva jsou držené peníze a aktiva, získaná v pevných nebo stanovitelných peněžních částkách.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

▼M3

Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná hodnota, kterou by osoba v daném okamžiku získala za vyřazení aktiva po odečtu odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud je aktivum už ve stáří a ve stavu očekávaném na konci jeho 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.***

Nehmotná aktiva

9. Podniky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a rozšiřováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně jmen značek a publikačních titulů). Společnými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, 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 vyhovují definici nehmotného aktiva: jeho identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka, kterou se zabývá tento standard, nevyhovuje definici nehmotného aktiva, zahrnují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy vznikly. Jestliže je však tato položka získána při podnikové kombinaci akvizicí, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz odstavec 68).

Identifikovatelnost

11. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill získaný podnikovou kombinací představuje platbu realizovanou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nejsou jednotlivě identifikovatelná a samostatně zúčtovatelná. Tyto budoucí ekonomické užitky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro vyjádření v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit při podnikové kombinaci.

12. ***Aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti z definice nehmotného aktiva, pokud:***

(a) ***je oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od podniku a prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo směnit, buď jednotlivě nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem;***

nebo

(b) ***vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.***

Ovládání aktiva

13. Podnik ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomické užitky plynoucí z příslušného zdroje a může také omezit přístup ostatních k těmto užitkům. Schopnost podniku ovládat budoucí ekonomické užitky z nehmotného aktiva vyplývá zpravidla ze zákonných práv, která jsou vymahatelná soudem. V případě, že tato zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání aktiva, poněvadž podnik může být schopen ovládat budoucí ekonomické užitky jiným způsobem.

14. Trh a technické znalosti mohou vést ke vzniku budoucích ekonomických užitků. Podnik disponuje s takovými užitky, pokud jsou například tyto poznatky chráněny zákonnými normami, jako jsou autorská práva, konkurenční doložka smluv (kde je dovolena), nebo zákonnou povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.

15. Podnik může mít tým kvalifikovaných pracovníků a může být schopen identifikovat nárůst jejich dovedností vedoucí k budoucím ekonomickým užitkům plynoucím ze školení. Podnik může také očekávat, že pracovníci budou pokračovat v utváření dovedností využívaných v podniku. Obvykle však neovládá předpokládané budoucí ekonomické užitky plynoucí z růstu zkušeností a týmové práce natolik, aby bylo možno uvažovat tyto položky jako splňující definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídící

▼M3

nebo technický talent nesplňují definici nehmotného aktiva, pokud není jejich využití a získání souvisejících budoucích ekonomických užitků chráněno právními normami a pokud nesplňují i další části definice.

16. Podnik může mít portfolio zákazníků nebo podíl na trhu a očekávat, že vzhledem k úsilí věnovanému vytváření vztahů se zákazníky budou tito zákazníci s podnikem obchodovat i nadále. Pokud však neexistuje právní norma, která chrání nebo jiným způsobem řídí tyto vztahy k zákazníkům a jejich věrnost podniku, podnik zpravidla nemá dostatečnou kontrolu nad ekonomickými užitky z těchto vztahů, aby bylo možno považovat tyto položky (portfolio zákazníků, podíly na trhu, vztahy se zákazníky, věrnost zákazníků) za takové, které splňují definici nehmotných aktiv. Pokud neexistují zákonná práva na ochranu zákaznických vztahů, pak výměnné transakce za stejné nebo podobné nesmluvní zákaznické vztahy (mimo ty, které plynou z podnikové kombinace) jsou důkazem, že podnik je přesto schopen ovládat očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí ze zákaznických vztahů. Protože tyto výměnné transakce jsou také důkazem, že zákaznické vztahy jsou oddělitelné, splňuje zákaznický vztah 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 podnikem. Například využití duševního vlastnictví ve výrobním procesu může spíše snižovat budoucí náklady produkce než zvyšovat budoucí výnosy.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje prokázat, že tato položka splňuje:

(a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 8 - 17);

a

(b) účetní kritéria (viz odstavce 21 - 23).

Tento požadavek se týká nákladů na počáteční akvizici nebo interní tvorbu nehmotného aktiva a nákladů vynaložených později na jeho rozšíření, výměnu jeho části nebo opravu a údržbu.

19. Odstavce 25 - 32 se zabývají aplikací účetních kritérií na nehmotná aktiva samostatně získaná a odstavce 33 43 se zabývají jejich aplikací na nehmotná aktiva získaná v důsledku podnikové kombinace. Odstavec 44 se týká počátečního oceňování nehmotných aktiv získaných jako vládní grant, odstavce 45 - 47 se zabývají výměnou nehmotných aktiv a odstavce 48 - 50 zacházením s interně vytvořeným goodwillem. Odstavce 51 - 67 pojednávají o počátečním zaúčtování a oceňování interně vytvořených nehmotných aktiv.

20. Povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů slouží většinou k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků stávajícího nehmotného aktiva a ne k tomu, aby byla splněna definice nehmotného aktiva a účetní kritéria stanovená tímto standardem. Navíc je často obtížné přiřadit tyto výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto se následné výdaje – výdaje vynaložené po počátečním zaúčtování získaného nehmotného aktiva nebo interně vytvořeného nehmotného aktiva – jen zřídka odrazí 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 externě nakoupené, tak vytvořené vlastní činností) vždy zahrnují do výsledovky tak, jak byly vynaloženy. To je proto, že tyto výdaje nelze odlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.

21. ***Nehmotné aktivum se zúčtovává tehdy a pouze tehdy, když:***

(a) ***je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, které jsou přičitatelné aktivu, poplynou do podniku,***

a

(b) ***je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.***

22. ***Pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků by měla být odhadnuta pomocí racionálních a doložitelných předpokladů, které jsou vyjádřením nejlepšího odhadu vedení podniku ve vztahu k souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po celou dobu použitelnosti aktiva.***

▼M3

23. Odhad míry jistoty týkající se přílivu budoucích ekonomických užitků, který lze přiřadit využití aktiva, se provádí na základě skutečností existujících v okamžiku vstupního uznání, přičemž větší váhu mají externí podklady.

24. ***Nehmotné aktivum se nejprve oceňuje pořizovacími náklady.***

Samostatné pořízení

25. Cena, kterou účetní jednotka platí za samostatné pořízení nehmotného aktiva, obvykle odráží očekávání pravděpodobných budoucích užitků z aktiva, které poplynou podniku v důsledku jeho užívání. Jinými slovy, v nákladech na aktivum se odráží účinek pravděpodobnosti. Proto se u samostatně pořizovaných nehmotných aktiv vždycky uvažuje kritérium uznání pravděpodobnosti z odstavce 21(a).

26. Navíc náklady na samostatně pořízené nehmotné aktivum lze obvykle spolehlivě ocenit. To platí zejména tehdy, když je úhrada provedena formou peněžních prostředků nebo ostatních peněžních aktiv.

27. Náklady na samostatně pořízené nehmotné aktivum jsou tvořeny těmito položkami:

(a) nákupní cena aktiva, včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odečtu obchodních slev a rabatů;

a

(b) všechny náklady přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití.

28. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

(a) náklady na zaměstnanecké požitky (podle definice IAS 19 *Zaměstnanecké požitky)* vznikající přímo s uvedením aktiva do provozního stavu;

(b) honorář pro odborníky uvádějící aktivum do jeho provozního stavu;

a

(c) náklady na odzkoušení správné funkce aktiva.

29. Příklady výdajů, které nejsou součástí nákladů na nehmotné aktivum:

(a) náklady na zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci);

(b) náklady na zřízení podnikání na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců);

a

(c) správní a jiné obecné režijní náklady.

30. Zahrnování nákladů do účetní hodnoty nehmotného aktiva končí, jakmile je aktivum ve stavu, který je nutný k tomu, aby aktivum mohlo být provozováno způsobem, který zamýšlí vedení podniku. 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, které je ještě třeba vynaložit na uvedení do provozu u aktiva, které je již schopno provozu způsobem zamýšleným vedením;

a

(b) počáteční provozní ztráty, jako například ztráty vznikající při vytváření poptávky po produktech příslušného aktiva.

31. V průběhu vývoje nehmotného aktiva jsou realizovány operace, které nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu nutného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Tyto náhodné operace se mohou vyskytnout před vývojem aktiva nebo v jeho průběhu. Protože tyto operace nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do stavu potřebného pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku, jsou výnosy a související náklady vztahující se k těmto operacím zaúčtovány do výsledovky přímo podle odpovídající členění nákladů a výnosů.

32. Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena na delší než běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je účtován jako úrokový náklad doby splatnosti, pokud není aktivován ve shodě s přístupem pro aktivaci povoleným v IAS 23 *Výpůjční náklady.*

Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace

33. Podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* platí, že pokud je nehmotné aktivum získáno jako důsledek podnikové kombinace, pak náklady na toto nehmotné aktivum jsou rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva odráží tržní očekávání pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užitky z aktiva poplynou do podniku. Jinými slovy,

▼M3

v oceňování reálné hodnoty nehmotného aktiva se odráží účinek pravděpodobnosti. Proto se u nehmotných aktiv pořizovaných v kombinaci vždycky posuzuje splnění kritéria uznání pravděpodobnosti z odstavce 21 (a).

34. Proto podle tohoto standardu a IFRS 3 nabyvatel účtuje k datu akvizice samostatně goodwill a nabyté nehmotné aktivum, pokud lze jeho reálnou hodnotu spolehlivě ocenit, bez ohledu na to, zda bylo aktivum vykázáno jeho původním majitelem před kombinací. To znamená, že nabyvatel uznává za aktivum odděleně od goodwillu projekt probíhajícího výzkumu a vývoje poskytovatele, pokud tento projekt splňuje definici nehmotného aktiva a jeho reálnou hodnotu lze spolehlivě ocenit. Projekt probíhajícího výzkumu a vývoje splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:

(a) splňuje definici aktiva;

a

(b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vznikl ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci

35. Reálná hodnota nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci je běžně dostatečně spolehlivě ocenitelná na to, aby mohla být zaúčtována odděleně od goodwillu. Když u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje větší rozsah možných výsledků jeho užívání s různými pravděpodobnostmi, tato nejistota vstupuje do ocenění reálné hodnoty aktiva a neprokazuje nemožnost spolehlivého ocenění reálné hodnoty tohoto aktiva. Pokud má aktivum nabyté podnikovou kombinací konečnou dobu použitelnosti, existuje vyvratitelný předpoklad, že jeho reálná hodnota je spolehlivě ocenitelná.

36. Nehmotné aktivum nabyté podnikovou kombinací může být oddělitelné, ale pouze společně se souvisejícím hmotným nebo nehmotným aktivem. Například název časopisu nelze prodat odděleně od související databáze předplatitelů, nebo obchodní značka přírodní pramenité vody může souviset s určitým pramenem a nelze ji tedy prodat odděleně od tohoto pramene. V takových případech účtuje nabyvatel takovou skupinu aktiv jako jedno aktivum odděleně od goodwillu, pokud individuální reálné hodnoty aktiv ve skupině nejsou spolehlivě ocenitelné.

37. Podobně 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, zahrnující například obchodní značku (nebo značku služby) a související obchodní jméno, vzorce, recepty a technologické postupy. Nabyvatel účtuje jako jedno aktivum skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv včetně značky, pokud jednotlivé reálné hodnoty těchto vzájemně se doplňujících aktiv nejsou spolehlivě ocenitelné. Pokud jsou jednotlivé reálné hodnoty navzájem se doplňujících aktiv spolehlivě ocenitelné, může je nabyvatel zaúčtovat jako jedno aktivum, jestliže mají podobnou dobu použitelnosti.

38. Jediný případ, kdy nemusí být možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu nehmotného aktiva nabytého v podnikové kombinaci, je případ, kdy nehmotné aktivum vzniká ze zákonných nebo jiných smluvních práv a je buď:

(a) neoddělitelné;

nebo

(b) je oddělitelné, ale neexistují průkazné doklady o minulých výměnných transakcích stejných nebo podobných aktiv, nebo by jinak odhad reálné hodnoty závisel na proměnných, které jsou subjektivní nebo nejsou ocenitelné.

39. Nejspolehlivějším odhadem reálné hodnoty nehmotného aktiva jsou kótované tržní ceny na aktivním trhu (viz také odstavec 78). Vhodnou tržní cenou je obvykle i běžná nabízená cena kupujícího. Pokud běžné nabízené ceny kupujícího nejsou k dispozici, je možno využít jako základu pro odhad reálné hodnoty cenu časově nejméně vzdálené obdobné transakce, a to za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi datem transakce a datem, ke kterému je určována reálná hodnota aktiva.

40. Jestliže pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh, je jeho reálnou hodnotou částka, kterou by podnik za aktivum zaplatil k datu akvizice v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek mezi informovanými stranami ochotnými uskutečnit obchod založený na nejlepších dosažitelných informacích. Při stanovování této částky podnik posuzuje výsledky nedávných transakcí týkajících se podobných aktiv.

▼M3

41. Podniky, které pravidelně kupují a prodávají specifická nehmotná aktiva, vyvinuly postupy pro odhadování jejich reálné hodnoty nepřímým způsobem. Tyto techniky mohou být použity pro vstupní ocenění nehmotného aktiva získaného v rámci podnikové kombinace akvizicí, pokud je jejich cílem odhadnout reálnou hodnotu a jestliže berou v úvahu běžné transakce a zvyklosti v konkrétním oboru činnosti, do kterého aktivum náleží. Tyto techniky podle situace zahrnují:

(a) aplikaci násobků odrážejících běžné tržní transakce na indikátory, které řídí ziskovost aktiva (jako jsou tržby, tržní podíly a provozní zisk) nebo na tok tantiém, který by mohl plynout z prodeje licencí k nehmotnému aktivu jiným stranám v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek (jako v přístupu „úlevy od tantiém”);

nebo

(b) diskontování odhadovaných budoucích čistých peněžních toků plynoucích z aktiva.

Následné výdaje nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje

42. ***Náklady na výzkum a vývoj, které:***

(a) ***se vztahují na projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabytý samostatně nebo v podnikové kombinaci a zaúčtovaný jako nehmotné aktivum;***

a

(b) ***jsou vynaloženy po akvizici tohoto projektu budou zaúčtovány podle odstavců 54 - 62.***

43. Aplikace požadavků odstavců 54 - 62 znamená, že následné výdaje na projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabytý samostatně nebo podnikovou kombinací a zúčtovatelný jako nehmotné aktivum jsou:

(a) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud jsou to výdaje na výzkum;

(b) vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud jsou to výdaje na vývoj, které nesplňují kritéria pro vykázání jako nehmotná aktiva podle odstavce 57;

a

(c) zahrnuty do účetní hodnoty nabytého projektu probíhajícího výzkumu a vývoje, pokud jsou to výdaje na vývoj, které splňují kritéria pro vykázání podle odstavce 57.

Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace

44. V některých případech může být nehmotné aktivum získáno zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu dochází tehdy, když stát přidělí podniku nebo na něj 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 zveřejnění státní podpory* je možno prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak i dotaci v reálné hodnotě. Pokud se podnik od počátku nerozhodne uznat aktivum v reálné hodnotě, vykáže je prvotně v nominální částce (podle jiného povoleného přístupu dle IAS 20) zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho plánované využití.

Výměny aktiv

45. Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat výměnou za nepeněžní aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se sice jednoduše zabývá výměnou jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny výměny popsané v předcházející větě. Náklady na takové nehmotné aktivum se účtují v reálné hodnotě, s výjimkou případů, kdy (a) výměnná transakce nemá komerční podstatu, nebo (b) reálná hodnota získaného ani přenechávaného aktiva není spolehlivě ocenitelná. Nabyté aktivum je tímto způsobem oceňováno i v případě, kdy přenechávající osoba není schopna okamžitě odúčtovat přenechávané aktivum. Pokud nelze nabyté aktivum ocenit v reálné hodnotě, oceňují se náklady na ně účetní hodnotou přenechávaného aktiva.

46. Účastník výměnné transakce může určit komerční podstatu transakce zvážením očekávané míry jejího vlivu na budoucí peněžní toky. Výměnná transakce má komerční podstatu, pokud:

(a) parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků plynoucích ze získaného aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva;

nebo

▼M3

(b) hodnota pro účetní jednotku té části činnosti podniku, která je ovlivněna transakcí se v důsledku výměny změní;

a

(c) rozdíl v případě (a) nebo (b) je významný ve vztahu k reálné hodnotě směněných aktiv.

Za účelem určení, zda má výměnná transakce komerční podstatu, musí být hodnota pro účetní jednotku té části provozu, která je ovlivněna transakcí založena na peněžních tocích po zdanění. Výsledek těchto analýz může být zřejmý bez toho, aby podnik musel provádět podrobné výpočty.

47. Odstavec 21 (b) určuje, že podmínkou pro uznání nehmotného aktiva je jeho spolehlivá ocenitelnost. Reálnou hodnotu nehmotného aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě stanovit: (a) jestliže u takového aktiva nedochází k výraznému kolísání odhadů reálné hodnoty nebo (b) jestliže pravděpodobnost odhadů lze posoudit a odhady použít pro stanovení reálné hodnoty. Pokud je podnik schopen spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného nebo přenechaného aktiva, použije se pro ocenění nákladů raději reálná hodnota přenechaného aktiva, pokud ovšem není zřejmější reálná hodnota získaného aktiva.

Goodwill vytvořený vlastní činností

48. ***Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává 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 jeho uznání. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako takové, které spoluvytvářejí goodwill vytvořený vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností se nevykazuje jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) ovládaný podnikem, který lze spolehlivě ocenit náklady na něj.

50. Rozdíly mezi tržní hodnotou podniku a účetní hodnotou jeho identifikovatelných čistých aktiv zjištěné v jakémkoliv okamžiku jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují hodnotu podniku. Takové rozdíly však nepředstavují náklady na nehmotná aktiva ovládaná podnikem.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

51. Někdy je obtížné stanovit, kdy nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro jeho uznání, protože není snadné:

(a) určit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum, které vytvoří očekávané budoucí ekonomické užitky;

a

(b) spolehlivě určit náklady na pořízení tohoto aktiva. V některých případech není možno odlišit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva od nákladů na zachování nebo rozšíření goodwillu vytvořeného vlastní činností nebo od nákladů na běžné každodenní činnosti.

Z tohoto důvodu kromě naplňování obecných požadavků pro rozpoznání a výchozí ocenění nehmotného aktiva podnik aplikuje na všechna nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností požadavky a poučení uvedené v následujících odstavcích 52 - 67.

52. Pro posouzení toho, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria pro jeho uznání, podnik klasifikuje aktiva na vytvořená:

(a) fázi výzkumu;

a

(b) 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. ***Výsledek výzkumu (nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu) nemůže být uznán jako nehmotné aktivum. Výdaje na výzkum (nebo na fázi výzkumu v rámci interního projektu) se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.***

55. Ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže podnik doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Proto jsou výdaje na výzkum vždy zahrnuty do nákladů v období, ve kterém vznikly.

56. Příklady činností výzkumu jsou:

▼M3

(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;

a

(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 vytvořené vývojem (nebo ve fázi vývoje v rámci interního projektu) je uznáno jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když je možno prokázat všechny z následujících předpokladů:***

(a) ***technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat;***

(b) ***existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo prodat;***

(c) ***podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat;***

(d) ***je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Kromě jiného je možno prokázat, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva, nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost;***

(e) ***jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva;***

(f) ***podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.***

58. Ve vývojové fázi interního projektu je možné za určitých okolností identifikovat nehmotné aktivum a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Je to proto, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než fáze výzkumu.

59. Příklady činností vývoje jsou:

(a) návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím;

(b) návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií;

(c) návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu;

a

(d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástek, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

60. Za účelem prokázání, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, odhadne podnik na základě principů standardu IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv* budoucí ekonomické užitky, které by měly být z aktiva získány. Pokud bude aktivum vytvářet ekonomické užitky pouze v kombinaci s jinými aktivy, aplikuje se koncept peněžotvorných jednotek, stanovený v IAS 36.

61. Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získání užitků z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který ukazuje nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnosti podniku takové zdroje zabezpečit. V určitých případech může podnik prokázat dostupnost externích finančních zdrojů i potvrzením věřitelů o jejich ochotě záměr financovat.

62. Kalkulační systém podniku často umožňuje spolehlivě oceňovat takové 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, se neuznávají jako nehmotná aktiva.***

64. Výdaje vynaložené na vlastní činností vytvořené značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou nelze odlišit od nákladů na rozvoj činnosti podniku jako celku. Proto takové položky nejsou uznány jako nehmotná aktiva.

▼M3

Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

65. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 24 celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritérium pro uznání uvedené v odstavcích 21 - 22 a 57. Odstavec 71 zakazuje přehodnocení výdajů dříve zahrnutých do nákladů.

66. Náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:

(a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření 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;

a

(d) amortizace patentů a licencí, které se používají na tvorbu nehmotného aktiva.

IAS 23 - *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků jako součásti nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.

67. Dále uvedené položky nejsou součástí nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností:

(a) prodejní, správní a ostatní všeobecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje přímo nesouvisejí s přípravou aktiva pro jeho využití;

(b) konkrétně zjištěné neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného využití nehmotného aktiva;

a

(c) výdaje na zaškolení zaměstnanců pro správu a řízení aktiva.

Příklad ilustrující odstavec 65

Podnik vyvíjí nový výrobní postup. V roce 20X5 vznikly výdaje ve výši 1 000 (*) měnových jednotek, z toho 900 jednotek bylo vynaloženo před 1. prosincem 20X5 a 100 jednotek v období od 1. prosince 20X5 do 31. prosince 20X5. Je možno prokázat, že 1. prosince 20X5 splnil výrobní postup kritéria pro uznání nehmotného aktiva. Zpětnězískatelná částka know-how, obsažená v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti), je odhadnuta na 500 měnových jednotek.

Na konci roku 20X5 je výrobní postup uznán jako nehmotné aktivum a jeho pořizovací náklady jsou 100 jednotek (výdaje vynaložené od okamžiku, kdy byla splněna kritéria pro uznání nehmotného aktiva, což je od 1. prosince 20X5). Výdaje ve výši 900 jednotek, 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, zachycených v rozvaze.

V průběhu roku 20X6 vznikly výdaje ve výši 2 000 měnových jednotek. Na konci roku 20X6 je zpětnězískatelná částka know-how obsaženého v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení procesu před dosažením jeho použitelností) odhadnuta na úrovni 1 900 jednotek.

Na konci roku 20X6 jsou pořizovací náklady výrobního procesu 2 100 jednotek (100 jednotek jsou uznané výdaje na konci roku 20X5 a 2 000 jednotek jsou výdaje uznané v roce 20X6). Je proto nutno uznat ztrátu ze snížení hodnoty ve výši 200 jednotek a upravit tak účetní hodnotu výrobního postupu před snížením hodnoty (2 100) na zpětnězískatelnou částku (1 900). Ztráta ze snížení hodnoty bude zrušena v některém z následných období, pokud budou splněny požadavky pro její zrušení dle IAS 36..

UZNÁNÍ NÁKLADŮ

68. ***Výdaje na nehmotnou položku se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou, pokud:***

(a) ***nejsou částí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňují kritéria pro jejich uznání (viz odstavce 18 - 67);***

(*) Tento standard uvádí peněžní částky v „měnových jednotkách" (CU).

▼M3

nebo

(b) ***tato položka není získaná v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku, která nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. V tomto případě se tyto výdaje (zahrnuté v nákladech podnikové kombinace) přiřazují ke goodwillu k datu akvizice (viz IFRS 3 - Podnikové kombinace).***

69. V některých případech jsou sice vynaloženy výdaje s cílem zajistit pro podnik budoucí ekonomické užitky, ale není získáno ani vytvořeno nehmotné ani jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. V těchto případech jsou výdaje zahrnuty do nákladů období, ve kterém vznikly. Například výdaje na výzkum se vykazují jako náklady tehdy, kdy jsou vynaloženy, pokud netvoří součást nákladů na podnikovou kombinaci (viz odstavec 54). Příklady ostatních výdajů, které jsou zahrnuty do nákladů v období, kdy vznikly, jsou:

(a) výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje), pokud nejsou takové výdaje zahrnuty do nákladů pořízení jednotlivých pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení.* 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 činnosti (náklady před otevřením) nebo výdaje na zahájení nového provozu nebo výroby nového produktu nebo zavedení nového výrobního procesu (předvýrobní náklady).

(b) výdaje na zaškolení.

(c) výdaje na reklamní a propagační činnosti.

(d) výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku.

70. Odstavec 68 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za dodávku zboží nebo služeb byla provedena dříve než vlastní dodávka zboží nebo poskytnutí služeb.

V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány

71. ***Náklady na položku nehmotného aktiva, které byly na počátku zaúčtovány jako výdaje, nebudou uznány jako součást nákladů na nehmotné aktivum, které již bylo uznáno později.***

OCEŇOVÁNÍ PO UZNÁNÍ NEHMOTNÉHO AKTIVA

72. ***Podnik si jako své účetní pravidlo stanoví buď model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 74, nebo model přeceňování podle odstavce 75. Pokud bude nehmotné aktivum vykazováno pomocí modelu přeceňování, všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musejí být vykazována pomocí téhož modelu, pokud pro tato aktiva existuje aktivní trh.***

73. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, cílem je, 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 následně po výchozím uznání oceňuje pořizovacími náklady, sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.***

Model přeceňování

75. ***Nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následně kumulované odpisy a veškeré následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pro přecenění v souladu s tímto standardem by měla být reálná hodnota stanovena porovnáním s aktivním trhem. Přecenění se musí provádět pravidelně, aby se ke dni účetní uzávěrky 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) vstupní uznání nehmotných aktiv oceněných jinak než jejich pořizovacími náklady.

77. Model přeceňování se využívá poté, co bylo aktivum prvotně oceněno pořizovacími náklady. Jestliže však pouze část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva byla uznána jako aktivum, protože aktivum nesplňo-

▼M3

valo kritéria pro rozpoznání s ohledem na částečné dokončení procesu jeho pořízení (viz odstavec 65), je možno model přecenění použít pro celé aktivum. Model přeceňování je také možno použít i pro nehmotné aktivum, které bylo získáno s využitím státní dotace a bylo oceněno nominální částkou (viz odstavec 44).

78. Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, který splňuje charakteristiky uvedené v odstavci 8, i když to nastat může. Za určitých okolností může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, licence 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 uzavírají 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.

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, je proto nutné jejich každoroční přeceňování. Takovéto časté přeceňování naopak není nutné u nehmotných aktiv, jejichž reálné hodnoty se nemění příliš významným způsobem.

80. Jestliže se nehmotné aktivum přeceňuje, kumulované odpisy k datu přecenění jsou buď:

(a) přepočteny úměrně změně hrubé účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce; nebo

(b) eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

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 veškeré kumulované odpisy a veškeré ztráty ze snížení hodnoty.***

82. ***Jestliže reálnou hodnotu přeceňovaného aktiva již nadále nelze stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva by měla být jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění na aktivní trh, snížená o všechny následně kumulované odpisy a všechny následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty.***

83. Skutečnost, že již neexistuje aktivní trh pro přeceněné nehmotné aktivum, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje ověření podle IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv.*

84. Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena porovnáním s aktivním trhem k datu následujícího ocenění, uplatňuje se od tohoto data model přeceňování.

85. ***Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení připsáno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Avšak toto zvýšení bude zaúčtováno do výsledovky tehdy, pokud dochází ke zvratu snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo zaznamenáno ve výsledovce.***

86. ***Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, je toto snížení zaznamenáno do výsledovky. Avšak toto snížení bude odepsáno přímo z vlastního kapitálu z položky přírůstek z přecenění, až do výše celého kladného zůstatku této položky pro dané aktivum.***

87. Když se kumulativní přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu realizuje, je převeden přímo do nerozděleného zisku. Celý přírůstek se realizuje při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku se však realizuje využitím aktiva v činnosti podniku; v takovém případě je částka realizovaného přírůstku dána rozdílem mezi odpisy odpovídajícími přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy, které by byly uznány z historických pořizovacích nákladů aktiva. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku se neprovádí přes výsledovku.

DOBA POUŽITELNOSTI

88. ***Podnik posoudí, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá, a pokud je konečná, pak stanoví její délku nebo počet výstupů z jejího používání do konce její doby použitelnosti. Nehmotné aktivum bude považováno podnikem za aktivum s neurčitelnou dobou***

▼M3

použitelnosti, pokud na základě analýzy všech relevantních faktorů nebude možno předvídat konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch podniku.

89. Účtování o nehmotném aktivu je založeno na době jeho použitelnosti. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odepisováno (viz odstavce 97 - 106), zatímco nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti odepisováno není (viz odstavce 107 - 110). Názorné příklady doprovázející tento standard ilustrují určování doby použitelnosti různých nehmotných aktiv a následné účtování o těchto aktivech 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 podniku 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 využití aktiva;

(e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;

(f) úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem podniku takovéto úrovně dosáhnout;

(g) doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva jako např. doba platnosti nájemních smluv;

a

(h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv podniku.

91. Termín „neurčitá” neznamená „nekonečná” doba použitelnosti. Doba použitelnosti nehmotného aktiva uvažuje pouze úroveň budoucích nákladů na údržbu potřebných pro udržení aktiva a jeho standardního výkonu určeného v době odhadování doby použitelnosti aktiva a schopnost a zájem podniku takovéto úrovně dosáhnout. Závěr, že doba použitelnosti nehmotného aktiva je neurčitá, by se neměl opírat o plánované budoucí výdaje přesahující výdaje potřebné pro udržení standardního výkonu aktiva.

92. Vzhledem ke zkušenosti s rychlostí technologických změn dochází k relativně rychlému zastarávání softwaru a jiných nehmotných aktiv. Proto je vhodné, aby jejich doba použitelnosti byla krátká.

93. Doba použitelnosti nehmotného aktiva může být velmi dlouhá nebo dokonce neurčitá. Nejistota je důvodem k obezřetnosti při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva, avšak neospravedlňuje stanovení doby, která je nereálně krátká.

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 podnik předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být prodloužena, zahrnuje doba použitelnosti takového aktiva i dobu možného prodloužení, pokud si toto prodloužení může podnik dovolit bez vynaložení významných dalších nákladů.***

95. Dobu použitelnosti nehmotného aktiva ovlivňují jak ekonomické, tak právní faktory. Ekonomické faktory určují období, po které bude podnik mít ekonomické užitky z užívání aktiva. Právní faktory mohou omezit období, po které má podnik k těmto ekonomickým užitkům přístup. Doba použitelnosti se stanovuje na kratší z těchto období určených těmito faktory.

96. Existence následujících a dalších faktorů znamená, že podnik by měl být schopen obnovit smluvní nebo jiná zákonná práva bez vynaložení významných nákladů:

(a) existuje důkaz vycházející dle možností z minulých zkušeností, že tato smluvní nebo jiná zákonná práva budou obnovena. Pokud toto obnovení závisí na souhlasu třetí strany, zahrnuje tento důkaz i důkaz o tom, že třetí strana tento souhlas vydá;

(b) existuje důkaz, že budou splněny veškeré podmínky nezbytné pro dosažení této obnovy;

▼M3

a

(c) náklady podniku na tuto obnovu nejsou významné v porovnání s budoucími ekonomickými užitky podniku očekávanými jako důsledek této obnovy.

Pokud jsou náklady na obnovu významné v porovnání s budoucími ekonomickými užitky z této obnovy plynoucími, představují náklady na obnovu v zásadě náklady na pořízení nového nehmotného aktiva k datu obnovy.

NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU POUŽITELNOSTI

Období a metoda odpisů

97. ***Odepsatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti bude rozdělena systematicky na celé období jeho použitelnosti. Odepisování začne od okamžiku zahájení užívání aktiva, jakmile bude tedy aktivum na místě a ve stavu vhodném pro jeho provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. Odepisování skončí ke dřívějšímu z těchto dat: jakmile bude aktivum určeno k prodeji (nebo zařazeno do skupiny klasifikované jako položky držené za účelem prodeje) podle IFRS 5 - Stálá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti nebo jakmile bude aktivum zcela vyřazeno. Použitá metoda odepisování vychází ze způsobu, jakým budou v podniku spotřebovávány budoucí ekonomické užitky z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou vykázány jako součást hospodářského výsledku daného období, pokud je jiný standard nedovoluje nebo nepožaduje zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.***

98. Pro systematické rozložení odepsatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různých metod odepisování. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Použitá metoda se vybírá na základě očekávaného způsobu spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná, pokud se nezmění způsob spotřeby budoucích ekonomických užitků z tohoto aktiva. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, je možno přesvědčivě zdůvodnit metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody.

99. Odpisy se obvykle zúčtovávají do výsledovky. Někdy se budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebují na výrobu jiných aktiv. V tomto případě částka odpisu tvoří část 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

100. ***Zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti je nulová, pokud neplatí, že:***

(a) ***existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti;***

nebo

(b) ***existuje aktivní trh pro toto aktivum a:***

(i) ***zbytková hodnota může být určena na základě porovnání k tomuto trhu;***

a

(ii) ***je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva.***

101. Odepsatelná částka aktiva s konečnou dobou použitelnosti je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota jiná než nulová znamená, že podnik očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti.

102. Odhad zbytkové hodnoty aktiva je založen na částce, kterou je možno získat za vyřazení tohoto aktiva jeho prodejem nebo jinak, určené podle cen převládajících v okamžiku odhadu při prodeji podobných aktiv na konci jejich doby použitelnosti, která byla používána za podmínek podobných podmínkám, za nichž bude používáno aktivum, pro něž je tento odhad tvořen. Zbytková hodnota je revidována minimálně na konci každého fiskálního roku. Změna zbytkové hodnoty aktiva je zaúčtována jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní politika, změny v účetních odhadech a chyby.*

▼M3

103. Zbytková hodnota nehmotného aktiva se může zvýšit až na částku rovnou účetní hodnota daného aktiva nebo vyšší. Pokud se tak stane, je odpisovaná částka aktiva rovna nule až do okamžiku, kdy se jeho zbytková hodnota sníží pod jeho účetní hodnotu.

Přezkoumání doby a metody odepisování

104. ***Doba a metoda odepisování nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být revidována 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 metoda odepisování tak, aby odrážela tyto změny. 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 správně stanovena. Například zachycení 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 podniku. Například se může zjistit, že degresivní metoda odepisování je vhodnější než metoda lineární. Jiným příkladem je, když využití práv plynoucích z licence je přesunuto na jiné komponenty podnikatelského plánu. V tomto případě je možné, že ekonomické užitky, které poplynou z aktiva, budou získány až v pozdějším období.

NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITOU DOBOU POUŽITELNOSTI

107. ***Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje.***

108. Podle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* musí podnik testovat snížení hodnoty nehmotného aktiva s neurčitou dobou použitelnosti porovnáváním jeho zpětnězískatelné částky s jeho aktuální účetní hodnotou

(a) každoročně, a

navíc

(b) kdykoliv se objeví náznak, že by hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout.

Přezkoumání doby použitelnosti

109. ***Dobu použitelnosti nehmotného aktiva, které se neodepisuje, je nutno kontrolovat v každém účetním období, aby se zjistilo, zda stále trvají okolnosti, za kterých byla doba použitelnosti tohoto aktiva posouzena jako neurčitá. Pokud již netrvají, pak musí být provedena změna posouzení doby použitelnosti z neurčité na konečnou jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.***

110. Podle IAS 36 přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčité na konečnou může být indikátorem jeho znehodnocení. V důsledku toho musí podnik zkontrolovat, zda se hodnota takového aktiva nesnížila, porovnáním jeho zpětnězískatelné částky určené podle IAS 36 s jeho účetní hodnotou a zaúčtováním přírůstku účetní hodnoty nad zpětnězískatelnou částku jako ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

ZPĚTNÁ ZÍSKATELNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

111. Pro určení toho, zda došlo ke znehodnocení nehmotného aktiva, se postupuje podle IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, kdy a jak má podnik testovat účetní hodnotu svých aktiv, jak se určuje jejich zpětnězískatelná částka a kdy se uznávají nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

112. ***Nehmotné aktivum se odúčtuje:***

(a) ***když je vyřazeno,***

nebo

(b) ***když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.***

113. ***Přínosy nebo újmy vznikající z odúčtování nehmotného aktiva se určují jako rozdíl mezi čistou tržbou z vyřazení, pokud je jaká, a účetní hodnotou vyřazeného aktiva. Zúčtují se do výsledovky v období, kdy se***

▼M3

aktivum odepisuje z účetnictví (s výjimkou toho, kdy IAS 17 Pronájmy vyžaduje něco jiného v případě zpětného leasingu). Přínosy se neklasifikují jako výnosy.

114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu, nebo darování). Při určování data vyřazení takového aktiva se aplikují kritéria IAS 18 *Výnosy* na zjištění výnosu z prodeje zboží. IAS 17 se aplikuje v případě prodeje a ukončení pronájmu.

115. Pokud podle principu účtování z odstavce 21 zahrne podnik do účetní hodnoty aktiva náklady na výměnu části nehmotného aktiva, pak musí odúčtovat účetní hodnotu nahrazené části. Pokud podnik není schopen určit účetní hodnotu nahrazené části, může použít náklady na výměnu jako odhad nákladů na nahrazenou část v okamžiku, kdy byla zakoupena nebo interně vytvořena.

116. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za nehmotné aktivum odložena, je očekávaná pohledávka vykázána prvotně na úrovni ekvivalentní ceny v hotovosti. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a ekvivalentem ceny v hotovosti se podle IAS 18 vykazuje jako úrokový výnos odrážející efektivní zisk z pohledávky.

117. Odpisy nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti nekončí ukončením jeho používání, pokud nebylo aktivum zcela odepsáno nebo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo zahrnuto do skupiny aktiv klasifikovaných jako držených za účelem prodeje) podle IFRS 5.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Obecně

118. ***Podnik zveřejňuje následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:***

(a) ***zda se jedná o konečnou nebo neurčitou dobu použitelnosti, a pokud se jedná o konečnou dobu použitelnosti, pak jaká tato doba je nebo jaká se bude používat odpisová sazba;***

(b) ***jaké odpisové metody se používají pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti;***

(c) ***hrubá účetní hodnota a oprávky (agregované s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;***

(d) ***řádky výsledovky, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;***

(e) ***přehled účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:***

(i) ***přírůstky, z toho zvlášť z vlastní činnosti, nakoupených samostatně a prostřednictvím podnikových kombinací;***

(ii) ***aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje nebo zařazená do skupiny aktiv držených za účelem prodeje podle IFRS 5 a jinými způsoby vyřazení;***

(iii) ***přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění podle odstavců 75, 85 a 86 a ze ztrát ze snížení hodnot, uznaných nebo zrušených jako přímé změny vlastního kapitálu podle IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv (pokud jsou nějaké);***

(iv) ***ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce během období podle IAS 36 (pokud jsou);***

(v) ***ztráty ze snížení hodnoty rozpuštěné ve výsledovce během období podle IAS 36 (pokud jsou);***

(vi) ***veškeré odpisy vykázané během období;***

(vii) ***čisté kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu účetních výkazů na měnu zveřejňování a z přepočtu zahraničních činností na měnu, ve které jsou předkládány účetní výkazy podniku;***

a

(viii) ***ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.***

119. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:

(a) značky;

(b) názvy periodik a publikační tituly;

▼M3

(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) nehmotná aktiva ve vývoji.

Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či agregovány do menších či větších skupin, pokud toto členění poskytne více relevantních informací uživatelům účetní závěrky.

120. Navíc se kromě informací požadovaných v odstavci 118 (e)(iii) až (v) zveřejňují informace o snížení hodnoty nehmotných aktiv podle IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a částky změny účetního odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo u nějž se očekává významný dopad v následujících obdobích. Toto zveřejnění se týká změn:

(a) odhadu doby použitelnosti nehmotného aktiva;

(b) metody odepisování;

nebo

(c) zbytkové hodnoty.

122. ***Podnik dále zveřejní:***

(a) ***účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a důvody, proč nebylo možno určit jejich dobu použitelnosti. Po uvedení těchto důvodů se uvedou i faktory, které byly významné při rozhodnutí o neurčitosti doby použitelnosti aktiva.***

(b) ***popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odpisu jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou významná pro účetní výkazy podniku.***

(c) ***u nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a oceněných při použití vzorového řešení reálnou hodnotou (viz odstavec 44):***

(i) ***reálnou hodnotu původně stanovenou pro tato aktiva;***

(ii) ***účetní hodnotu těchto aktiv;***

a

(iii) ***zda byla tato aktiva po zaúčtování oceněna podle modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění.***

(d) ***existenci a účetní hodnoty nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena a účetní hodnoty nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků.***

(e) ***výši smluvních závazků vyplývající z pořízení nehmotných aktiv.***

123. Při uvedení faktorů, které jsou důležité pro rozhodnutí o neurčitelné době použitelnosti nehmotného aktiva, je nutno vyjít ze seznamu faktorů uvedených v odstavci 90.

Nehmotná aktiva oceňovaná po uznání pomocí modelu přecenění

124. ***Pokud jsou nehmotná aktiva vykazována v přeceněných částkách, musí podnik zveřejnit následující:***

(a) ***u skupiny nehmotných aktiv:***

(i) ***datum účinnosti přecenění;***

(ii) ***účetní hodnotu přeceněných nehmotných aktiv;***

a

(iii) ***účetní hodnotu, která by byla zaúčtována, kdyby byla přeceněná skupina nehmotných aktiv oceňována po zaúčtování pomocí modelu pořizovacích nákladů podle odstavce 74;***

(b) ***výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období, a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům;***

a

(c) ***metody a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty aktiv.***

125. Pro potřeby zveřejnění je někdy nezbytné agregovat skupiny přeceňovaných aktiv do širších skupin. Skupiny však nelze agregovat, jestliže by byla výsledkem agregace skupina nehmotných aktiv, při jejichž zobrazení a ocenění se postupovalo jak podle modelu pořizovacích nákladů, tak i podle modelu přecenění.

▼M3

Výdaje na výzkum a vývoj

126. ***V účetní závěrce se zveřejňují agregované údaje o výdajích na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do nákladů příslušného období.***

127. Výdaje na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady přímo přiřaditelné činnostem výzkumu a vývoje (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. Vítá se, ale není požadováno, uvedení následujících informací:

(a) popis všech plně odepsaných nehmotných aktiv, která se používají;

a

(b) stručný popis významných nehmotných aktiv, kterými podnik disponuje, ale která 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* v roce 1998.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

129. ***Pokud se podnik rozhodne podle odstavce 85 IFRS 3 Podnikové kombinace, že začne používat IFRS 3 od jakéhokoliv data předcházejícího datu účinnosti stanovenému v odstavcích 78-84 IFRS 3, musí od téhož data také aplikovat tento standard. Proto podnik nesmí upravovat účetní hodnotu nehmotných aktiv zaúčtovaných k tomuto datu. Avšak k tomuto datu musí podnik aplikovat tento standard na přehodnocení doby použitelnosti svých vykazovaných nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní podnik odhad doby použitelnosti svého nehmotného aktiva, bude tato změna zaúčtována jako změna účetního odhadu podle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.***

130. ***Jinak musí podnik aplikovat tento standard na:***

(a) ***vykazování nehmotných aktiv získaných podnikovou kombinací smluvně dohodnutou 31. března 2004 nebo později;***

a

(b) ***vykazování všech ostatních nehmotných aktiv do začátku prvního ročního účetního období začínajícího 31. března 2004 nebo později. Proto podnik nesmí upravovat účetní hodnotu nehmotných aktiv zaúčtovaných k tomuto datu. Avšak k tomuto datu musí podnik aplikovat tento standard na přehodnocení doby použitelnosti takových nehmotných aktiv. Pokud v důsledku tohoto přehodnocení změní podnik odhad doby použitelnosti svého nehmotného aktiva, bude tato změna vykázána jako změna účetního odhadu podle IAS 8.***

Výměny podobných aktiv

131. Požadavek uvedený v odstavci 129 a 130 (b) na dřívější aplikaci tohoto standardu znamená, že pokud byla výměna aktiv oceněna před datem účinnosti tohoto standardu na základě účetní hodnoty přenechávaného aktiva, nemění podnik účetní hodnotu získaného aktiva tak, aby odrážela jeho reálnou hodnotu k datu akvizice.

Předčasná aplikace

132. ***Podniky, na které se vztahuje odstavec 130, by měly aplikovat požadavky tohoto standardu před datem účinnosti uvedeným v odstavci 130. Avšak pokud podnik použije tento standard před datem jeho účinnost, musí také použít IFRS 3 a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv (v revizi z roku 2004).***

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 38 (Z ROKU 1998)

133. Tento standard nahrazuje standard IAS 38 *Nehmotná aktiva (*z roku 1998).

▼M2

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 39

Finanční nástroje: účtování a oceňování

OBSAH

Odstavec

Účel 1

▼M2

Rozsah působnosti	2–7
Definice	8–9
Vlozené deriváty	10–13
Zaúčtování a odúčtování	14–42
Prvotní zaúčtování	14
Odúčtování finančního aktiva	15–23
Převody, které splňují podmínky pro odúčtování	24–28
Převody, které nesplňují podmínky pro odúčtování	29
Trvající spoluodpovědnost v převáděných aktivech	30–35
Veškeré převody	36–37
Nákup nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání	38
Odúčtování finančního závazku	39–42
Oceňování	43–70
Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků	43–44
Přecenění finančního aktiva	45–46
Přecenění finančního závazku	47
Otázky týkající se oceňování reálnou hodnotou	48–49
Reklasifikace	50–54
Zisky a ztráty	55–57
Snížení hodnoty a nedobytnost finančních aktiv	58–62
Finanční aktiva účtovaná v zůstatkové hodnotě	63–65
Finanční aktiva účtovaná v pořizovací ceně	66
Realizovatelná finanční aktiva	67–70
Zajištění (hedging)	71–102
Zajišťovací nástroje	72–77
Způsobilé nástroje	72–73
Určení zajišťovacích nástrojů	74–77
Zajištěné položky	78–84
Způsobilé položky	78–80
Použití finančních položek jako zajišťovaných položek	81
Použití nefinančních položek jako zajišťovaných položek	82
Použití skupiny položek jako zajišťovaných položek	83–84
Účtování o zajištění	85–101
Zajištění reálné hodnoty	89–94
Zajištění peněžních toků	95–101
Zajištění čisté investice	102
Datum účinnosti a přechodná ustanovení	103–108
Ukončení platnosti ostatních dokumentů	109–110

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 39 (novelizovaný roku 2000) *Finanční nástroje: účtování a oceňování* a měl by být používán v ročních obdobích začínajících 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější aplikace je možná.

ÚČEL

▼M12

1 Cílem tohoto standardu je stanovit zásady pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv k nákupu nebo prodeji nefinančních položek. Standard IAS 32 *Finanční nástroje: prezentace* stanoví požadavky na prezentaci informací o finančních nástrojích: Standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* stanoví požadavky na zveřejňování informací o finančních nástrojích.

▼M2

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. ***Tento standard je určen pro všechny účetní jednotky a pro všechny typy finančních nástrojů, kromě:***

▼M2

a) *těch podílů v dceřinných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, které jsou účtovány podle IAS 27 Konsolidované a nekonsolidované účetní závěrky, IAS 28 Investice do přidružených podniků nebo IAS 31 Účasti ve společných podnicích. Účetní jednotky musí ovšem tento standard aplikovat u účasti na dceřinné společnosti, přidružené společnosti nebo společném podniku, které se v souladu s IAS 27, IAS 28 nebo IAS 31 účtují podle tohoto standardu. Účetní jednotky by měly tento standard aplikovat také u derivátů na účast v dceřinné společnosti, přidružené společnosti nebo společném podniku, pokud derivát nenaplňuje definici kapitálového nástroje účetní jednotky v IAS 32.*

b) *práv a závazků vyplývajících z pronájmu, které se účtují podle IAS 17 – Leasingy. Avšak:*

   i) *pro pohledávky vyplývající z pronájmu zaúčtované pronajímatelem platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování a snížení (viz odstavce 15–37, 58, 59, 63–65 a Dodatek A, odstavce AG36–AG52 a AG84–AG93);*

   ii) *pro splatné pohledávky z finančního leasingu, které nájemce účtuje, platí ustanovení tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 39–42 a Dodatek A, odstavce AG57–AG63);*

   a

   iii) *pro deriváty, které jsou vloženy v leasinzích, platí ustanovení tohoto standardu o vložených derivátech (viz odstavce 10–13 a Dodatek A, odstavce AG27–AG33).*

c) *práv a závazků zaměstnavatelů vůči zaměstnancům, vyplývajícím z plánů zaměstnaneckých výhod, jejichž účtování upravuje IAS 19 – Zaměstnanecké požitky.*

▼M3

d) *Finanční nástroje vystavené jednotkou, které vyhovují definici vlastního kapitálu v IAS 32 (včetně opcí a opčních listů). Držitel takovýchto nástrojů vlastního kapitálu bude aplikovat tento Standard na ony nástroje, pokud nevyhovují výjimce v (a) výše.*

▼M12

e) práv a povinností vyplývajících z i) pojistné smlouvy, jak je definováno v IFRS 4 Pojistné smlouvy, která nejsou právy a povinnostmi výstavce vyplývající z pojistné smlouvy, která naplňuje znaky definice smlouvy o finanční záruce podle odstavce 9, anebo ii) smlouvy, která spadá do působnosti IFRS 4, protože jejím charakteristickým rysem je dobrovolná spoluúčast. Tento standard se nicméně vztahuje na derivát, který je vložený do smlouvy spadající do působnosti IFRS 4, není-li sám derivát smlouvou spadající do působnosti IFRS 4 (viz odstavce 10 až 13 a přílohu A, odstavce AG27 až AG33). Kromě toho, jestliže výstavce smluv o finančních zárukách výslovně prohlásil, že takové smlouvy považuje za pojistné smlouvy a provedl účetní zápisy příslušné pro pojistné smlouvy, může si vybrat, zda na takové smlouvy o finančních zárukách použije tento standard nebo IFRS 4 (viz odstavce AG4 a AG4A). Výstavce se může rozhodnout podle jednotlivé smlouvy, ovšem jeho volba je u každé smlouvy už neodvolatelná.

▼M3

f) *Smlouvy o podmíněné úhradě při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 Podnikové kombinace). Tato výjimka se týká pouze nabyvatele.*

g) **Smlouvy mezi nabyvatelem a prodávajícím v podnikové kombinaci o budoucí koupi nebo prodeji nabývaného podniku.**

▼M12

h) *úvěrové přísliby, které nejsou úvěrovými přísliby popsanými v odstavci 4. Výstavce úvěrového příslibu uplatní IAS 37 na úvěrové přísliby, které nespadají do působnosti tohoto standardu. Na všechny úvěrové přísliby se však vztahují ustanovení tohoto standardu o odúčtování (viz odstavce 15 až 42 a přílohu A odstavce AG36 až AG63).*

▼M10

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

▼M12

---

4 Do působnosti tohoto standardu spadají následující úvěrové přísliby:

a) úvěrové přísliby, které účetní jednotka vykáže jako finanční závazky v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka, která v minulosti prodávala aktiva pocházející z jejích úvěrových příslibů krátce po jejich vydání, musí tento standard aplikovat na všechny své úvěrové přísliby ve stejné třídě.

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 hotově pouze proto, že úvěr je splácen ve splátkách (například hypoteční stavební úvěr, který je splácen po částech v souladu s postupem stavby).

c) přísliby poskytnutí půjčky za nižší než tržní úrokovou sazbu. Ustanovení odst.47 písm. d) upřesňují přeceňování závazků vzniklých z těchto úvěrových příslibů.

▼M2

5. ***Tento standard musí být použit u těch smluv o nákupu nebo prodeji nefinanční položky, které lze vypořádat čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem, nebo výměnou finančních nástrojů, jako kdyby se jednalo o finanční nástroje, s výjimkou smluv, které byly uzavřeny a jsou drženy za účelem přijetí nebo dodání nefinanční položky v souladu s požadavky účetní jednotky na koupi, prodej nebo užívání.***

6. Existují různé způsoby, jak lze smlouvu o koupi nebo prodeji nefinanční položky vypořádat čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů. To zahrnuje případy:

a) kdy podmínky smlouvy umožňují každé ze stran vypořádat se čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů;

b) kdy schopnost vypořádat se čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů není v podmínkách smlouvy výslovně uvedena, ale účetní jednotka má praxi ve vypořádávání podobných smluv čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů (ať již s protistranou, nebo uzavíráním derivátových smluv nebo prodejem smlouvy před její realizací nebo uplynutím);

c) pokud u podobných smluv účetní jednotka obvykle kupuje podkladovou proměnnou a prodává ji krátce po koupi za účelem vytvoření zisku z krátkodobých fluktuací ceny nebo marže obchodníka;

a

d) pokud je nefinanční položka, která je předmětem smlouvy, pohotově směnitelná na hotovost.

Smlouva, na kterou se vztahuje (b) nebo (c), se neuzavírá za účelem koupě nebo prodeje nefinanční položky v souladu s nákupními, prodejními nebo užitnými požadavky účetní jednotky a tudíž spadá do působnosti tohoto standardu. Ostatní smlouvy, na které se vztahuje odstavec 5, jsou posuzovány tak, aby se zjistilo, zda byly uzavřeny a přetrvávají za účelem koupě nebo prodeje nefinanční položky v souladu s nákupními, prodejními nebo užitnými požadavky účetní jednotky a tudíž spadají do působnosti tohoto standardu.

7. Písemné opční právo na nákup nebo prodej nefinanční položky, kterou nelze vypořádat čistě v hotovosti nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů, v souladu s odstavcem 6(a) nebo (d), spadají do působnosti tohoto standardu. Taková smlouva nesmí být uzavřena za účelem koupě nebo prodeje nefinanční položky v souladu s očekávanými nákupními, prodejními nebo užitnými požadavky účetní jednotky.

▼M2

DEFINICE

8. Pojmy definované v IAS 32 se v tomto standardu používají s významy popsanými v odstavci 11 standardu IAS 32. IAS 32 definuje následující pojmy:

— finanční instrument

— finanční aktivum

— finanční závazek

— kapitálový nástroj

a poskytují vodítko pro použití těchto definic.

9. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Definice derivátu

Derivát je finanční nástroj nebo jiná smlouva spadající do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) všemi třemi následujícími znaky:

a) ***jeho hodnota se mění v závislosti na změně úrokové sazby, ceny finančního nástroje, ceny komodity, měnového kurzu, cenového indexu, na úvěrovém ratingu nebo indexu, resp. v závislosti na*** ►M3 ***jiná proměnná za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy*** ◄ ***(tzv. „podkladová aktiva");***

b) ***nevyžaduje žádnou počáteční investici nebo počáteční investici nižší než jaká by byla požadována u ostatních typů smluv, u kterých by bylo možné očekávat podobnou reakci na změny tržních podmínek;***

a

c) ***bude vypořádán v budoucnosti.***

Definice čtyř kategorií finančních nástrojů

Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě vykázaný do zisku nebo ztráty je finančním aktivem nebo finančním závazkem, který splňuje obě následující podmínky.

a) ***Je klasifikován jako určený k obchodování. Finanční aktivum nebo finanční závazek jsou klasifikovány jako určené k obchodování, jestliže:***

i) ***jsou získány nebo vznikly v zásadě za účelem prodeje nebo zpětného odkupu v blízké době;***

ii) ***jsou součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny, a u kterých je doloženo nedávné skutečné krátkodobé dosahování zisku;***

nebo

▼M12

iii) ***jsou derivátem (kromě derivátu, který je smlouvou o finanční záruce nebo který je určený a účinný zajišťovací nástroj).***

▼M2

b) ***[…] Jakékoli finanční aktivum […] spadající do působnosti tohoto standardu lze určit, pokud je na počátku vykázán jako finanční aktivum […] v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, kromě investice do kapitálových nástrojů, které na aktivním trhu nemají ohlášenou tržní cenu, a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě změřit (viz odstavec 46(c) a Dodatek A, odstavce AG80 a AG81).***

Finanční investice držené do splatnosti jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a pevnou dobou splatnosti, kterou si účetní jednotka hodlá a je schopna udržet až do splatnosti (viz Dodatek A, odstavce AG16–AG25), jiná než:

a) ***ta, která účetní jednotka při počátečním zaúčtování vykáže v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;***

b) ***ta, která účetní jednotka označí jako připravená k prodeji;***

a

c) ***ta, která naplňují definici úvěrů a pohledávek.***

Účetní jednotka nezařadí žádné finanční aktivum jako držené do splatnosti, jestliže v běžném obchodním roce nebo ve dvou předchozích prodala, převedla nebo překlasifikovala větší než nevýznamný objem investic držených do splatnosti před splatností (větší než nevýznamný objem z hlediska celkového objemu investic držených do splatnosti) jiných než prodejů nebo reklasifikací, které:

▼M2

i) *jsou tak blízko datu splatnosti nebo možného uplatnění finančního aktiva (například méně než tři měsíce před datem splatnosti), že změny tržní úrokové míry by neměly významný vliv na reálnou hodnotu finančního aktiva;*

ii) *byly realizovány až poté, co účetní jednotka inkasovala na základě splátkového kalendáře nebo prostřednictvím záloh prakticky celou původní jistinu daného finančního aktiva;*

nebo

iii) *byly realizovány kvůli ojedinělé události, která je mimo kontrolu účetní jednotky a zcela výjimečná, a nemohla být účetní jednotkou přiměřeně předpokládána.*

Poskytnuté úvěry a jiné pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu, jiná než:

a) *ta, která účetní jednotka hodlá prodat hned nebo v blízkém období a která budou klasifikována jako držená pro obchodování, a ta, jejichž reálnou hodnotu účetní jednotka vykáže při výchozím zaúčtování v zisku nebo ztrátě;*

b) *ta, která účetní jednotka při výchozím uznání označí jako realizovatelná;*

nebo

c) *ta, u kterých držitel nemůže získat zpět většinu své počáteční investice z jiného důvodu než pro zhoršení bonity úvěru a která musí být klasifikována jako realizovatelná.*

Podíl získaný na poolu aktiv, která nejsou úvěry ani pohledávkami (například, podíl v investičním nebo podobném fondu), není úvěrem ani pohledávkou.

Realizovatelná finanční aktiva jsou ta nederivátová finanční aktiva, která jsou určena jako realizovatelná nebo nejsou klasifikována jako (a) úvěry a pohledávky, (b) investice držené do splatnosti nebo (c) finanční aktiva v reálné hodnotě vykázaná zisku nebo ztrátě.

▼M12

Vymezení smlouvy o finanční záruce

Smlouva o finanční záruce je smlouva, která vyžaduje, aby výstavce záruky nahradil ztrátu držitele, jež mu vznikla proto, že určitý dlužník neplnil včas v souladu s původními nebo změněnými podmínkami dluhového nástroje.

▼M2

Definice týkající se účtování a oceňování

Zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku je částka, jíž jsou finanční aktiva nebo finanční závazky oceněny při prvotním zaúčtování, snížená o splátky jistiny a zvýšená nebo snížená o amortizaci pomocí efektivní úrokové sazby, tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti, a dále snížená o jakýkoli pokles (přímo nebo prostřednictvím opravné položky) kvůli snížení jejich hodnoty či kvůli jejich nedobytnosti.

Metoda efektivní úrokové sazby je metoda výpočtu zůstatkové ceny finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. Efektivní úroková sazba je sazba, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy prostřednictvím očekávané doby trvání finančního nástroje nebo případně kratšího období na čistou účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové sazby musí účetní jednotka odhadnout peněžní toky s uvážením všech smluvních podmínek finančního nástroje (například předplacené, call a podobné opce), ale nesmí brát v úvahu budoucí úvěrové ztráty. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami, a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové sazby (viz IAS 18), 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 ve výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, účetní jednotka musí používat smluvní peněžní toky po celé smluvní trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

Odúčtování je vyjmutí dříve zaúčtovaného finančního aktiva nebo finančního závazku z rozvahy účetní jednotky.

▼M2

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

Nákup nebo prodej s obvyklým termínem dodání je koupě nebo prodej finančního aktiva podle smlouvy, jejíž podmínky vyžadují dodání aktiva ve lhůtě stanovené v obecné rovině zákonem nebo konvencemi daného trhu.

Transakční náklady jsou přírůstkové náklady, které přímo souvisejí s nabytím, vystavením nebo pozbytím finančního aktiva nebo závazku (viz Dodatek A, odstavec AG13). Přírůstkový náklad je takový, který by nevznikl, pokud by účetní jednotka nenabyla, nevystavila ani nepozbyla finančního nástroje.

Definice týkající se účtování o zajištění (hedgingu)

Závazný příslib je závazná dohoda o výměně konkrétního objemu prostředků za konkrétní cenu ke konkrétnímu datu.

Očekávaná transakce je nezávazná, ale očekávaná budoucí transakce.

Zajišťovací nástroj je derivát nebo (pouze k zajištění rizika změn v měnových kurzech) a nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek, u nichž se očekává, že reálná hodnota nebo peněžní toky z nich plynoucí budou kompenzovat změny reálné hodnoty zajišťované položky (definici zajišťovacího nástroje rozpracovávají odstavce 72–77 a Dodatek A, odstavce AG94–AG97).

Předmět zajištění je aktivum, závazek, pevný příslib, vysoce pravděpodobná předpokládaná transakce nebo čistá investice do zahraniční operace, která (a) vystavuje účetní jednotku riziku změn v reálné hodnotě nebo budoucích peněžních tocích a (b) je vymezena jako zajišťovaná (odstavce 78–84 a Dodatek A, odstavce AG98–AG101, dále rozvádějí definici předmětů zajištění).

Účinnost zajišťovacího nástroje je stupeň, ve kterém lze změny reálné hodnoty nebo peněžních toků zajišťované položky kompenzovat změnami reálné hodnoty nebo peněžními toky zajišťovacího nástroje (viz Dodatek A, odstavce AG105–AG113).

VLOZENÉ DERIVÁTY

10. Vložený derivát je komponentou hybridního (kombinovaného) nástroje, která obsahuje také nederivátovou hostitelskou smlouvu – s tím účinkem, že některé peněžní toky kombinovaného nástroje se mění podobným způsobem jako u samostatného derivátu. Z vloženého derivátu plyne část nebo veškeré peněžní toky, které by jinak podle smlouvy musely být modifikovány podle příslušné úrokové sazby, ceny finančního nástroje, ceny komodity, směnného kurzu, cenového nebo sazebního indexu, úvěrového ratingu nebo indexu nebo podle ►M3 jiná proměnná za předpokladu, že v případě nefinanční proměnné tato proměnná není specifická pro jednu stranu smlouvy ◄. Derivát, který je připojen k finančnímu nástroji, ale lze jej smluvně převést nezávisle na nástroji nebo má jinou protistranu než daný nástroj, není vloženým derivátem, ale samostatným finančním nástrojem.

11. ***Vložený derivát musí být oddělen od hostitelské smlouvy a zaúčtován jako derivát dle tohoto standardu pouze tehdy, jestliže:***

    a) ***ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými (viz Dodatek A, odstavce AG30 a AG33);***

    b) ***samostatný nástroj se stejnými podmínkami jako vložený derivát by vyhověl definici derivátu;***

    a

    c) ***hybridní (kombinovaný) nástroj není oceňován reálnou hodnotou se změnami v reálné hodnotě vykazovanými v zisku nebo ztrátě (tj. derivát, který je vložen ve finančním aktivu nebo finančním závazku v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty, není oddělen).***

V případě, že se o vloženém derivátu účtuje samostatně, o hostitelské smlouvě se bude účtovat podle tohoto standardu, pokud je sama finančním nástrojem, nebo v souladu s jinými příslušnými standardy, pokud není finančním nástrojem. Tento standard se nezabývá tím, zda musí být vložený derivát prezentován v účetních závěrkách odděleně.

(*) Odstavce 48, 49 a AG69–AG82 v Dodatku A obsahují požadavky pro určení reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku.

▼M2

12. ***Pokud je účetní jednotka podle tohoto standardu povinna účtovat zvlášť o vloženém derivátu a o hostitelské smlouvě, ale není schopna vložený derivát samostatně ocenit při jeho nabytí nebo k pozdějšímu rozvahovému dni, musí účtovat o celé kombinované smlouvě jako o finančním nástroji nebo finančním závazku drženém pro účely obchodování.***

13. V případě, že účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek (například proto, že je vložený derivát založen na nekótovaném kapitálovém nástroji), reálná hodnota vloženého derivátu je rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridního nástroje a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy, pokud je lze určit dle tohoto standardu. Pokud účetní jednotka nemůže reálnou hodnotu vloženého derivátu určit pomocí této metody, platí odstavec 12 a kombinovaný nástroj je pokládán za určený k obchodování.

ZAÚČTOVÁNÍ A ODÚČTOVÁNÍ

Prvotní zaúčtování

14. ***Účetní jednotka zaúčtuje finanční aktivum nebo finanční závazek v rozvaze, jakmile se stane stranou dle smluvního ustanovení týkajícího se nástroje. (Nákupy s obvyklým termínem dodání viz odstavec 38.)***

Odúčtování finančního aktiva

15. V konsolidovaných účetních závěrkách jsou odstavce 16–23 a Dodatek A, odstavce AG34–AG52, použity na úrovni konsolidovaného celku. Proto účetní jednotka nejdříve konsoliduje všechny dceřinné podniky v souladu s IAS 27 a SIC–12 – *Konsolidace — jednotky zvláštního určení* a u výsledné skupiny potom použije odstavce 16–23 a Dodatek A, odstavce AG34–AG52.

16. ***Před posouzením zda vůbec a do jaké míry je odúčtování správné podle odstavců 17–23, zjišťuje účetní jednotka, 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 17–23 se použijí u části finančního aktiva (nebo části skupiny podobných finančních aktiv) pouze tehdy, jestliže 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 protistrana získá právo na úrokové peněžní toky, ale nikoli toky jistiny z úvěrového nástroje, použijí se na úrokové peněžní toky odstavce 17–23.***

        ii) ***Část obsahuje pouze plně poměrný (pro rata) podíl na peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž protistrana nabude práva na 90 procentní podíl ze všech peněžních toků úvěrového nástroje, u 90 procent z těchto peněžních toků se použijí odstavce 17–23. Jestliže je více než jedna protistrana, žádná z nich nemusí mít alikvotní podíl na peněžních tocích, a to za předpokladu, že postupující účetní jednotka má zcela alikvotní podíl.***

        iii) ***Část obsahuje pouze plně poměrný (pro rata) podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích z finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv). Například pokud účetní jednotka uzavře dohodu, jíž protistrana nabude práva na 90 procentní podíl z úrokových peněžních toků finančního aktiva, u 90 procent z těchto úrokových peněžních toků se použijí odstavce 17–23. Jestliže je více než jedna protistrana, žádná z nich nemusí mít alikvotní podíl na specificky identifikovaných peněžních tocích, a to za předpokladu, že postupující účetní jednotka má zcela alikvotní podíl.***

    b) ***Ve všech ostatních případech se na finanční aktivum jako celek (nebo skupinu podobných finančních aktiv jako celku) použijí odstavce 17–23. Například jestliže účetní jednotka převede (i) práva na prvních nebo posledních 90 procent peněžních inkas z finančního aktiva (nebo skupiny finančních aktiv) nebo (ii) práva na 90 procent peněžních toků ze skupiny pohledávek, ale poskytne kupujícímu záruku za jakékoli úvěrové ztráty až do výše 8 procent z jistiny pohledávek, použijí se u finančního aktiva (nebo skupiny podobných finančních aktiv) jako celku odstavce 17–23.***

▼M2

V odstavcích 17–26 se pojem „finanční aktivum" vztahuje buď na část finančního aktiva (nebo část skupiny podobných finančních aktiv) jak bylo popsáno v (a) výše nebo na finanční aktivum (nebo skupinu podobných finančních aktiv) jako celku.

17. ***Účetní jednotka musí finanční aktivum odúčtovat tehdy a jedině tehdy, když:***

a) ***smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší;***

nebo

b) ***převede finanční aktivum jak je uvedeno v odstavcích 18 a 19 a převod splňuje podmínky pro odúčtování podle odstavce 20***.

(Prodeje finančních aktiv s obvyklým termínem dodání viz odstavec 38.)

18. ***Účetní jednotka převede finanční aktivum pouze tehdy, když:***

a) ***převede smluvní práva na obdržení peněžních toků z finančního aktiva;***

nebo

b) ***si ponechá smluvní práva na obdržení peněžních toků z finančního aktiva, ale přijme smluvní závazek platit peněžní toky jednomu nebo více příjemcům formou dohody, která splňuje podmínky odstavce 19.***

19. ***Jestliže si účetní jednotka ponechá smluvní práva na obdržení peněžních toků z finančního aktiva („původní aktivum"), ale přijme smluvní závazek platit tyto peněžní toky jedné nebo více účetním jednotkám („případní příjemci"), účetní jednotka nakládá s transakcí jako s převodem finančního aktiva, a to pouze tehdy, jestliže jsou splněny všechny tři následující podmínky.***

a) ***Účetní jednotka nemá povinnost platit částky případným 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 případným příjemcům za závazek platit jim peněžní toky.***

c) ***Účetní jednotka je povinna poukazovat případným příjemcům všechny inkasované platby bez výrazného prodlení. Navíc, účetní jednotka není oprávněna takové peněžní toky reinvestovat, kromě investic do hotovosti nebo ekvivalentů hotovosti (dle definice v IAS 7 Výkazy peněžních toků), během krátkého období vypořádání mezi datem inkasa a datem požadovaného poukázání případným příjemcům, a úrok získaný z takových investic je předán případným příjemcům.***

20. ***Když účetní jednotka převádí finanční aktivum (viz odstavec 18), musí posoudit míru, do které si ponechá rizika a odměny z vlastnictví finančního aktiva. V takovém případě:***

a) ***jestliže účetní jednotka přenese v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí odúčtovat finanční aktivum a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo pasiva jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované při převodu.***

b) ***jestliže si účetní jednotka ponechá v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí nadále toto finanční aktivum vykazovat.***

c) ***jestliže účetní jednotka nepřevede ani si neponechá v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím finančního aktiva, musí zjistit, zda si zachovala kontrolu nad finančním aktivem. V takovém případě:***

i) ***jestliže si účetní jednotka kontrolu nezachovala, musí finanční aktivum odúčtovat a zaúčtovat zvlášť jako aktiva nebo pasiva jakákoli práva a závazky vzniklé nebo zachované při převodu.***

ii) ***jestliže si účetní jednotka zachovala kontrolu, musí nadále vykazovat finanční aktivum v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti ve finančním aktivu (viz odstavec 30).***

21. Převod rizik a odměn (viz odstavec 20) je posuzován porovnáním míry rizika pro účetní jednotku před a po převodu s variabilitou částek a načasování čistých peněžních toků převáděného aktiva. Účetní jednotka si ponechala v podstatě všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví finančního aktiva, jestliže míra jejích rizik plynoucích z variability 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 jej odkoupí zpět za sjednanou cenu nebo za prodejní cenu navýšenou o výnos z investice). Účetní

▼M2

jednotka převedla v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím finančního aktiva, jestliže míra jejích rizik plynoucích z takové variability není nadále významná ve vztahu k celkové variabilitě čisté současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků spojených z finančním aktivem (např. proto, že účetní jednotka prodala finanční aktivum pouze s opcí na zpětný odkup za reálnou hodnotu k datu zpětného odkupu, nebo převedla zcela alikvotní podíl peněžních toků z většího finančního aktiva ujednáním jako je např. spoluúčast na úvěru, která splňuje podmínky odstavce 19).

22. Často bude zřejmé, zda účetní jednotka převedla nebo si ponechala v podstatě všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví, a nebude tedy zapotřebí provádět jakékoli výpočty. V ostatních případech bude nutné spočítat a porovnat míru rizik plynoucích účetní jednotce z variability současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků před převodem a po převodu. Výpočet a porovnání se provádí s použitím aktuální tržní úrokové míry jako diskontní sazby. Bere se v úvahu veškerá přiměřeně možná variabilita v čistých peněžních tocích s tím, že ty výstupy, které jsou pravděpodobnější, dostanou vyšší váhu.

23. To, jestli si účetní jednotka zachovala kontrolu (viz odstavec 20(c)) nad přenášeným aktivem, závisí na schopnosti přejímajícího aktivum prodat. Jestliže má přejímající praktickou možnost prodat aktivum jako celek nespřízněné straně a je schopen tuto možnost realizovat jednostranně a bez potřeby uplatňovat další restrikce převodu, účetní jednotka si kontrolu nezachovala. Ve všech ostatních případech si účetní jednotka kontrolu zachovala.

Převody, které splňují podmínky pro odúčtování

(viz odstavec 20(a) a (c)(i))

24. ***Jestliže účetní jednotka převede finanční aktivum převodem, který splňuje jako celek podmínky pro odúčtování, a zachová si právo zajišťovat dluhovou službu u finančního aktiva za poplatek, musí zaúčtovat umořovací aktivum nebo umořovací pasivum u dané smlouvy o správě úvěru. Jestliže se u poplatku, který má být obdržen, neočekává, že bude účetní jednotce adekvátně kompenzovat dluhovou službu, umořovací odpovědnost za závazek se musí zaúčtovat ve své reálné hodnotě. Jestliže se očekává, že poplatek, který má být obdržen, bude více než adekvátní náhradou za dluhovou službu, aktivum plynoucí z nároku na správu úvěrů se musí zaúčtovat pro právo na správu pohledávek v částce určené na základě alokace účetní hodnoty většího finančního aktiva v souladu s odstavcem 27.***

25. ***Jestliže 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 umořovací povinnost, účetní jednotka musí zaúčtovat nové finanční aktivum, finanční závazek nebo umořovací povinnost v reálné hodnotě.***

26. ***Při odúčtování finančního aktiva jako celku se musí rozdíl mezi:***

a) ***účetní hodnotou***

a

b) ***souhrnem (i) přijaté protihodnoty (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva, bez jakéhokoli nového přijatého závazku) a (ii) jakéhokoli kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 55(b))***

zaúčtovat jako zisk nebo ztráta.

27. ***Jestliže je převáděné aktivum součástí většího finančního aktiva (např. když účetní jednotka převede peněžní toky plynoucí z úroků, které jsou součástí dluhového nástroje, viz odstavec 16(a)) a přenášená část splňuje podmínky pro odúčtování jako celku, předchozí účetní hodnota většího finančního aktiva musí být alokována mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Za tímto účelem se musí s uchovaným aktivem plynoucím z nároku na správu úvěru nakládat jako s částí, která bude nadále vykazována. Rozdíl mezi:***

a) ***účetní hodnotou přiřazenou odúčtované části***

a

b) ***souhrnem (i) přijaté protihodnoty za odúčtovanou část (včetně jakéhokoli nově nabytého aktiva, bez jakéhokoli nového přijatého závazku) a (ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 55(b))***

▼M2

se musí zaúčtovat jako zisk nebo ztráta. Kumulovaný zisk nebo ztráta, které byly účtovány ve vlastním kapitálu, jsou alokovány mezi část, která bude nadále vykazována a část, která je odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.

28. Když účetní jednotka alokuje předchozí účetní hodnotu většího finančního aktiva mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, je nutné určit reálnou hodnotu části, která bude nadále vykazována. Pokud účetní jednotka v minulosti prodávala části podobné té, která bude nadále účtována, nebo pro takové části existují podobné tržní transakce, nejlepší odhad reálné hodnoty dané části poskytují nedávné ceny při skutečných transakcích. 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

(viz odstavec 20(b))

29. ***Jestliže převod nevede k odúčtování, protože účetní jednotka si uchovala v podstatě všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, musí účetní jednotka i nadále vykazovat převáděné aktivum jako celek a musí zaúčtovat finanční závazek z přijatého plnění. V následujících obdobích musí účetní jednotka vykázat jakýkoli příjem plynoucí z převáděného aktiva a jakýkoli náklad vynaložený na finanční závazek.***

Trvající spoluodpovědnost v převáděných aktivech

(viz odstavec 20(c)(ii))

30. ***Jestliže účetní jednotka nepřevede ani si neponechá významnou část všech rizik a odměn plynoucích z vlastnictví převáděného aktiva a ponechá si kontrolu nad převáděným aktivem, bude i nadále vykazovat převáděné aktivum v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti. Rozsah trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky v převáděném aktivu je míra, do které je účetní jednotka vystavena změnám v hodnotě převáděného aktiva. Například:***

a) ***pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy ručení za převáděné aktivum, rozsah trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky je určen nižší z těchto částek: (i) částka aktiva a (ii) maximální částka přijatého plnění, jejíž splacení by po jednotce mohlo být požadováno („garanční částka").***

b) ***pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy prodané nebo zakoupené opce (nebo obou) na převáděné aktivum, mírou trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky je částka převáděného aktiva, kterou může účetní jednotka zpětně odkoupit. Avšak v případě vystavení prodejní opce na aktivum, která je oceněna reálnou hodnotou, je míra trvající spoluodpovědnosti účetní jednotky limitována na buď na částku reálné hodnoty převáděného aktiva nebo na vypořádací cenu opce, podle toho, která z těchto částek je nižší (viz odstavec AG48).***

c) ***pokud trvající spoluodpovědnost účetní jednotky nabude formy v hotovosti vypořádané opce nebo podobné operace na převáděné aktivum, míra trvající spoluodpovědnosti se ocení stejným způsobem jako ta, která plyne z opcí nevypořádaných v hotovosti, uvedených výše v (b).***

31. ***Pokud účetní jednotka nadále vykazuje aktivum v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti, vykazuje také související závazek. Navzdory ostatním požadavkům na oceňování, uvedeným v tomto standardu, se převáděné aktivum a související závazek oceňují na základě, který reflektuje práva a povinnosti, které si účetní jednotka uchovala. Související závazek se oceňuje takovým způsobem, že čistá účetní hodnota převáděného aktiva a souvisejícího závazku je:***

a) ***zůstatková cena práv a povinností, které si účetní jednotka zachová, jestliže se převáděné aktivum oceňuje v zůstatkové ceně;***

nebo

b) ***rovna reálné hodnotě práv a povinností, které si účetní jednotka uchová při oceňování na samostatné bázi, jestliže je převáděné aktivum oceňováno reálnou hodnotou.***

▼M2

32. *Účetní jednotka musí pokračovat ve vykazování jakýchkoli příjmů plynoucích z převáděného aktiva, a to v rozsahu své trvající spoluodpovědnosti, a musí zaúčtovat jakýkoli náklad vynaložený na související závazek.*

33. *Pro potřeby následného oceňování se zaúčtované změny v reálné hodnotě převáděného aktiva a souvisejícího závazku účtují konzistentně v souladu s odstavcem 55 a nesmí se vzájemně kompenzovat.*

34. *Jestliže je účetní jednotka nadále zapojena pouze v části finančního aktiva (např. pokud si účetní jednotka zachová možnost zpětného odkupu části převáděného aktiva nebo pokud si uchová zbytkový podíl, z něhož nevyplyne zachování převážné části rizik a odměn plynoucích z vlastnictví přičemž si účetní jednotka udrží kontrolu), alokuje potom předchozí účetní hodnotu finančního aktiva mezi část, kterou bude nadále vykazovat v rámci trvající spoluodpovědnosti, a část, kterou již nadále nevykazuje, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu převodu. Pro tyto účely se použijí požadavky odstavce 28. Rozdíl mezi:*

a) *účetní hodnotou přiřazenou části, která není nadále vykazována;*

a

b) *souhrnem (i) přijaté protihodnoty za část, která není nadále vykazována, a (ii) jakéhokoli jí přiřazeného kumulovaného zisku nebo ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 55(b))*

se musí zaúčtovat jako zisk nebo ztráta. Kumulovaný zisk nebo ztráta, které byly účtovány ve vlastním kapitálu, jsou alokovány mezi část, která bude nadále vykazována a část, která není nadále vykazována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí.

35. ►M9 *Jestliže je převáděné aktivum oceňováno zůstatkovou hodnotou, nelze v tomto standardu danou možnost vykázat reálnou hodnotu finančního závazku do zisku nebo ztrát použít na související závazek.* ◄

Veškeré převody

36. *Jestliže je převáděné aktivum nadále vykazováno, toto aktivum a související závazek se nesmí vzájemně kompenzovat. Podobně, účetní jednotka nesmí kompenzovat žádný příjem plynoucí z převáděného aktiva žádným nákladem vynaloženým na související závazek (viz IAS 32, odstavec 42).*

37. *Jestliže převádějící poskytne přejímajícímu zajištění nepeněžními prostředky (jako jsou úvěrové nebo kapitálové nástroje), účetní zachycení takového zajištění převádějícím nebo přejímajícím závisí na tom, zda má přejímající právo prodat nebo opětovně zastavit zajištění a zda převádějící nedodržel závazek. Převádějící i přejímající musí zajištění účetně zachytit následujícím způsobem:*

a) *Jestliže má přejímající ze smlouvy nebo ze zvyklosti právo prodat nebo opětovně zastavit zajištění, potom předávající musí toto aktivum reklasifikovat ve své rozvaze (např. jako zapůjčené aktivum, zastavené kapitálové nástroje nebo pohledávku z opětovného zastavení) odděleně od ostatních aktiv.*

b) *jestliže přejímající prodá jemu zastavené zajištění, musí zaúčtovat příjmy z prodeje a reálnou hodnotou oceněný závazek vrátit zajištění.*

c) *jestliže převádějící nesplní závazek plynoucí z podmínek smlouvy a nemá nadále právo odkoupit zajištění, musí zajištění odúčtovat a přejímající musí zajištění zaúčtovat jako své aktivum původně oceněné reálnou hodnotou, nebo jestliže již zajištění prodal, odúčtovat svůj závazek vrátit zajištění.*

d) *Kromě toho, co je uvedeno v (c), musí převádějící nadále vést zajištění jako své aktivum a přejímající nesmí zajištění zaúčtovat jako aktivum.*

Nákup nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání

38. *Nákup nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se musí zaúčtovat nebo odúčtovat s použitím účtování k datu obchodu nebo účtování k datu vypořádání (viz Dodatek A, odstavce AG53–AG56).*

Odúčtování finančního závazku

39. *Účetní jednotka vyjme finanční závazek (resp. jeho část) z rozvahy pouze v případě, že finanční závazek zanikne – tedy v případě, že je povinnost definovaná smlouvou splněna, zrušena nebo skončí její platnost.*

40. *Výměna mezi stávajícím dlužníkem a věřitelem dluhového nástroje s výrazně rozdílnými podmínkami se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového finančního závazku. Podobně podstatná modifikace podmínek stávajícího závazku nebo jeho*

▼M2

části (ať je již možné ji přičíst finančním potížím dlužníka nebo nikoli) se musí zaúčtovat jako zánik původního finančního závazku a zaúčtování nového.

41. ***Rozdíl mezi účetní hodnotou finančního závazku (nebo jeho části), který zanikl nebo byl převeden na jiný subjekt, a zaplacenou protihodnotou, včetně jakýchkoli nehotových převedených aktiv nebo přijatých závazků, se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.***

42. Jestliže účetní jednotka zpětně odkoupí finanční závazek, musí alokovat jeho předchozí účetní hodnotu mezi část, která bude nadále vykazována, a část, která je odúčtována, a to na základě relativních reálných hodnot těchto částí k datu zpětného odkupu. Rozdíl mezi (a) účetní hodnotou alokovanou odúčtované části a (b) zaplacenou protihodnotou, včetně všech převedených nepeněžních aktiv nebo přijatých závazků u odúčtované části se musí zaúčtovat jako zisk nebo ztráta.

OCEŇOVÁNÍ

Prvotní ocenění finančních aktiv a fiβnančních závazků

43. ***Při prvotním zaúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku musí účetní jednotka tyto ocenit reálnou hodnotou navýšenou v případě finančního aktiva nebo finančního závazku nevedeného v reálné hodnotě jako zisk nebo ztráta o transakční náklady, které lze přímo přiřadit pořízení nebo vystavení finančního aktiva nebo finančního závazku.***

44. Pokud účetní jednotka použije účtování podle data vypořádání u aktiva, které je přeceněno pořizovacími náklady nebo zůstatkovou cenou, aktivum je prvotně zaúčtováno v reálné hodnotě k datu obchodu (viz Dodatek A, odstavce AG53–AG56).

Přecenění finančního aktiva

45. Pro účely přecenění klasifikuje tento standard finanční aktiva do následujících čtyř kategorií definovaných v odstavci 9:

a) finanční aktiva v reálné hodnotě v zisku nebo ztrátě;

b) investice držené do splatnosti;

c) poskytnuté úvěry a pohledávky;

a

d) realizovatelná finanční aktiva.

Tyto kategorie se vztahují k oceňování a zaúčtování zisku nebo ztráty dle tohoto standardu. Účetní jednotka může při uvádění údajů ve finančních výkazech použít jiné deskriptory těchto kategorií nebo jiné kategorizace. Účetní jednotka musí v komentáři uvést údaje požadované ►M12 IFRS 7 ◄.

46. ***Účetní jednotka přeceňuje finanční aktiva včetně derivátů, které jsou aktivy, reálnou hodnotou. Tato reálná hodnota se nesnižuje o transakční náklady, které by podniku mohly vzniknout v souvislosti s prodejem nebo jiným způsobem pozbytí finančních aktiv. Výjimku představují následující finanční aktiva:***

a) ***poskytnuté půjčky a pohledávky dle definice v odstavci 9, které se musí ocenit v zůstatkové ceně za použití metody efektivní úrokové sazby;***

b) ***investice držené do splatnosti dle definice v odstavci 9, které se musí ocenit v zůstatkové ceně za použití metody efektivní úrokové sazby;***

a

c) ***investice do kapitálových nástrojů, které nemají cenu kotovanou na aktivním trhu, a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě ocenit, a derivátů, které souvisejí s takovými nekotovanými kapitálovými nástroji a musí být vypořádány dodáním těchto nástrojů oceněných pořizovacími náklady (viz Dodatek A, odstavce AG80 a AG81).***

Finanční aktiva určená jako zajištěné položky se oceňují v souladu s ustanoveními týkajícími se účtování o hedgingu v odstavcích 89–102. Všechna finanční aktiva kromě těch, která jsou oceňována v reálné hodnotě v zisku nebo ztrátě, podléhají posouzení, zda nedošlo ke snížení jejich hodnoty podle odstavců 58–70 a Dodatku A, odstavců AG84–AG93.

Přecenění finančního závazku

▼M12

47 Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit všechny finanční závazky zůstatkovou cenou, a to za použití metody efektivní úrokové sazby, kromě:

▼M12

a) finančních závazků vykazovaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Takové závazky, včetně derivátů, které jsou závazky, se musí ocenit reálnou hodnotou s výjimkou souvisejících derivátových závazků a musí se vypořádat vydáním nekotovaného kapitálového nástroje, jehož reálnou hodnotu není možné spolehlivě stanovit, a proto musí být oceněny v pořizovací ceně.

b) finanční závazky, které vzniknou, pokud převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro odúčtování nebo je účtován za použití přístupu trvající spoluodpovědnosti. Při oceňování takových finančních závazků se použijí odstavce 29 a 31.

c) smlouvy o finanční záruce dle jejich definice v odstavci 9. Nepoužije-li se odst. 47 písm. a) nebo b), výstavce uvedené smlouvy ji musí po prvotním zaúčtování ocenit takto (cokoli je vyšší):

i) částkou určenou v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky;

a

ii) původně zaúčtovanou částkou (viz odstavec 43) sníženou, budeli to vhodné, o oprávky zaúčtované v souladu s IAS 18 Výnosy (viz odstavec 43).

d) přísliby poskytnutí půjčky za nižší než tržní úrokovou sazbu. Nepoužije-li se odst. 47 písm. a), výstavce uvedeného příslibu ho musí po prvotním zaúčtování ocenit takto (cokoli je vyšší):

i) částkou stanovenou v souladu s IAS 37;

a

ii) původně zaúčtovanou částkou (viz odstavec 43) sníženou, budeli to vhodné, o oprávky zaúčtované v souladu s IAS 18.

Finanční závazky určené jako zajištěné položky se oceňují v souladu s požadavky týkajícími se účtování o zajištění, jež jsou definovány v odstavcích 89-102 tohoto standardu.

▼M2

Otázky týkající se oceňování reálnou hodnotou

▼M12

48. ***Při určování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku za účelem uplatnění tohoto standardu, standardu IAS 32 nebo standardu IFRS 7 použije účetní jednotka odstavce AG69 až AG82 dodatku A.***

▼M2

49. Reálná hodnota finančního závazku s funkcí na požádání (např. vklad na požádání) není nižší než částka splatná na požádání, diskontovaná od prvního data, kdy mohlo být zažádáno její vyplacení.

Reklasifikace

50. ***Účetní jednotka nesmí reklasifikovat finanční nástroj do nebo z reálné hodnoty přes kategorii zisku nebo ztráty, dokud je tento držen nebo vydáván.***

51. ***Jestliže není v důsledku změny úmyslu nebo schopnosti nadále vhodné klasifikovat investici jako drženou do splatnosti, musí se reklasifikovat jako realizovatelná a přecenit reálnou hodnotou, a rozdíl mezi její účetní a reálnou hodnotou se musí účtovat v souladu s odstavcem 55(b).***

52. ***Kdykoli prodej nebo reklasifikace více než nevýznamného objemu investic držených do splatnosti nesplňuje podmínky uvedené v odstavci 9, jakékoli zbývající investice držené do splatnosti se musí reklasifikovat jako realizovatelné. U takových reklasifikací se rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou musí účtovat v souladu s odstavcem 55(b).***

53. ***Jestliže bude k dispozici spolehlivé ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku, u kterého takové ocenění dříve k dispozici nebylo, a aktivum nebo závazek musí být v případě možnosti spolehlivého ocenění oceněny reálnou hodnotou (viz odstavce 46(c) a 47), musí se aktivum nebo závazek přecenit reálnou hodnotou a rozdíl mezi jejich účetní hodnotou a reálnou hodnotou se musí účtovat v souladu s odstavcem 55.***

54. ***Jestliže je v důsledku změny úmyslu podniku, ztráty jeho schopnosti investici držet nebo ve výjimečném případě kvůli tomu, že již není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva (viz odstavce 46 (c) a 47), nebo proto, že dva předchozí obchodní roky zmiňované v odstavci 9 uplynuly, třeba zaúčtovat finanční aktivum nebo finanční závazek v pořizovací ceně nebo v zůstatkové hodnotě, a nikoliv v reálné hodnotě, reálná účetní hodnota finančního aktiva k tomuto datu bude***

▼M2

zaúčtována jako jeho nová pořizovací cena nebo zůstatková hodnota. O případných předchozích ziscích nebo ztrátách souvisejících s tímto aktivem, které byly v souladu s odstavcem 55(b) zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se bude účtovat takto:

a) ***V případě, že se jedná o finanční aktivum s pevnou dobou splatnosti, zisk nebo ztráta se bude odepisovat do zisku nebo ztráty po zbývající dobu trvání investice držené do splatnosti, a to za použití metody efektivní úrokové sazby. Případné rozdíly mezi novou zůstatkovou hodnotou a hodnotou při splatnosti se odepisují po zbývající dobu trvání finančního aktiva s použitím metody efektivní úrokové sazby, obdobně jako se odepisuje prémie a diskont. Jestliže dojde následně k poklesu hodnoty finančního aktiva, jakýkoli zisk nebo ztráta, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se zaúčtují do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 67.***

b) ***V případě finančního aktiva bez pevné doby splatnosti musí zisk nebo ztráta zůstat ve vlastním kapitálu až do prodeje nebo jiného vyřazení finančního aktiva, pokud má být zaúčtováno do zisku nebo do ztráty. Jestliže dojde následně k poklesu hodnoty finančního aktiva, jakýkoli předchozí zisk nebo ztráta, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, se zaúčtují do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 67.***

Zisky a ztráty

55. ***Zisk nebo ztráta vyplývající ze změny reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, jež nejsou součástí hedgingového vztahu (viz odstavce 89–102), se zaúčtují takto:***

a) ***zisk nebo ztráta z finančního aktiva nebo z finančního závazku klasifikovaných v reálné hodnotě jako zisk nebo ztráta se musí zaúčtovat do zisku nebo do ztráty.***

b) ***zisk nebo ztráta z realizovatelného finančního aktiva se musí zaúčtovat přímo do vlastního kapitálu, a to s použitím výkazu změn vlastního kapitálu (viz IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky), kromě ztrát ze snížení hodnoty (viz odstavce 67–70) a kurzových zisků a ztrát (viz Dodatek A, odstavec AG83), a to až do odúčtování finančního aktiva. K tomuto datu se musí kumulovaný zisk nebo ztráta dříve zaúčtované do vlastního kapitálu zaúčtovat do zisku nebo ztráty. Avšak úrok vypočítaný s použitím metody efektivní úrokové sazby (viz odstavec 9) se zaúčtuje do zisku nebo ztráty (viz IAS 18 Výnosy). Dividendy z realizovatelného kapitálového nástroje se zaúčtují do zisku nebo ztráty, jakmile účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby (viz IAS 18).***

56. ***U finančních aktiv a finančních závazků vedených v zůstatkové hodnotě (viz odstavce 46 a 47) se zisk nebo ztráta účtuje do zisku nebo ztráty v okamžiku, kdy je finanční aktivum nebo finanční závazek odúčtován nebo kdy dojde ke snížení jeho hodnoty či při amortizaci. Avšak u finančních aktiv nebo finančních závazků, které jsou zajišťovanými položkami (viz odstavce 78–84 a Dodatek A, odstavce AG98–AG101), se musí při účtování zisku nebo ztráty postupovat podle odstavců 89–102.***

57. ***Jestliže účetní jednotka zaúčtuje finanční aktiva pomocí účtování podle data vypořádání (viz odstavec 38 a Dodatek A, odstavce AG53 a AG56), jakákoli změna reálné hodnoty aktiva, která má být obdržena v období mezi datem obchodu a datem vypořádání, se neúčtuje u aktiv vedených v zůstatkových cenách (jiné než ztráty ze snížení hodnoty). U aktiv vedených v reálné hodnotě se nicméně změna reálné hodnoty musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty nebo do vlastního kapitálu, vhodně dle odstavce 55.***

Snížení hodnoty a nedobytnost finančních aktiv

58. ***Účetní jednotka vždy k rozvahovému dni posoudí, zda neexistují objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv. Jestliže takový důkaz existuje, účetní jednotka musí použít odstavec 63 (u finančních aktiv vedených v zůstatkové ceně), odstavec 66 (u finančních aktiv vedených v pořizovací ceně) nebo odstavec 67 (u realizovatelných finančních aktiv) k určení výše ztráty ze snížení hodnoty.***

59. Hodnota finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv se snížila nebo ke ztrátám ze snížení hodnoty došlo pouze tehdy, když existuje objektivní důkaz snížení hodnoty v důsledku jedné nebo více událostí, ke kterým došlo po prvotním zaúčtování aktiva („ztrátová událost"), a když tato ztrátová událost (nebo události) má dopad na odhadované budoucí peněžní toky finančního aktiva nebo skupiny finančních aktiv, které lze spolehlivě odhadnout. Někdy nemusí být možné určit jednotlivou nespojitou událost, která snížení hodnoty způsobila. Snížení hodnoty mohlo být spíše způsobeno kombinovaným účinkem více událostí. Ztráty očekávané v důsledku budoucích událostí, bez ohledu na jejich pravděpodobnost, se nezaúčtová-

▼M2

vají. Objektivní důkazy o tom, že došlo ke snížení hodnoty finančního aktiva nebo skupiny aktiv, zahrnují zjistitelné informace, které má držitel aktiva k dispozici a které svědčí o:

a) významných finančních problémech emitenta nebo dlužníka;

b) porušení smlouvy, jako např. prodlení s platbami úroků nebo jistiny či jejich nezaplacení;

c) úlevě, udělené věřitelem dlužníkovi z ekonomických či jiných právních důvodů souvisejících s finančními obtížemi dlužníka, kterou by jinak věřitel neudělil;

d) pravděpodobnosti konkurzu či jiné finanční restrukturalizaci dlužníka;

e) zániku aktivního trhu pro toto finanční aktivum z důvodu finančních potíží;

nebo

f) zjistitelných údajích značících, že došlo k měřitelnému poklesu odhadovaných budoucích peněžních toků ze skupiny finančních aktiv od doby prvotního zaúčtování těchto aktiv, přestože zatím není možné tento pokles zjistit u jednotlivých finančních aktiv ve skupině, včetně:

i) nepříznivých změn v platební situaci dlužníků ve skupině (např. zvýšený objem opožděných plateb nebo zvýšený objem dlužníků z kreditních karet, kteří dosáhli svého úvěrového limitu a splácejí minimální měsíční částku);

nebo

ii) hospodářských podmínek, které korelují se prodleními u aktiv ve skupině (např. nárůst míry nezaměstnanosti v geografické oblasti dlužníků, pokles cen investic u hypoték v dané oblasti, pokles cen ropy u úvěrových aktiv pro výrobce ropy, nebo nepříznivé změny v průmyslových podmínkách, které ovlivňují dlužníky ve skupině).

60. Ukončení existence aktivního trhu z toho důvodu, že finanční nástroje účetní jednotky již dále nejsou veřejně obchodovány, samo o sobě nesvědčí o snížení hodnoty. Snížení úvěrového ratingu účetní jednotky samo o sobě nesvědčí o snížení hodnoty, avšak může takovým důkazem být při posouzení v kombinaci s dalšími dostupnými informacemi. Pokles reálné hodnoty finančního aktiva pod pořizovací cenu nebo pod zůstatkovou cenu nemusí nutně svědčit o snížení hodnoty (např. pokles reálné hodnoty investice do dluhového nástroje, která vyplyne z nárůstu bezrizikové úrokové sazby).

61. Kromě typů událostí uvedených v odstavci 59 patří mezi objektivní důkazy o snížení hodnoty investice do kapitálového nástroje informace o významných změnách s nepříznivým dopadem, ke kterým došlo v technologickém, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém výstavce operuje, a které naznačují, že náklady spojené s pořízením investice do kapitálového nástroje nelze získat zpět. Objektivním důkazem snížení hodnoty je i významný nebo dlouhotrvající pokles reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje pod jeho pořizovací hodnotu.

62. V některých případech mohou být zjistitelné údaje požadované k odhadu objemu ztráty ze snížení hodnoty finančního aktiva za daných okolností omezeny nebo nadále ne zcela relevantní. Například může jít o případ, kdy má dlužník finanční potíže a o podobných dlužnících existuje jen málo dostupných historických dat. V takových případech použije účetní jednotka k odhadu objemu ztráty ze snížení hodnoty úsudek založený na zkušenostech. Podobně účetní jednotka použije úsudek založený na zkušenostech k úpravě zjistitelných údajů o skupině finančních aktiv tak, aby tyto odrážely stávající okolnosti (viz odstavec AG89). Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.

Finanční aktiva účtovaná v zůstatkové hodnotě

63. ***Jestliže existuje objektivní důkaz o tom, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty u poskytnutých půjček a jiných pohledávek nebo investic držených do splatnosti, jež jsou vedeny v zůstatkové ceně, výše ztráty se měří jako rozdíl mezi účetní hodnotu aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků (vyjma budoucích úvěrových ztrát, ke kterým nedošlo) diskontovaných původní efektivní úrokovou sazbou finančního aktiva (tj. efektivní úrokovou sazbou vypočtenou při výchozím uznání). Účetní hodnota aktiva se musí snížit přímo nebo s použitím účtu opravné položky. Částka ztráty se musí zaúčtovat do zisku nebo do ztráty.***

64. Účetní jednotka nejprve posoudí, zda individuálně existuje objektivní důkaz o snížení hodnoty pro individuálně významná finanční aktiva, a individuálně nebo společně pro finanční aktiva, která nejsou individuálně významná (viz odstavec 59). Jestliže účetní jednotka zjistí, že neexistuje

▼M2

žádný objektivní důkaz o snížení hodnoty individuálně hodnoceného aktiva, ať již je významné nebo nikoli, zahrne toto aktivum do skupiny finančních aktiv s podobnými charakteristikami úvěrových rizik a společně je posoudí ohledně snížení hodnoty. Aktiva, která jsou jednotlivě posuzována ohledně snížení hodnoty, a u kterých je nebo nadále bude účtována ztráta ze snížení hodnoty, nejsou ve společném posuzování snížení hodnoty zahrnuta.

65. ***Pokud v následujícím účetním období ztráta ze snížení hodnoty poklesne a tento pokles je možné objektivně vztáhnout k události, která nastala po rozpoznání snížení hodnoty (jako např. zvýšení úvěrového ratingu dlužníka), bude toto dříve zaúčtované snížení hodnoty stornováno, a to buď přímo, nebo prostřednictvím účtu opravných položek. V důsledku tohoto storna však nesmí dojít k tomu, že účetní hodnota finančního aktiva k datu storna snížení hodnoty bude vyšší, než by byla jeho zůstatková hodnota v případě, že by snížení hodnoty zaúčtováno nebylo. Částka storna se musí zaúčtovat do zisku nebo do ztráty.***

Finanční aktiva účtovaná v pořizovací ceně

66. ***Jestliže existuje objektivní důkaz, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty nekotovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě z důvodu nemožnosti tuto hodnotu spolehlivě změřit, nebo u derivátového aktiva, které je spojeno s takovým nekotovaným kapitálovým nástrojem a musí být vypořádáno jeho doručením, měří se výše ztráty ze snížení hodnoty jako rozdíl mezi účetní hodnotou finančního aktiva a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků, diskontovaných stávající tržní mírou návratnosti podobného finančního aktiva (viz odstavec 46(c) a Dodatek A, odstavce AG80 a AG81). Takové ztráty ze snížení hodnoty nelze stornovat.***

Realizovatelná finanční aktiva

67. ***Pokud byl pokles reálné hodnoty realizovatelného finančního aktiva zaúčtován přímo do vlastního kapitálu a neexistuje objektivní důkaz o snížení hodnoty aktiva (viz odstavec 59), kumulovaná ztráta, která byla zaúčtována přímo do vlastního kapitálu, musí být z vlastního kapitálu vyňata a zaúčtována do zisku nebo ztráty, a to přestože finanční aktivum nebylo odúčtováno.***

68. ***Výše kumulované ztráty vyjmuté z vlastního kapitálu a zaúčtované v zisku nebo ztrátě podle odstavce 67 musí být rozdílem mezi pořizovacími náklady (vyčištěnými od splátek jistiny a amortizace) a současnou reálnou hodnotou, sníženým o ztrátu ze snížení hodnoty daného finančního aktiva, která byla předtím zaúčtována v zisku nebo ztrátě.***

69. ***Ztráty ze snížení hodnoty, zaúčtované v zisku nebo ztrátě u investice do kapitálového nástroje klasifikovaného jako realizovatelné, nesmí být stornovány přes zisk nebo ztrátu.***

70. ***Jestliže se v následujícím období zvýší reálná hodnota dluhového nástroje klasifikovaného jako realizovatelný a toto zvýšení lze objektivně vztáhnout k události, ke které došlo po zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty do zisku nebo ztráty, ztráta ze snížení hodnoty se musí stornovat se zaúčtováním stornované částky v zisku nebo ztrátě.***

ZAJIŠTĚNÍ (HEDGING)

71. ***Jestliže je mezi zajišťovacím nástrojem a zajišťovanou položkou vymezený zajišťovací vztah, jak je uvedeno v odstavcích 85–88 a v Dodatku A, v odstavcích AG102–AG104, při účtování o zisku nebo ztrátě ze zajišťovacího nástroje a zajišťované položky se musí postupovat podle odstavců 89–102.***

Zajišťovací nástroje

Způsobilé nástroje

72. Tento standard neomezuje okolnosti, za nichž je možné používat deriváty jako zajišťovací nástroje. Musí být ovšem splněny podmínky definované v odstavci 88, vyjma některých prodaných opcí (viz Dodatek A, odstavec AG94). Nicméně nederivátové finanční aktivum nebo nederivátový finanční závazek lze použít jako zajišťovací nástroj pouze pro účely zajištění kurzového rizika.

73. Pro účely účtování o zajištění mohou funkci zajišťovacích nástrojů plnit pouze nástroje vystavené nespřízněným subjektem (tj. mimo skupinu, segment nebo jednotlivou účetní jednotku, o které se účtuje). Jednotlivé účetní jednotky ve skupině nebo divizi v rámci účetní jednotky mohou samozřejmě také realizovat zajišťovací transakce s jinými účetními jednotkami ve skupině nebo 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 účtování o hedgingu v konsolidované účetní závěrce

▼M2

skupiny. Nicméně mohou splňovat podmínky pro účtování o hedgingu v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek v rámci skupiny nebo ve vykazování podle segmentů, a to za předpokladu, že nejsou spřízněny s danou účetní jednotkou nebo segmentem, o kterém se vykazuje.

Určení zajišťovacích nástrojů

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 a označení pouze změny vnitřní hodnoty opce jako zajišťovacího nástroje a vyloučení změny časové hodnoty;

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 hedgingová strategie, která je založena na hodnocení vnitřní i časové hodnoty opční smlouvy, splňuje podmínky pro účtování o zajištění.

75. Pro účely zajišťovacího vztahu je možné jako zajišťovací nástroj použít část celého zajišťovacího nástroje, např. 50 % jeho nominální 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, když riziko (nebo rizika) vyplývající z některých derivátů kompenzuje (kompenzují) rizika plynoucí z jiných. Úrokový collar či jiný derivátový nástroj, který kombinuje prodanou a zakoupenou opci, však nesplňuje podmínky pro zajišťovací nástroj, jestliže se v tomto případě jedná o čistou prodanou 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 prodanou nebo čistou zakoupenou opcí.

Zajištěné položky

Způsobilé položky

78. Předmětem zajištění může být zaúčtované aktivum nebo pasivum, nezaúčtovaný pevný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraniční aktivity. Zajišťovanou položkou může být (a) jednotlivé aktivum, pasivum, pevný příslib, vysoce pravděpodobná očekávaná transakce nebo čistá investice do zahraničních aktivit, nebo (b) skupina aktiv, pasiv, pevných příslibů, vysoce pravděpodobných očekávaných transakcí nebo čistých investic do zahraničních aktivit s podobnými charakteristikami rizik nebo (c) v případě portfolia, kde je zajištěna pouze úrokové sazba, části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků, mezi které je zajišťované riziko rozloženo.

79. Narozdíl od poskytnutých úvěrů a jiných pohledávek nemohou být investice držené do splatnosti použity jako zajišťované položky pro účely zajištění úrokových rizik nebo rizik předčasného splácení, protože určení investice jako držené do splatnosti vyžaduje úmysl držet investici až do data splatnosti, a to bez ohledu na změny reálné hodnoty nebo peněžních toků takové investice, které lze přičítat změnám v úrokových sazbách. Naproti tomu investice držená do splatnosti může být zajištěnou položkou pro účely zajištění kurzových a úvěrových rizik.

▼M11

80. Pro účely účtování o zajištění mohou funkci zajišťovaných položek plnit pouze aktiva, pasiva, pevné přísliby nebo vysoce pravděpodobné očekávané transakce, které nejsou vystaveny spřízněným subjektem. Z toho vyplývá, že účtování o zajištění lze použít u transakcí mezi účetními jednotkami nebo segmenty v rámci jedné skupiny pouze v individuálních nebo nekonsolidovaných účetních závěrkách těchto účetních jednotek nebo segmentů a nikoli v konsolidované účetní závěrce skupiny. Výjimkou je kurzové riziko u vnitroskupinové peněžní položky (např. splatné/pohledávané mezi dvěma dceřinými podniky), které může plnit funkce zajišťované položky v konsolidované účetní závěrce, jestliže bude mít za následek kurzové zisky nebo ztráty, které nejsou plně vyloučeny z

▼M11

konsolidace na základě IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. Podle 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 s různými používanými měnami. Kurzové riziko vysoce pravděpodobné očekávané vnitroskupinové transakce může navíc plnit funkci zajišťované položky v konsolidované účetní závěrce, jestliže je transakce v jiné měně, než je používaná měna účetní jednotky zahajující transakci, a kurzové riziko ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu.

▼M2

Použití finančních položek jako zajišťovaných položek

81. Jestliže je zajišťovanou položkou finanční aktivum nebo finanční závazek, může být tato použita jako zajišťovací položka se zřetelem na rizika spojená pouze s částí jejích peněžních toků nebo 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. Například identifikovatelná a samostatně měřená část úrokové angažovanosti banky v aktivu nebo závazku přinášejícím úrok může být použita jako zajišťované riziko (jako je bezriziková úroková sazba nebo komponent základní úrokové sazby celkové úrokové angažovanosti banky v zajišťovacím nástroji).

81A. U zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti banky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a to pouze u takovéhoto zajištění) lze použít zajišťovanou část vyjádřenou částkou měny (např. částka v dolarech, euro, librách nebo randech) spíše než jednotlivými aktivy (nebo pasivy). Portfolio může pro účely řízení rizika zahrnovat aktiva i pasiva, avšak použitá částka je objem aktiv nebo objem pasiv. Použití čisté částky zahrnující aktiva i pasiva není dovoleno. Účetní jednotka může zajistit část úrokového rizika spojeného s touto použitou 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 na základě očekávaných místo smluvních termínů přecenění. […].

Použití nefinančních položek jako zajišťovaných položek

82. ***Nefinanční aktivum nebo závazek může být zajištěnou položkou pro účely zajištění (a) kurzových rizik nebo (b) jako celek pro zajištění všech rizik, protože je obtížné oddělit a kvantifikovat příslušnou část peněžních toků nebo změny reálné hodnoty přiřaditelnou k jiným než kurzovým rizikům.***

Použití skupiny položek jako zajišťovaných 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 bude 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 zajišťovanou položkou (nebo skupinou podobných zajišťovaných položek), porovnání zajišťovacího nástroje s celkovou pozicí netto (např. rozdíl všech aktiv a závazků s fixní sazbou a podobnou lhůtou splatnosti) a nikoli se specifickou zajišťovanou položkou nelze považovat za účtování o zajištění.

Účtování o zajištění

85. Při účtování o zajištění se zaúčtovává vzájemně kompenzovaný dopad, který mají změny v reálné hodnotě zajišťovacího nástroje a zajišťované položky na zisk nebo ztrátu.

86. ***Existují tři typy zajišťovacího vztahu:***

a) ***zajištění reálné hodnoty: zajištění změn reálné hodnoty aktiva nebo závazku nebo nezaúčtovaného pevného příslibu, nebo identifikované části takového aktiva, závazku nebo pevného příslibu, které jsou důsledkem konkrétního rizika a které budou mít vliv na zisk nebo ztrátu.***

b) ***zajištění peněžních toků: zajištění změn peněžních toků (i) plynoucích z konkrétních rizik spojených s aktivem nebo závazkem (jako jsou veškeré nebo některé budoucí platby úroků s proměnlivou úrokovou sazbou) nebo vysoce pravděpodobnou očekávanou transakcí, a (ii) které mohou ovlivnit zisk nebo ztrátu.***

c) ***zajištění čisté investice do zahraniční aktivity, jak je definována v IAS 21.***

▼M2

87. Zajištění kurzových rizik z pevného příslibu je možné účtovat jako zajištění reálné hodnoty nebo jako zajištění peněžních toků.

88. ***O zajišťovacím vztahu se účtuje jako o zajištění podle odstavců 89–102 pouze v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky.***

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, zajišťované položky nebo transakce, podstatu zajišťovaných rizik a toho, jak bude účetní jednotka posuzovat účinnost zajišťovacího nástroje při kompenzaci změn reálné hodnoty nebo peněžních toků vyplývajících ze zajišťované položky, které budou důsledkem zajišťovaného rizika.***

b) ***Očekává se, že zajištění bude při kompenzaci 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 podniku při řízení rizik pro daný zajišťovací vztah.***

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.***

d) ***Účinnost zajištění je možné spolehlivě změřit, tj. je možné spolehlivě změřit reálnou hodnotu nebo peněžní toky ze zajišťované položky, které plynou ze zajišťovaného rizika a reálné hodnoty zajišťovacího nástroje (stanovení reálné hodnoty viz odstavce 46 a 47 a Dodatek A, odstavce AG80 a AG81).***

e) ***V průběhu účetního období, ve kterém je použito, je zajištění průběžně posuzováno a hodnoceno jako vysoce účinné.***

Zajištění reálné hodnoty

89. ***Pokud zajištění reálné hodnoty splňuje v průběhu účetního období podmínky definované v odstavci 88, účtuje se o něm následujícím způsobem:***

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 zisku nebo ztráty;***

a

b) ***zisk nebo ztráta ze zajištěné položky související se zajištěným rizikem bude mít vliv na účetní hodnotu zajištěné položky a zaúčtuje se do zisku nebo ztráty. Platí to v případě, že zajištěná položka je jinak oceněna pořizovací cenou. Zaúčtování zisku nebo ztráty vyplývající ze zajištěného rizika do zisku nebo ztráty se použije, pokud je zajištěná položka realizovatelné finanční aktivum.***

89A. U zajištění reálné sazby úrokové angažovanosti banky v části portfolia finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze při takovém zajištění) lze splnit požadavek odstavce 89(b) vykázáním zisku nebo ztráty plynoucích ze zajišťované položky buď:

a) na zvláštním řádku v rámci aktiv, pro ta období změn úrokové míry, pro která je zajištěná položka aktivem;

nebo

b) na zvláštním řádku v rámci pasiv, pro ta období změn úrokové míry, pro která je zajištěná položka pasivem.

Zvláštní řádky uvedené výše v (a) a (b) musí být vykazovány vedle finančních aktiv nebo finančních závazků. Částky uvedené na těchto zvláštních řádcích musí být vyjmuty z rozvahy při odúčtování aktiv nebo závazků, ke kterým jsou vztaženy.

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 55.

91. ***Účetní jednotka přestane účtovat o zajištění definovaném v odstavci 89, jestliže:***

a) ***uplyne doba platnosti zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn (pro tento účel se náhrada nebo transformace zajišťovacího nástroje na jiný zajišťovací nástroj nepovažuje za vypršení nebo skončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo transformace součástí zajišťovací strategie účetní jednotky);***

▼M2

b) ***zajištění již nesplňuje kritéria pro účtování o zajištění, definovaná v odstavci 88;***

nebo

c) ***účetní jednotka odvolá určení.***

92. ***Jakákoli z odstavce 89(b) vznikající úprava účetní hodnoty zajištěného finančního nástroje, který je oceněn zůstatkovou cenou (nebo, v případě zajištění úrokového rizika u portfolia, úprava zvláštní řádky v rozvaze, popsaná v odstavci 89A), se musí umořit do zisku nebo ztráty. S odepisováním se začne nejdříve v okamžiku úpravy a nejpozději v okamžiku, kdy již zajištěná položka nebude upravována o změny reálné hodnoty vyplývající ze zajištěného rizika. Odpis bude vycházet z efektivní úrokové sazby stanovené k datu zahájení odepisování. Avšak jestliže v případě zajištění reálné hodnoty úrokové angažovanosti banky v portfoliu finančních aktiv nebo finančních závazků (a pouze u takových zajištění) není odepisování s použitím přepočítané efektivní úrokové sazby schůdné, 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. V případě určení nezaúčtovaného pevného příslibu jako zajištěné položky se následná celková změna reálné hodnoty pevného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika zaúčtuje jako aktivum nebo závazek a odpovídající zisk nebo ztráta se zaúčtuje do zisku nebo ztráty (viz odstavec 89(b)). Do zisku nebo ztráty se zaúčtují také změny reálné hodnoty zajišťovacího nástroje.

94. Pokud účetní jednotka uzavře pevný příslib k pořízení aktiva nebo přijetí závazku, který je zajišťovanou položkou v zajištění reálné hodnoty, počáteční účetní hodnota aktiva nebo závazku, která vyplyne z toho, že účetní jednotka splní pevný příslib, se upraví o kumulativní změnu reálné hodnoty pevného příslibu vyplývající ze zajištěného rizika zaúčtovaného v rozvaze.

Zajištění peněžních toků

95. ***Pokud zajištění peněžní 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 prostřednictvím výkazu vlastního kapitálu vykáže přímo ve vlastním kapitálu (viz IAS 1);***

a

b) ***neúčinná část zisků a ztrát plynoucích ze zajišťovacího nástroje se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.***

96. O zajištění peněžních toků se konkrétně účtuje takto:

a) samostatná složka vlastního kapitálu, která souvisí se zajišťovanou položkou, se upraví na nižší ze dvou dále uvedených hodnot (v absolutních hodnotách):

i) kumulovaný zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje na počátku zajišťovacího vztahu;

a

ii) kumulovaná změna reálné hodnoty (současné hodnoty) předpokládaných budoucích peněžních toků souvisejících se zajištěnou položkou od začátku zajištění;

b) jakýkoli zůstatkový zisk nebo ztráta plynoucí ze zajišťovacího nástroje nebo jeho určené složky (které nejsou účinnými zajišťovacími nástroji) se zaúčtuje do zisku nebo ztráty;

a

c) pokud strategie řízení rizik, jak si ji účetní jednotka definovala pro daný hedgingový vztah, nezahrnuje určitou specifickou složku zisku nebo ztráty nebo peněžní toky související se zajišťovacím nástrojem do posouzení účinnosti zajištění (viz odstavce 74, 75 a 88(a)), tato nezahrnovaná složka zisku nebo ztráty se zaúčtuje v souladu s odstavcem 55.

97. ***Jestliže zajištění očekávané transakce následně vyústí v zaúčtování finančního aktiva nebo finančního závazku, související zisky nebo ztráty zaúčtované přímo do vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 95 se musí přeřadit do zisku nebo ztráty ve stejném období nebo stejných obdobích, ve kterých pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnil zisk nebo ztrátu (např. v období, kdy se účtuje o úrokových příjmech nebo úrokových nákladech). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta***

▼M2

(celá nebo její část) zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, převést do zisku nebo ztráty.

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 pevný příslib, u kterého se použijí zásady účtování o zajištění reálné hodnoty, potom účetní musí postupovat podle níže uvedených bodů (a) nebo (b):*

   a) *převede související zisky a ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 95, do zisku nebo ztráty za stejné (stejná) období, během kterého (kterých) pořízené aktivum nebo přijatý závazek ovlivnil zisk nebo ztrátu (např. v období, kdy se účtuje o odpisových nákladech nebo nákladech na prodej). Avšak jestliže účetní jednotka očekává, že ztráta (celá nebo její část) zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu nebude v jednom nebo více budoucích obdobích nahrazena, musí částku, u které nepředpokládá navrácení, převést do zisku nebo ztráty.*

   b) *vyřadí související zisky a ztráty, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 95, a zahrne je do pořizovacích nákladů nebo jiné účetní hodnoty aktiva nebo závazku.*

99. *Účetní jednotka musí přijmout účetní pravidla definovaná v bodu (a) nebo (b) v odstavci 98 a musí je používat konzistentně u všech zajišťovacích vztahů, na které se odstavec 98 vztahuje.*

100. *U těch případů zajištění peněžních toků, které nejsou popsány v odstavcích 97 a 98, se částky, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu, zahrnou do* ►M5 *zisk nebo ztrátu* ◄ *ve stejném období nebo obdobích, během nichž má zajištěná očekávaná transakce vliv na* ►M5 *zisk nebo ztrátu* ◄ *(např. když skutečně dojde k očekávanému prodeji).*

101. *Za jakékoli z následujících okolností účetní jednotka přestane účtovat o zajištění definovaném v odstavcích 95–100:*

   a) *uplyne doba platnosti zajišťovacího nástroje nebo je tento zajišťovací nástroj prodán, ukončen nebo uplatněn (pro tento účel se náhrada nebo transformace zajišťovacího nástroje na jiný zajišťovací nástroj nepovažuje za vypršení nebo skončení nástroje, pokud je tato náhrada nebo transformace součástí zajišťovací strategie účetní jednotky). V tomto případě zůstane souhrnný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 95(a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100.*

   b) *zajištění již nesplňuje kritéria pro účtování o zajištění, definovaná v odstavci 88. V tomto případě zůstane souhrnný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 95(a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100.*

   c) *očekávaná transakce již není očekávána. V takovém případě je nutné jakýkoli související kumulovaný zisk nebo ztrátu plynoucí ze zajišťovacího nástroje, který je nadále účtován přímo ve vlastním kapitálu od doby účinnosti zajištění (viz odstavec 95(a)) zaúčtovat do zisku nebo ztráty. Očekávaná transakce, která již není vysoce pravděpodobná (viz odstavec 88(c)), ale její uskutečnění je možné očekávat.*

   d) *účetní jednotka odvolá určení. U zajištění očekávané transakce zůstane kumulovaný zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje, který byl původně v době účinnosti zajištění zaúčtován přímo do vlastního kapitálu (viz odstavec 95(a)), vyčleněn ve vlastním kapitálu, dokud nedojde k realizaci očekávané transakce nebo dokud se již její uskutečnění neočekává. Jakmile k transakci dojde, platí ustanovení odstavců 97, 98 a 100. Pokud se již uskutečnění transakce neočekává, kumulovaný zisk nebo ztráta zaúčtované přímo ve vlastním kapitálu se musí zaúčtovat do zisku nebo ztráty.*

Zajištění čisté investice

102. *Zajištění čisté investice do zahraniční aktivity, včetně zajištění peněžní položky, která se účtuje jako součást čisté investice (viz IAS 21), se budou účtovat podobně jako zajištění peněžních toků:*

   a) *část zisku nebo ztráty ze zajišťovacího nástroje, který je hodnocen jako účinné zajištění (viz odstavec 88), se prostřednictvím výkazu vlastního kapitálu vykáže přímo ve vlastním kapitálu (viz IAS 1);*

a

▼M2

b) *neúčinná část se musí zaúčtovat jako zisk nebo ztráta.*

Zisk nebo ztráta ze zajišťovacího nástroje související s účinnou částí zajištění, která byla zaúčtována přímo ve vlastním kapitálu, se zaúčtuje do zisku nebo ztráty v okamžiku ukončení zahraniční operace.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

103. *Účetní jednotka musí tento standard používat (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) pro roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější aplikace je možná. Účetní jednotka nesmí tento standard použít (včetně změn vydaných v březnu roku 2004) v ročních obdobích počínajících před 1. lednem 2005, pokud nepoužívá zároveň IAS 32 (vydaný v prosinci 2003). Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.*

▼M12

103B *Smlouvy o finanční záruce (Změny IAS 39 a IFRS 4), vydané v srpnu 2005, novelizovaly odst. 2 písm. e) a h), odstavce 4, 47 a AG4, doplnily odstavec AG4A, doplnily novou definici smluv o finanční záruce do odstavce 9 a zrušily odstavec 3. Účetní jednotka uplatní tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2006 včetně. Dřívější použití se doporučuje. Pokud účetní jednotka uplatní tyto změny pro dřívější období, musí tuto skutečnost uvést a současně uplatnit příslušné změny v IAS 32 a IFRS 4.*

▼M2

104. *Tento standard je nutné uplatnit i zpětně, kromě případů uvedených v odstavci 105–108. Počáteční stav nerozděleného zisku nejdřívějšího vykazovaného období a všechny ostatní srovnatelné částky se musí upravit jako kdyby tento standard byl používán vždy, pokud by nebylo nemožné provést přepracování a vykázání. Jestliže přepracování a vykázání není možné, účetní jednotka musí tuto skutečnost zveřejnit a uvést rozsah, v jakém byly údaje přepracovány.*

105. *Při prvním použití tohoto standardu může účetní jednotka určit dříve zaúčtované finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné, a to navzdory požadavku uvedenému v odstavci 9, aby bylo toto určení učiněno při počátečním zaúčtování. U jakéhokoli takového finančního aktiva určeného jako realizovatelné musí účetní jednotka účtovat všechny kumulované změny reálné hodnoty jako samostatné položky vlastního kapitálu až do následného odúčtování nebo snížení hodnoty v případě, že má tento kumulovaný zisk nebo ztrátu převést do zisku nebo ztráty. U jakéhokoli finančního nástroje, jehož reálná hodnota je vedena v zisku nebo ztrátě, nebo jako realizovatelná položka, musí účetní jednotka:*

a) *přepočítat a vykázat finanční aktivum nebo finanční závazek s použitím nového určení ve srovnatelných účetních závěrkách;*

a

b) *zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv nebo finančních závazků zařazených v každé kategorii a klasifikaci a účetní hodnotu z předchozích účetních závěrek.*

106. *Kromě situací povolených v odstavci 107 musí účetní jednotka použít prospektivně požadavky na odúčtování uvedené v odstavcích 15–37 a v Dodatku A, v odstavcích AG36–AG52. Proto tedy, kdyby účetní jednotka odúčtovala finanční aktiva podle IAS 39 (novelizováno roku 2000) v důsledku transakce realizované před 1. lednem 2004, a tato aktiva by podle tohoto standardu nebyla odúčtována, nesmí tato aktiva zaúčtovat.*

107. *Nehledě na odstavec 106 může účetní jednotka požadavky na odúčtování uvedené v odstavcích 15–37 a v odstavcích AG36–AG52 Dodatku A aplikovat retrospektivně ode dne, kdy si to účetní jednotka stanoví, a to za předpokladu, že byly informace potřebné k aplikaci standardu IAS 39 u aktiv a závazků odúčtovaných v důsledku minulých transakcí získány v době prvotního účtování o těchto transakcích.*

▼M8

107A. *Bez ohledu na odstavec 104 může jednotka splnit požadavky uvedené v poslední větě odstavce AG76, a v odstavci AG76A jedním z těchto postupů:*

a) *prospektivně pro transakce uzavřené po 25. říjnu 2002; nebo*

b) **prospektivně pro transakce uzavřené po 1. lednu 2004**.

▼M2

108. ***Účetní jednotka nesmí upravovat účetní hodnotu nefinančních aktiv a nefinančních závazků tak, aby nezahrnovala zisky a ztráty související se zajištěními peněžních toků, které byly zahrnuty v účetní hodnotě před počátkem účetního roku, ve kterém byl tento standard aplikován poprvé. Na počátku účetního období, ve kterém je tento standard použit poprvé, se musí jakákoli částka zaúčtovaná přímo do vlastního kapitálu k zajištění pevného příslibu, který je podle tohoto standardu účtován jako zajištění reálné hodnoty, znovu klasifikovat jako aktivum nebo závazek, s výjimkou zajištění kurzového rizika, se kterým se musí i nadále nakládat jako se zajištěním peněžního toku.***

▼M11

108A. Účetní jednotka použije poslední větu odstavce 80 a odstavce AG99A a AG99B pro roční období počínající dne 1. ledna 2006 nebo později. Doporučuje se i dřívější používání. Pokud v rámci účetní jednotky plní funkci zajišťovací položky vnější očekávaná transakce, která:

a) je vedena v používané měně účetní jednotky, jež zahajuje transakci;

b) má za následek účinek na konsolidovaný zisk nebo ztrátu (tj. je v jiné měně, než je prezentační měna skupiny) a

c) by plnila funkci v rámci účtování o zajištění, pokud by nebyla vedena v používané měně účetní jednotky, jež transakce zahajuje;

účetní jednotka může používat účtování o zajištění v konsolidovaných účetních závěrkách v období před prvním použitím poslední věty odstavce 80 a odstavců AG99A a AG99B.

108B. Účetní jednotka nemusí používat odstavec AG99B na srovnatelné údaje ohledně období před prvním použitím poslední věty odstavce 80 a odstavce AG99A.

▼M2

UKONČENÍ PLATNOSTI OSTATNÍCH 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.

▼M2

DODATEK A

Implementační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

Rozsah působnosti (odstavce 2–7)

▼M3

AG1. Některé smlouvy vyžadují platbu na základě klimatických, geologických nebo jiných fyzických faktorů. (Ty, které vycházejí z klimatických faktorů, se též nazývají „klimatické deriváty".) Pokud nejsou tyto smlouvy v působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, jsou v působnosti tohoto standardu.

▼M2

AG2. Tento standard nemění požadavky týkající se plánů zaměstnaneckých požitků v souladu s IAS 26 *Penzijní plány* a týkající se autorských smluv založených na velikosti příjmů z prodejů nebo služeb, které jsou vykazovány podle standardu IAS 18 *Příjmy*.

AG3. V některých případech účetní jednotka se strategickým záměrem investuje do majetkových cenných papírů emitovaných jinou účetní jednotkou s cílem vybudovat s touto účetní jednotkou dlouhodobý podnikatelský vztah. Zda je ekvivalenční metoda účtování vhodná pro takovouto investici se rozhodne na základě standardu IAS 28 *Investice do přidružených podniků*. Zda se o investici bude účtovat metodou poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou se rozhodne na základě standardu IAS 31 – *Účasti ve společných podnicích*. Pokud není vhodná ani ekvivalenční metoda ani metoda poměrné konsolidace, bude účetní jednotka účtovat o investici v souladu s tímto standardem.

▼M3

►M12 AG3A. ◄Tento standard platí pro finanční aktiva a finanční závazky pojišťovatelů, s výjimkou práv a závazků, které vyjímá odstavec 2(e), neboť vznikají na základě smluv v působnosti IFRS 4.

▼M12

AG4 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, například podobu záruky, některých druhů akreditivů, smlouvy o pokrytí ztrát z nesplácených úvěrů (credit-default contract) nebo pojistné smlouvy. Jejich účetní ošetření nezávisí na jejich právní formě. Níže jsou uvedeny příklady správného účtování (viz odst. 2 písm. e)):

a) I když smlouva o finanční záruce naplňuje znaky pojistné smlouvy podle IFRS 4, výstavce použije tento standard, bude-li převáděné riziko vysoké. Jestliže však výstavce výslovně prohlásil, že takové smlouvy považuje za pojistné smlouvy a provedl účetní zápisy příslušné pro pojistné smlouvy, může si vybrat, zda na takové smlouvy o finančních zárukách použije tento standard nebo IFRS 4. Bude-li použit tento standard, podle odstavce 43 musí výstavce poprvé zaúčtovat smlouvu o finanční záruce v reálné hodnotě. Pokud byla smlouva o finanční záruce vydána nespřízněné straně v rámci samostatné neosobní transakce uskutečněné za obvyklých podmínek, její reálná hodnota se na počátku bude pravděpodobně rovnat obdržené prémii, nebudou-li existovat důkazy o opaku. Pokud nebyla smlouva o finanční záruce při uzavření vykázána v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, anebo pokud se nepoužijí odstavce 29-37 a AG47-AG52 (když převod finančního aktiva nesplňuje podmínky pro odúčtování nebo když se použije přístup trvající spoluúčasti), výstavce ji ocení vyšší z těchto dvou částek:

   i) částkou stanovenou v souladu s IAS 37;

      a

   ii) původně zaúčtovanou částkou případně sníženou o oprávky zaúčtované v souladu s IAS 18 (viz odst. 47 písm. c)).

b) Některé záruky vydané v souvislosti s úvěry nemají nezbytnou podmínku proplacení, která by vyžadovala, aby držitel byl vystaven riziku ztráty a utrpěl ztrátu v důsledku toho, že dlužník včas nesplatil zaručená aktiva. Příkladem takové záruky je garance, která vyžaduje splacení v reakci na změny stanoveného úvěrového ratingu či úvěrového indexu. Takové garance nejsou smlouvami o finanční záruce podle definice v tomto standardu ani to nejsou pojistné smlouvy dle definice v IFRS 4. Takové garance jsou deriváty a výstavce na ně uplatní tento standard.

▼M12

c) Byla-li smlouva o finanční záruce vystavena v souvislosti s prodejem zboží, výstavce použije IAS 18 k určení toho, kdy zaúčtuje výnos ze záruky a tržby z prodeje zboží.

AG4A Tvrzení, že výstavce považuje smlouvy za pojistné smlouvy se dají obvykle najít ve sděleních výstavce zákazníkům a regulátorům, ve smlouvách, v obchodní dokumentaci a v účetních výkazech. Na pojistné smlouvy se navíc často vztahují účetní požadavky, které jsou jiné, než požadavky na jiné druhy transakcí, jako jsou smlouvy vystavené bankami nebo obchodními společnostmi. V takových případech obsahují účetní výkazy výstavce obvykle i prohlášení, že výstavce použil takové účetní náležitosti.

▼M2

Definice (odstavce 8–9)

Efektivní úroková míra

AG5. V některých případech jsou finanční aktiva získána s výraznou slevou zohledňující vzniklé úvěrové ztráty. Při kalkulaci efektivní úrokové míry zahrnují účetní jednotky tyto vzniklé úvěrové ztráty do odhadovaných peněžních toků.

AG6. Při aplikaci efektivní úrokové metody účetní jednotka obyčejně umořuje v průběhu předpokládané životnosti nástroje veškeré poplatky, placené i přijaté úroky, transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty obsažené v kalkulaci efektivní úrokové míry. 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, když proměnná, ke které se vztahují poplatky, placené nebo přijaté úroky, transakční náklady, prémie nebo diskonty, je fixována podle aktuální tržní sazby před ukončením předpokládané životnosti nástroje. V takovém případě se nástroj bude odepisovat do data příští fixace. Pokud například prémie nebo diskont na finanční nástroj s pohyblivou úrokovou sazbou zohledňuje úrok, který se v nástroji akumuluje od doby jeho poslední platby, nebo pokud zohledňuje změny v tržních mírách od doby, kdy se pohyblivá úroková sazba upravila na tržní úroveň, bude umořován 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 úrokového rozpětí oproti pohyblivé sazbě u daného nástroje nebo důsledkem jiných proměnných, které nejsou upraveny na tržní úroveň, pak je nástroj umořován po dobu jeho předpokládané životnosti.

AG7. U finančních aktiv a finančních závazků s pohyblivou sazbou mění efektivní úrokovou míru periodické přepočty peněžních toků s cílem zohlednit pohyby tržních úrokových měr. Pokud jsou finanční aktiva nebo finanční závazky s pohyblivou sazbou zpočátku vykázány v částce rovnající se jistinné pohledávce nebo závazku při splatnosti, nemá obyčejně přepočet budoucích úrokových plateb výrazný účinek na účetní hodnotu aktiva nebo závazku.

AG8. Pokud účetní jednotka reviduje své propočty plateb nebo tržeb, měla by přizpůsobit účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů), aby zohlednila skutečné a revidované odhadované peněžní toky. Účetní jednotka přepočítá účetní hodnotu přepočtem současné hodnoty odhadovaných budoucích peněžních toků při původní platné úrokové míře finančního nástroje. Úprava se vykáže jako příjem nebo výdaj v zisku nebo ztrátě.

Deriváty

AG9. Typickými příklady derivátů jsou futures a forwardové, swapové a opční smlouvy. Derivát má obvykle určitou nominální 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 nominální hodnotu. Jinak však může být na základě derivátu požadována fixní platba nebo platba částky, která se může měnit (ale ne úměrně se změnou podkladového nástroje) v souvislosti s nějakou budoucí událostí, která se nevztahuje k nominální hodnotě. Například smlouva může požadovat částku ve výši 1 000 CU (*) v případě, že se úroková

(*) V tomto standardu jsou peněžní částky uváděny v měnových jednotkách (CU)

▼M2

sazba šestiměsíční LIBOR zvýší o 100 základních bodů. Taková smlouva je derivátem i přesto, že nominální hodnota není specifikována.

AG10. Definice derivátu v tomto standardu zahrnuje smlouvy, které jsou vypořádány brutto při dodávce podkladové položky (např. forwardová smlouva o nákupu dluhového nástroje s fixní sazbou). Účetní jednotka může mít smlouvu o nákupu nebo prodeji nefinanční položky, která může být vypořádána netto v penězích nebo jiným finančním nástrojem nebo výměnou finančních nástrojů (např. smlouva o koupi nebo prodeji komodity k určitému datu v budoucnosti za fixní cenu) Taková smlouva patří do rozsahu působnosti tohoto standardu, pokud však nebyla uzavřena a není stále držena za účelem dodávky nefinanční položky v souladu s očekávanými nákupními, prodejními nebo spotřebními požadavky účetní jednotky (viz odstavce 5–7).

AG11. Jednou z popisných charakteristik 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.

AG12. Nákup nebo prodej s obvyklým termínem dodání dávají vzniknout závazku fixní ceny mezi datem obchodu a datem vypořádání, což odpovídá definici derivátu. Avšak vzhledem ke krátkému trvání závazku se o takové smlouvě neúčtuje jako o derivátovém finančním nástroji. Tento standard spíše upravuje tyto smlouvy s běžným termínem dodání speciálním účetním předpisem (viz odstavec 38 a AG53–AG56).

▼M3

AG12A. Definice derivátu se týká nefinančních proměnných, které nejsou specifické pro jednu stranu smlouvy. Patří sem index ztrát při zemětřesení v určité oblasti a index teplot v určitém městě. Nefinanční proměnné specifické pro jednu stranu smlouvy zahrnují vyskytnutí nebo nevyskytnutí se požáru, který poškodí nebo zničí majetek jedné strany smlouvy. Změna reálné hodnoty nefinančního majetku je specifická pro majitele, pokud tato reálná hodnota odráží nejen změny tržních cen takového majetku (finanční proměnná), ale také stav konkrétního drženého nefinančního majetku (nefinanční proměnné). Pokud například garance zbytkové hodnoty určitého auta vystavuje garanta riziku změn ve fyzickém stavu automobilu, změna v této zbytkové hodnotě je specifická pro majitele auta.

▼M2

Transakční náklady

AG13. Transakční náklady zahrnují poplatky a provize 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 naproti tomu nezahrnují prémie nebo diskonty, náklady na financování, interní správní náklady nebo náklady na držbu.

Finanční aktiva a finanční závazky držené za účelem obchodování

AG14. Obchodování většinou odráží aktivní a časté nakupování a prodeje a finanční nástroje držené za účelem obchodování jsou většinou používány s cílem generování zisku z krátkodobých cenových fluktuací nebo obchodní marže.

AG15. Finanční závazky držené za účelem obchodování zahrnují:

a) derivátové závazky, které nejsou vykázány jako zajišťovací nástroje (zajištěné před ztrátou);

b) závazky dodat finanční aktiva zapůjčená baissistou (tzn. účetní jednotkou, která prodává vypůjčená finanční aktiva a tato aktiva nevlastní);

c) finanční závazky, které vznikly se záměrem jejich zpětného odkupu v brzké době (např. kotované dluhové nástroje, které jejich emitent může znovu odkoupit 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 vykázaly známky obchodování.

▼M2

Skutečnost, že závazek je používán k financování obchodních aktivit ještě neznamená, že je držen za účelem obchodování.

Investice držené do splatnosti

AG16. Účetní jednotka nemá v úmyslu držet investici do doby splatnosti ve finančních aktivech s fixní splatností, pokud:

a) zamýšlí držet finanční aktivum po dobu neurčitou;

b) je připravena prodat finanční aktivum (a to nikoliv v případě, který je naprosto výjimečný a který účetní jednotka nemohla předpokládat) jako reakci na změny tržní úrokové sazby, na změny tržních rizik, z důvodu potřeby likvidních prostředků, kvůli změnám v dostupnosti nebo výnosech alternativních investic, kvůli změnám ve finančních zdrojích a podmínkách jejich poskytování nebo kvůli změnám týkajícím se kurzových rizik;

nebo

c) emitent má právo vypořádat finanční aktivum částkou, která je výrazně nižší než jeho zůstatková cena.

AG17. Dlužný cenný papír s variabilní úrokovou sazbou může splňovat kritéria pro investici drženou do splatnosti. Majetkové cenné papíry nelze zařadit jako investice držené do splatnosti, a to buď proto, že mají neomezenou dobu platnosti (jako např. kmenové akcie), nebo proto, že částky, které držiteli plynou, se mohou lišit způsobem, který není předem stanoven (např. akciové opce, opční poukázky a podobná práva). S ohledem na definici investic držených do splatnosti jsou fixní nebo stanovitelná platba a pevný termín splatnosti dány smlouvou, která držiteli cenného papíru definuje výši plateb a termín jejich splatnosti, jako například splátky úroků a jistiny. Výrazné riziko nesplacení nevylučuje zařazení finančního aktiva do kategorie aktiv držených do splatnosti, pokud jsou její smluvní platby fixovány nebo určitelné a jsou splněna ostatní kritéria této klasifikace. Pokud však věčný dluhový nástroj zajišťuje úrokové platby po dobu neurčitou, není jej možné zařadit do kategorie investic držených do splatnosti, protože nemá pevnou splatnost.

AG18. Finanční aktivum, u nějž má emitent právo odkupu, splňuje kritéria pro investici drženou do splatnosti v případě, že jeho držitel má v úmyslu držet toto aktivum až do uplatnění kupní opce nebo až do jeho splatnosti. Další podmínkou je, že držitel získá zpět téměř celou zůstatkovou hodnotu aktiva. Kupní opce emitenta, pokud je realizována, pouze zkrátí dobu splatnosti takového aktiva. Pokud však při uplatnění kupní opce držitel finančního aktiva nezíská zpět celou jeho zůstatkovou hodnotu, nemůže být takové finanční aktivum klasifikováno jako držené do splatnosti. Při posuzování návratnosti zůstatkové hodnoty finančního aktiva musí účetní jednotka zohlednit i vyplacenou prémii a aktivované transakční náklady.

AG19. Finanční aktivum s prodejní opcí (tzn. držitel má právo požadovat, aby emitent vypořádal finanční aktivum před splatností) nemůže být klasifikováno jako investice držená do splatnosti, protože platba za prodejní opci ve finančním aktivu je nekonzistentní s vyjádřením záměru držet finanční aktivum do doby splatnosti.

AG20. Pro většinu finančních aktiv je reálná hodnota vhodnějším způsobem ocenění než zůstatková hodnota. Investice držené do splatnosti představují výjimku, kterou je však možné využít pouze v případě, že účetní jednotka má v úmyslu držet investice do splatnosti. Pokud kroky podniknuté účetní jednotkou zpochybní její záměr a způsobilost držet takovou investici do splatnosti, ustanovení odstavce 9 znemožní na přiměřenou dobu tuto výjimku uplatnit.

AG21. Velmi málo pravděpodobný katastrofický scénář typu „útoku" klientů na banku či podobné situace v případě pojišťovny nemůže účetní jednotka předvídat, při rozhodování o svém záměru a schopnosti držet investici do splatnosti.

AG22. Prodeje před splatností mohou splnit podmínku odstavce 9 – a tím zpochybnit záměr účetní jednotky držet ostatní investice do splatnosti – lze–li je přičíst některému z následujících bodů:

a) významné zhoršení úvěrové bonity emitenta. Například prodej, který následuje po snížení odhadu úvěruschopnosti provedeného externí ratingovou agenturou, nutně nezpochybní záměr účetní jednotky držet jiné investice do splatnosti. Podmínkou však je, aby snížení úvěrového ratingu svědčilo o významném zhoršení úvěrové bonity emitenta oproti jeho úvěrovému ratingu při prvotním zaúčtování. Podobně také pokud podnik používá pro posouzení rizik interní rating, jeho změny mu budou sloužit k identifikaci těch emitentů, u nichž došlo k významnému zhoršení úvěrové bonity za předpokladu, že interní klasifikace je konzi-

▼M2

stentním, spolehlivým a objektivním nástrojem pro oceňování úvěrové kvality emitentů. Je–li zřejmé, že finanční aktivum je poškozeno (viz odstavce 58 a 59), považuje se často zhoršení úvěrové bonity za výrazné.

b) změna daňových zákonů, která ruší nebo významně omezuje vynětí úroků z investice držené do splatnosti z předmětu daně (ale nikoliv změna daňových zákonů týkající se daňových sazeb pro výnosové úroky).

c) významná transakce, jejímž předmětem je podniková kombinace nebo prodej (například prodej podnikového segmentu), v souvislosti s níž je nutné uskutečnit prodej nebo převod investic držených do splatnosti, aby si účetní jednotka zachovala stávající míru úrokového rizika či aby dodržela zásady řízení úvěrových rizik (i když podnikové kombinace samy o sobě jsou událostí, nad níž má účetní jednotka kontrolu, změny v investičním portfoliu zaměřené na udržení stávajícího úrokového rizika či na dodržování zásad řízení úvěrových rizik mohou být důsledkem podnikových kombinací, které účetní jednotka nepředvídala).

d) změna legislativních požadavků, která zásadním způsobem ovlivní to, co se považuje za povolenou investici, resp. za její maximální objem, v důsledku čehož je účetní jednotka nucena investici drženou do splatnosti vyřadit.

e) výrazný nárůst průmyslových regulačních kapitálových požadavků, které podněcují účetní jednotku ke snižování stavu prodejem investic držených do splatnosti.

f) významné zvýšení rizikových vah investic držených do splatnosti, které se používají pro výpočet kapitálové přiměřenosti.

AG23. Účetní jednotka nemá projevenou schopnost držet investici do doby splatnosti ve finančních aktivech s fixní splatností, pokud:

a) nemá finanční zdroje, aby investici dále financovala až do její splatnosti;

b) podléhá právnímu nebo jinému donucovacímu prostředku, který může zmařit její záměr držet finanční aktivum do doby splatnosti. (Emitentova kupní opce však nutně nezmaří záměr účetní jednotky držet finanční aktivum do doby splatnosti – viz odstavec AG18.)

AG24. Okolnosti jiné než, ty, jež jsou popsány v odstavcích AG16–AG23 mohou naznačovat, že jednotka nemá pozitivní záměr či schopnost držet investici až do splatnosti.

AG25. Účetní jednotka posuzuje svůj úmysl a způsobilost držet investici klasifikovanou jako drženou do splatnosti až do její splatnosti nejen při pořízení investice, ale vždy k rozvahovému dni.

Půjčky a pohledávky

AG26. Veškerá nederivátová finanční aktiva s fixní nebo stanovitelnou dobou splatnosti (včetně půjček, obchodních pohledávek, investic do dluhových nástrojů a vkladů držených v bankách) mohou potenciálně odpovídat definici půjček a pohledávek. Avšak finanční aktivum, které je kotováno na aktivním trhu (jako např. kotovaný dluhový nástroj – viz odstavec AG71), nevyhovuje klasifikaci půjčky nebo pohledávky. Finanční aktiva, která nevyhovují definici půjčky nebo pohledávky mohou být klasifikována jako investice do splatnosti, pokud splní podmínky této klasifikace (viz odstavce 9 a AG16–AG25). Při počátečním zaúčtování finančního aktiva, které by jinak bylo klasifikováno jako půjčka nebo pohledávka, může účetní jednotka toto aktivum označit za finanční aktivum a ocenit je v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, nebo nabídnout k prodeji.

Vložené deriváty (odstavce 10–13)

AG27. Pokud hostitelská smlouva nemá stanovenou splatnost a představuje zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky, pak její ekonomické charakteristiky a rizika jsou vlastní kapitálovému nástroji a vložený derivát by musel mít charakteristiky kapitálu této účetní jednotky, aby mohl být posouzen jako úzce související. Pokud hostitelská smlouva není kapitálovým nástrojem a splňuje definici finančního nástroje, pak její ekonomické charakteristiky a rizika jsou vlastní dluhovému nástroji.

AG28. Vložený neopční derivát (jako např. vložený forward nebo swap) je oddělený od své hostitelské smlouvy na bázi stanovených nebo implikovaných hmotných podmínek, důsledkem čehož je jeho reálná hodnota při počátečním zaúčtování nulová. Vložený derivát na bázi opce (jako např. vložená opce kupní, prodejní, cap, floor nebo swaption) je oddělený od své hostitelské smlouvy na bázi stanovených

▼M2

podmínek opčního komponentu. Počáteční účetní hodnota hostitelského nástroje je zbytkovou hodnotou po oddělení vloženého derivátu.

AG29. S mnohačetnými vloženými deriváty v jednotlivém nástroji je obecně nakládáno jako s jednou složkou, která je vloženým derivátem. Vložené deriváty, které jsou však klasifikovány jako vlastní kapitál (viz IAS 32 *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace)* jsou vykazovány zvlášť od těch, které jsou klasifikovány jako aktiva a závazky. Má–li navíc nástroj více než jeden vložený derivát a tyto deriváty se vztahují k různým mírám rizika a jsou snadno oddělitelné a vzájemně nezávislé, jsou tyto deriváty vykazovány odděleně.

AG30. Níže uvádíme příklady, kdy ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená nesouvisejí úzce s ekonomickými rysy hostitelské smlouvy ani s riziky s ní spojenými (odstavec 11(a)). Za předpokladu, že jsou splněny i podmínky definované v odstavci 11(b) a (c), bude v souladu s tímto standardem účetní jednotka účtovat o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy v těchto případech:

a) Prodejní opce vložená do nástroje, která umožňuje držiteli požadovat po emitentovi, aby opětovně získal nástroj za peněžní částku nebo jiná aktiva, a která se liší na bázi změny ceny nebo indexu vlastního kapitálu nebo komodity, úzce nesouvisí s hostitelským dluhovým nástrojem.

b) Kupní opce vložená do kapitálového nástroje, která umožňuje emitentovi opětovně získat tento kapitálový nástroj za danou cenu, z pohledu držitele úzce nesouvisí s hostitelským kapitálovým nástrojem (z pohledu emitenta je kupní opce kapitálovým nástrojem za předpokladu, že splňuje podmínky této klasifikace podle standardu IAS 32, v kterémžto případě je vyloučena z rozsahu působnosti tohoto standardu.)

c) Opce nebo automatické ustanovení týkající se prodloužení doby trvání dluhového nástroje (datum splatnosti) úzce nesouvisí s hostitelskou úvěrovou smlouvou, pokud souběžně s prodloužením opce nedochází k úpravě tržní úrokové sazby; Pokud účetní jednotka vydá dluhový nástroj a držitel tohoto dluhového nástroje k němu vystaví kupní opci určenou třetí straně, pak emitent považuje kupní opci za činitele, který prodlužuje termín splatnosti dluhového nástroje za předpokladu, že emitent může být požádán účastnit se nebo usnadnit opětovného uvedení dluhového nástroje na trh, čímž se uplatní kupní opce.

d) Splátky úroku nebo jistiny přepočítané podle indexu vlastního kapitálu 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.

e) Splátky úroků nebo jistiny přepočítané podle komoditního indexu 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.

f) Konvertibilita vlastního kapitálu vložená do směnitelného dluhového nástroje úzce nesouvisí – z pohledu držitele nástroje – s hostitelským dluhovým nástrojem (z pohledu emitenta je opční právo na konverzi vlastního kapitálu kapitálovým nástrojem a je vyloučeno z rozsahu působnosti tohoto standardu za předpokladu, že splňuje podmínky této klasifikace podle IAS 32).

▼M3

g) Nákupní, prodejní, terminační opce nebo opce předčasného splacení vložená do hostitelského dluhového nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce nesouvisí s hostitelským nástrojem, pokud se realizační cena opce přibližně nerovná zůstatkové hodnotě dluhového nástroje nebo účetní hodnotě hostitelské pojistné smlouvy ke každému datu uplatnění opce. Z pohledu emitenta konvertibilního dluhového nástroje s vloženou kupní nebo prodejní opce se nejprve zhodnotí, zda kupní nebo prodejní opce úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem, a teprve poté se podle standardu IAS 32 oddělí složka vlastního kapitálu.

▼M2

h) Úvěrové deriváty, které jsou vloženy do hostitelského dluhového nástroje, a které jedné ze stran („obmyšlenému, příjemci") umožňují převést úvěrové riziko související s daným referenčním

▼**M2**

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 převzít na sebe úvěrové riziko související s daným aktivem bez jeho koupě.

AG31. ►**M9** Příkladem hybridního nástroje je finanční nástroj, který dává držiteli právo vrátit finanční nástroj emitentovi výměnou za peněžní částku nebo jiná finanční aktiva, a který se liší na základě změny v indexu vlastního kapitálu nebo v indexu komodity, který může vzrůst anebo posklesnout (nástroj s prodejní opcí). Pokud emitent nevykáže nástroj s prodejní opcí při počátečním zaúčtování do zisku nebo ztráty jako finanční závazek v reálné hodnotě, vyžaduje se oddělit vložený derivát (tzn. indexovanou jistinnou platbu) podle odstavce 11, protože hostitelská smlouva je dluhovým nástrojem podle odstavce AG 27 a indexovaná jistinná platba úzce nesouvisí s hostitelským duhovým nástrojem podle odstavce AG 30 písm. a). Protože jistinná platba může vzrůst nebo poklesnout, je vložený derivát derivátem neopčního charakteru, jehož hodnota je indexovaná k podkladové proměnné. ◄

AG32. V případě nástroje s prodejní opcí, který může být kdykoli vrácen za peněžní ekvivalent poměrného podílu čisté hodnoty aktiv účetní jednotky (jako např. jednotek otevřeného podílového fondu nebo jednotkových investičních produktů). je důsledkem oddělení vloženého derivátu a účtování o každém komponentu zvlášť zaúčtování kombinovaného nástroje v částce vyplacení, která je splatná k rozvahovému dni, pokud držitel uplatnil právo prodat nástroj zpátky vystaviteli.

AG33. Ekonomické rysy vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými rysy 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:

▼**M3**

a) Vložený derivát, v němž podkladovou proměnnou je úroková míra nebo úrokový index, který může změnit výši úroku, který by jinak byl placen nebo získán z úročeného hostitelského dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy, úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud kombinovaný nástroj nemůže být vypořádán tak, že držitel nezíská zpět v podstatě celou svou zaúčtovanou investici, nebo vložený derivát může nejméně 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) Vložená minimální (floor) nebo maximální (cap) úroková sazba dluhového nástroje nebo pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem, pokud maximální úroková sazba je stejná nebo vyšší než sazba tržní a pokud minimální úroková sazba je stejná nebo nižší než tržní úroková sazba při emisi nástroje, a pokud maximální ani minimální úroková sazba není v pákovém vztahu s hostitelským nástrojem. Stejně tak ustanovení obsažená ve smlouvě o koupi nebo prodeji aktiva (např. komodity), která stanovují maximální a minimální cenu, která bude zaplacena nebo získána za aktivum, úzce souvisejí s hostitelskou smlouvou, pokud jak maximální, tak i minimální cena byly na počátku mimo peníze („out of the money") a neobsahuje pákový efekt.

▼**M2**

c) Vložený zahraniční měnový derivát, který poskytuje platbu jistiny nebo úroku v cizí měně, a je vložený do hostitelského dluhového nástroje (např. duální měnový bond), úzce souvisí s hostitelským dluhovým nástrojem. Tento derivát se neodděluje od hostitelského nástroje, protože podle IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* je třeba účtovat kurzové ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ z celé hostitelské položky do zisku nebo ztráty.

▼**M3**

d) Vložený měnový derivát v hostitelské smlouvě, která je pojistnou smlouvou nebo není finančním nástrojem (jako např. smlouva o nákupu nebo prodeji nefinanční položky v cizí měně), úzce souvisí s hostitelskou smlouvou za předpokladu, že neobsahuje pákový efekt, neobsahuje opční komponentu a vyžaduje platby vyjádřené v jedné z těchto měn:

(i) ve funkční měně kterékoliv významné smluvní strany;

▼M3

(ii) v měně, v níž je cena daného kupovaného nebo dodávaného zboží nebo služby obvykle vyjádřena při obchodních transakcích ve světě (např. v US dolarech za transakce se surovou ropou);

nebo

(iii) v měně, která je běžně používána ve smlouvách o nákupu 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).

▼M2

e) Vložená opce předčasné platby, která je vložená do složky týkající se buď pouze úroků, nebo pouze 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 (i) indexem odrážejícím inflaci, jako je např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou, a pokud index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí), (ii) podmíněná část nájemného na základě souvisejících tržeb a (iii) podmíněná část nájemného na základě měnící se úrokové sazby.

▼M3

g) Jednotkově vázaný prvek vložený do hostitelského finančního nástroje nebo hostitelské pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelským nástrojem nebo hostitelskou smlouvou, pokud se platby vyjádřené v jednotkách oceňují v současných jednotkových hodnotách, které zohledňují reálné hodnoty aktiv fondu. Jednotkově vázaný prvek je smluvní podmínka, která vyžaduje platby vyjádřené v jednotkách interního nebo externího investičního fondu.

h) Derivát vložený do pojistné smlouvy úzce souvisí s hostitelskou pojistnou smlouvou, pokud je vložený derivát a hostitelská pojistná smlouva natolik vzájemně závislé, že účetní jednotka nemůže ocenit vložený derivát samostatně (tj. bez přihlédnutí k hostitelské smlouvě).

▼M2

Zaúčtování a odúčtování (odstavce 14–42)

Počáteční zaúčtování (odstavec 14)

AG34. Na základě odstavce 14 účetní jednotka vykazuje všechna svá smluvní práva a povinnosti týkající se derivátů v rozvaze samostatně jako aktiva a závazky, kromě derivátů, které zamezují, aby přesun finančních aktiv byl vykazován jako prodej (viz odstavec AG49). Pokud přesun finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, pak přijímající nevykazuje přesouvané aktivum jako své. (viz odstavec AG50).

AG35. Níže uvádíme některé příklady uplatnění zásady definované v odstavci 14:

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 finančními prostředky.

b) aktiva k pořízení a závazky, které vzniknou jako důsledek pevného závazku nakoupit nebo prodat zboží nebo služby nejsou běžně vykazovány, dokud alespoň jedna ze stran nejednala podle dohody. Například účetní jednotka, která přijala závaznou objednávku, neúčtuje většinou o aktivu (a účetní jednotka, která objednávku zadala, neúčtuje o závazku) v době uzavření smlouvy, ale až v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb; Pokud je pevný závazek nakoupit nebo prodat nefinanční položky v rámci působnosti tohoto standardu podle odstavců 5–7, jeho čistá reálná hodnota je vykázána jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku (viz (c) níže). Pokud navíc dříve nevykázaný pevný příslib plní funkci zajišťované položky při zajišťování reálné hodnoty, jakákoliv změna v čisté reálné hodnotě, kterou lze přičíst zajišťovanému riziku, je vykázána jako aktivum nebo závazek po zahájení zajišťovacího vztahu (viz odstavce 93 a 94).

▼M2

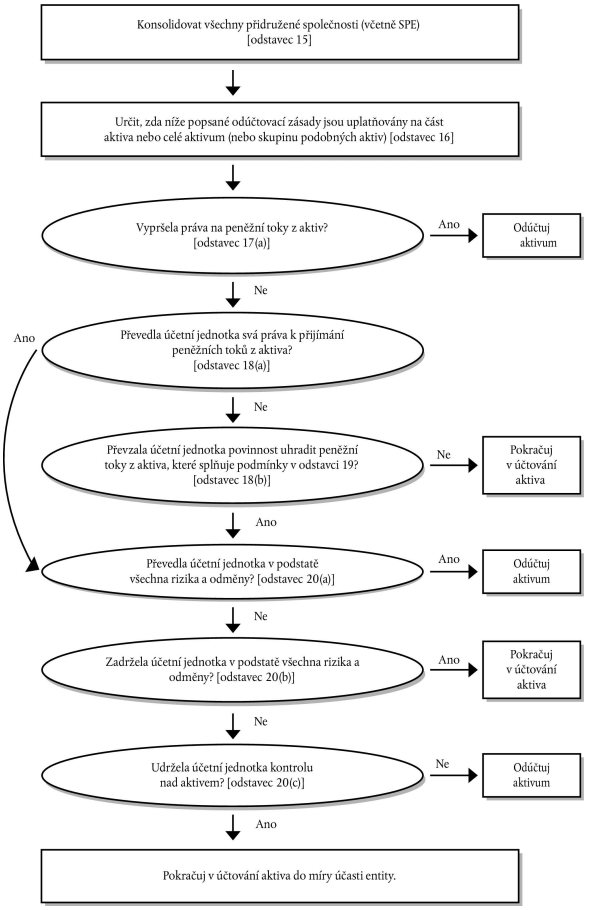
c) forwardová smlouva, která patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) je zaúčtována jako aktivum nebo závazek v den uzavření závazku nikoli v den vypořádání závazku. Pokud se účetní jednotka stane stranou forwardové smlouvy, jsou reálné hodnoty práv a povinností často rovné, takže čistá reálná hodnota forwardu je nulová. Pokud čistá reálná hodnota práv a povinností není nulová, pak je smlouva zaúčtována jako aktivum nebo závazek.

d) opční smlouvy, které patří do působnosti tohoto standardu (viz odstavce 2–7) jsou zaúčtovány jako aktiva nebo závazky, pokud se držitel nebo emitent stane stranou smlouvy.

e) plánované budoucí transakce, bez ohledu na to jaké, nejsou aktivy a závazky, protože účetní jednotka se nestala smluvní stranou.

Odúčtování finančního aktiva (odstavce 15–37)

AG36. Následující vývojový diagram ukazuje, zda a do jaké míry je finanční aktivum odúčtováno.



Opatření, na základě kterých má účetní jednotka smluvní právo získat peněžní toky finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům. (odstavec 18(b)).

AG37. Situace popsaná v odstavci 18(b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům) nastane, pokud je účetní jednotka například založena za zvláštním účelem nebo je trustem a emituje svým investorům uživatelský úrok z podkladových finančních aktiv, která vlastní a poskytuje u nich dluhovou službu. Jsou–li splněny podmínky odstavců 19 a 20, pak v tomto případě finanční aktiva splňují kritéria pro odúčtování.

AG38. Vezmeme–li v úvahu odstavec 19, účetní jednotka může být například tvůrcem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje konsolidovanou účetní jednotku založenou za zvláštním účelem, která získala finanční aktivum a předávává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

Zhodnocení přenosu rizik a odměn plynoucích z vlastnictví (odstavec 20)

AG39. Příklady, kdy účetní jednotka převedla prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví, jsou:

▼M2

a) nepodmíněný prodej finančního aktiva;

b) prodej finančního aktiva spolu s opcí k zpětnému odkupu finančního aktiva za jeho reálnou hodnotu v čase zpětného odkupu;

a

c) prodej finančního aktiva spolu s prodejní nebo kupní opcí, která je hluboce „out of the money" (tj. opcí, která je tak daleko „out of the money", že je vysoce nepravděpodobné, že přejde do stavu „into the money" před vypršením).

AG40. Příklady, kdy účetní jednotka zadržela prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví jsou:

a) operace prodeje a zpětného odkupu, kde cena zpětného odkupu je fixní cena nebo prodejní cena plus věřitelský výnos;

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 hluboce in–the–money prodejní nebo nákupní opcí, (tj. opcí, která je tak daleko „in the money", že je vysoce nepravděpodobné, že přejde do stavu „out of the money" před vypršením);

a

e) prodej krátkodobých pohledávek, kterými účetní jednotka garantuje kompenzovat přijímajícímu úvěrové ztráty, které se mohou pravděpodobně objevit.

AG41. Pokud účetní jednotka určí, že v důsledku převodu převedla prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak znovu v budoucnosti nevykazuje převáděné aktivum, pokud jej znovu nenabude prostřednictvím nové transakce.

Posouzení převodu kontroly

AG42. Účetní jednotka si neponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přijímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Účetní jednotka si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem, pokud přijímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum. Přijímající má faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, je–li obchodováno na aktivním trhu, protože je může znovu nakoupit na trhu, pokud je potřebuje vrátit účetní jednotce. Přijímající může například mít faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud toto je předmětem opce, která účetní jednotce umožňuje zpětně je odkoupit, ale přijímající může na trhu snadno získat převáděné aktivum, je–li uplatněna opce. Přijímající nemá faktickou způsobilost prodat převáděné aktivum, pokud si účetní jednotka ponechá tuto opci a přijímající nemůže snadno získat převáděné aktivum na trhu, pokud účetní jednotka uplatní svou opci.

AG43. Přijímající 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. Kritickou otázkou zůstává, co je schopen přijímající 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 převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud pro převáděné aktivum neexistuje vhodný trh;

a

b) způsobilost disponovat převáděným aktivem má malý praktický účinek, pokud nemůže být tato způsobilost volně uplatněna. Z toho důvodu:

i) způsobilost přijímajícího disponovat převáděným aktivem musí být nezávislá na jednání jiných (tzn. musí to být jednostranná způsobilost);

a

ii) přijímající musí být způsobilý disponovat převáděným aktivem bez toho, aby bylo potřeba připojit k převodu restriktivní podmínky (např. podmínky o tom, jak má být zacházeno se vypůjčeným aktivem nebo s opcí, která dává přijímajícímu právo zpětného odkupu aktiva).

AG44. To, že je nepravděpodobné, že přijímající prodá převáděné aktivum, samo o sobě neznamená, že převádějící si ponechal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud však prodejní opce nebo záruka odrazuje přijímajícího od prodeje převáděného aktiva, pak si převádějící pone-

▼M2

chal kontrolu nad převáděným aktivem. Pokud je například prodejní opce nebo záruka dostatečně hodnotná, odrazuje přijímajícího od prodeje převáděného aktiva, protože přijímající by ve skutečnosti neprodal převáděné aktivum třetí straně bez připojení podobné opce nebo jiné restriktivní podmínky. Namísto toho by přijímající držel převáděné aktivum, aby získal platby ze záruky nebo prodejní opce. Za těchto okolností si převádějící ponechal kontrolu nad převáděným aktivem.

Převody splňující kritéria odúčtování

AG45. Účetní jednotka si může ponechat právo na část úrokových plateb z převáděných aktiv jako kompenzaci za udržování těchto aktiv. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka zřekne po ukončení nebo převodu servisní smlouvy, je alokována aktivu plynoucímu z nároku na správu úvěrů nebo závazku vyplývajícímu z povinnosti spravovat úvěry. Část úrokových plateb, kterých se účetní jednotka nezřekne, je pohledávkou plynoucí z úroků. Pokud se například účetní jednotka při ukončení nebo převodu servisní smlouvy nezřekne úroku, pak je celkové úrokové rozpětí pohledávkou vyplývající pouze z úroků. Pro účely uplatnění odstavce 27 jsou reálné hodnoty servisního aktiva a úrokové pohledávky používány pro alokaci účetní hodnoty pohledávky mezi částí aktiva, která je odúčtována a tou částí, o které se stále účtuje. Pokud není servisní poplatek specifikován nebo se neočekává, že poplatek dostatečně odčiní účetní jednotku za prováděný servis, pak je servisní závazek účtován v reálné hodnotě.

AG46. Při odhadování reálných hodnot části, o které se stále účtuje a části, která je odúčtována, účetní jednotka za účelem uplatnění odstavce 27 aplikuje požadavky ocenění reálnou hodnotou z odstavců 48,49 a AG69 – AG82 jako doplněk k odstavci 28.

Převody nesplňující kritéria odúčtování

AG47. Následující ustanovení je aplikací zásady popsané v odstavci 29. Pokud záruka poskytnutá účetní jednotkou na ztráty z prodlení u převáděného aktiva zabrání odúčtování převáděného aktiva, protože účetní jednotka zadržela prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, pak se o převáděném aktivu nepřestává účtovat v celém jeho rozsahu a získané protiplnění je vykázáno v závazcích.

Trvající spoluodpovědnost na převáděném aktivu

AG48. Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 30.

Všechna aktiva

a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty z prodlení převáděného aktiva zamezí odúčtování převáděného aktiva ve výši trvající spoluodpovědnosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněné nižší hodnotou z těchto dvou hodnot: (i) účetní hodnotou aktiva a (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 zisku nebo ztráty na bázi časového rozlišení (viz IAS 18) a účetní hodnota aktiva je snížena ztrátou ze snížení hodnoty.

Aktiva oceněná zůstatkovou 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 zůstatkovou hodnotou, je příslušný závazek oceněn ve své hodnotě (tzn. získané protiplnění) upravené o umoření všech rozdílů mezi nákladem a zůstatkovou hodnotou převáděného aktiva k datu, kdy opce vyprší. Předpokládejme například, že zůstatková hodnota a účetní hodnota aktiva k datu převodu je 98 CU a získané protiplnění je 95 CU. Zůstatková hodnota aktiva k datu uplatnění opce bude 100 CU. Počáteční účetní hodnota příslušného závazku je 95 CU a rozdíl mezi 95 CU a 100 CU je vykázán do zisku nebo ztráty použitím efektivní úrokové metody. Pokud je opce uplatněna, jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou příslušného závazku a realizační cenou je vykázán do zisku nebo ztráty.

Aktiva oceněná v reálné hodnotě.

c) Pokud právo kupní opce držené účetní jednotkou zamezí odúčtování převáděného aktiva a účetní jednotka oceňuje převáděné aktivum v reálné hodnotě, pak se toto oceňování aktiva reálnou hodnotou zachová. Příslušný závazek je oceněn v (i) rozdílem

▼M2

realizační ceny opce a časové hodnoty opce, je–li opce „in" nebo „at the money", nebo v (ii) reálné hodnotě převáděného aktiva snížené o časovou hodnotu opce, pokud je opce „out of the money". Úprava v ocenění příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota práva kupní opce. Pokud je například reálná hodnota daného aktiva 80 CU, realizační cena opce je 95 CU a časová hodnota opce je 5 CU, je účetní hodnota příslušného závazku 75 CU (80 CU – 5 CU) a účetní hodnota převáděného aktiva je 80 CU (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. Ocenění aktiva reálnou hodnotou je omezeno nižší z reálných hodnot a realizační cenou opce, 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 daného aktiva 120 CU, realizační cena opce je 100 CU a časová hodnota opce je 5 CU, je účetní hodnota příslušného závazku 105 CU (100 CU + 5 CU) a účetní hodnota aktiva je 100 CU (v tomto případě realizační cena opce).

e) Pokud collar ve formě nakoupené nákupní 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 „in" nebo „at the money", nebo (ii) částkou reálné hodnoty aktiva a reálnou hodnotou prodejní opce sníženou o časovou hodnotu kupní opce, je–li kupní opce „out of the money". Úprava příslušného závazku zajišťuje, že čistá účetní hodnota aktiva a příslušného závazku je reálná hodnota držených a prodaných opcí účetní jednotky. Předpokládejme například, že účetní jednotka převádí finanční aktivum, které je oceněno v reálné hodnotě, zatímco ve stejném okamžiku nakupuje kupní opci s realizační cenou 120 CU a prodává prodejní opci s realizační cenou 80 CU. Předpokládejme také, že reálná hodnota aktiva je 100 CU k datu jeho převodu. Časové hodnoty prodejní resp. kupní opce jsou 1 CU resp. 5 CU. V tomto případě účetní jednotka vykazuje aktivum v hodnotě 100 CU (reálná hodnota aktiva) a závazek v hodnotě 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Takže čistá hodnota aktiva je 4 CU, což je reálná hodnota účetní jednotkou držených a prodaných opcí.

Veškeré převody

AG49. Do té míry, do které převod finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, nejsou smluvní práva a povinnosti převádějícího související s převodem vykazovány zvlášť jako deriváty, pokud by zaúčtování jak derivátu, tak i buď převáděného aktiva nebo závazku vzešlého z převodu mělo za následek, že stejná práva a povinnosti jsou zaúčtovány dvakrát. Například kupní opce držená převádějícím může zamezit vykázání převodu finančního aktiva jako prodeje. V tomto případě není kupní opce vykázána zvlášť jako derivátové aktivum.

AG50. Do té míry, do které přesun finančního aktiva nesplňuje kritéria pro odúčtování, přijímající nevykazuje přesouvané aktivum jako své. Přijímající odúčtovává hotovost nebo jiné placené protiplnění a zaúčtuje pohledávku převádějícího. Pokud má převádějící jak práva, tak i povinnosti k opětovnému získání kontroly nad převáděným aktivem v celém jeho rozsahu za fixní částku (např. na základě dohody o zpětném odkupu), může přijímající vykázat svou pohledávku jako půjčku nebo pohledávku.

Příklady

AG51. Následují příklady uplatnění zásad odúčtování tohoto standardu.

a) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů.* Pokud je finanční aktivum prodáno na základě dohody o zpětném odkupu za fixní cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos, nebo pokud je zapůjčeno na základě dohody o jeho navrácení převádějícímu, pak není odúčtováno, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví. Pokud přijímající získá právo prodat nebo zastavit aktivum, převádějící překlasifikuje aktivum v rozvaze, například jako půjčené aktivum nebo pohledávku k zpětnému odkupu.

▼M2

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 fixní cenu nebo za prodejní cenu plus věřitelský výnos, 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 odměny plynoucí z vlastnictví.

c) *Dohody o zpětném odkupu a půjčky cenných papírů – právo substituce.* Pokud dohoda o zpětném odkupu za fixní původní kupní cenu nebo cenu rovnající se součtu prodejní ceny a věřitelského výnosu nebo podobná transakce týkající se půjčky cenných papírů dává přijímajícímu právo nahradit aktiva, která jsou v den zpětného odkupu podobná a mají stejnou reálnou cenu 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 odměny plynoucí z vlastnictví.

d) *Právo prvního odmítnutí zpětného odkupu aktiva za reálnou cenu.* Pokud účetní jednotka prodává finanční aktivum a ponechá si pouze právo prvního odmítnutí zpětně odkoupit převáděné aktivum za reálnou cenu, v okamžiku kdy jej přijímající následně prodává, účetní jednotka odúčtuje aktivum, protože převedla prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví.

e) *„Wash sale" (praní finančního aktiva)* Zpětný odkup finančního aktiva krátce po jeho prodeji je někdy nazývána jako praní finančního aktiva. 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 fixní cenu nebo prodejní cenu plus věřitelský výnos, pak aktivum není odúčtováno.

f) *Prodejní a kupní opce, které jsou hluboce „in the money".* Pokud může být převáděné finanční aktivum zpětně odkoupeno převádějícím uplatněním kupní opce a kupní opce je hluboce „in the money", převod nesplňuje kritéria pro odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví. Stejně tak pokud může být finanční aktivum zpětně prodáno přijímajícím uplatněním prodejní opce a prodejní opce je hluboce „in the money", převod nesplňuje kritéria pro odúčtování, protože převádějící drží prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví.

g) *Prodejní a kupní opce, které jsou hluboce „out of the money".* Finanční aktivum, které je převáděným předmětem jen vzhledem k prodejní opci hluboce out–of–the–money držené přijímajícím nebo vzhledem k nákupní opci hluboce out–of–the–money držené převádějícím, je odúčtováno. Dochází k tomu proto, že převádějící převedl prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví.

h) *Běžně dostupná aktiva podléhající kupní opci, která není ani hluboce „in the money" ani hluboce „out of the money".* Pokud účetní jednotka vlastní kupní opci na aktivum, které je snadno dostupné na trhu a opce není ani hluboce in the money ani hluboce out of the money, pak aktivum je odúčtováno. Dochází k tomu proto, že účetní jednotka (i) ani nezadržela, ani nepřevedla prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví, a (ii) neponechala si kontrolu. Pokud však aktivum není snadno dostupné na trhu, odúčtování je vyloučeno do výše hodnoty aktiva podléhající kupní opci, protože účetní jednotka si zachovala kontrolu nad aktivem.

▼M2

i) *Nesnadno dostupné aktivum podléhající prodejní opci vystavené účetní jednotkou, která není ani hluboce „in the money" ani hluboce „out of the money".* Pokud účetní jednotka převede finanční aktivum, které není snadno dostupné na trhu, a vystaví prodejní opci, která není hluboce out of the money, účetní jednotka nezadrží, ani nepřevede prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví, a to vzhledem k vystavené prodejní opci. Účetní jednotka si zachová kontrolu nad aktivem, pokud prodejní opce je dostatečně hodnotná, aby zabránila přijímajícímu v prodeji aktiva, v kterémžto případě se o aktivu nepřestává účtovat do rozsahu trvající spoluodpovědnosti převádějícího (viz odstavec AG44). Účetní jednotka převádí kontrolu nad aktivem, pokud prodejní opce není dostatečně hodnotná, aby zabránila přijímajícímu v prodeji aktiva, v kterémžto případě je aktivum odúčtováno.

j) *Aktiva, která podléhají prodejní nebo kupní opci nebo termínovanému zpětnému odkupu vyjádřenému v reálné hodnotě.* Převod finančního aktiva, které je předmětem pouze prodejní nebo kupní opce nebo smlouvy o termínovaném zpětném odkupu, které mají realizační cenu resp. cenu zpětného odkupu rovnající se reálné hodnotě finančního aktiva v době, kdy zpětný odkup vede k odúčtování, protože došlo k převodu prakticky všech rizik a odměn plynoucích z vlastnictví.

k) *Nákupní nebo prodejní opce vypořádaná v hotovosti.* Účetní jednotka posoudí převod finančního aktiva, které je předmětem prodejní nebo kupní opce nebo smlouvy o termínovaném zpětném odkupu, které budou vypořádány čistě v hotovosti, aby bylo možné určit, zda účetní jednotka zadržela nebo převedla prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví. Pokud účetní jednotka nezadržela prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, určí, zda si ponechala kontrolu nad převáděným aktivem. To, že je prodejní nebo kupní opce, případně dohoda o termínovaném zpětném odkupu vypořádána čistě v hotovosti automaticky neznamená, že účetní jednotka převedla kontrolu (viz odstavce AG44 a (g), (h) a (i) výše).

l) *Ustanovení „removal of accounts".* Opatření „removal of accounts" je (kupní) opcí nepodmíněného zpětného odkupu, která dává účetní jednotce právo požadovat navrácení převáděných aktiv podléhajících nějakým omezením. Za předpokladu, že taková opce způsobuje, že účetní jednotka nezadržuje, ani nepřevádí prakticky žádná rizika ani odměny plynoucí z vlastnictví, pak opce vylučuje odúčtování pouze do výše hodnoty podléhající zpětnému odkupu (za předpokladu, že přijímající nemůže aktivum prodat). Pokud například účetní hodnota a výnosy z převodu půjčeného aktiva jsou 100 000 CU a každá jednotlivá půjčka může být zpětně odkoupena, ale celková hodnota půjček, které mohou být zpětně odkoupeny, nemůže přesáhnout hodnotu 10 000 CU, pak hodnota půjček ve výši 90 000 CU splňuje kritéria pro odúčtování.

m) *Clean–up call opce.* Účetní jednotka, která může být převádějícím, a která vykonává dluhovou službu převáděných aktiv, může držet tzv. „clean–up" kupní opci k nákupu zbytkových převáděných aktiv, když množství nevyrovnaných aktiv klesne na určitou úroveň, na níž se náklad dluhové služby těchto aktiv stane břemenem ve srovnání s užitky plynoucími z dluhové služby. Za předpokladu, že tato opce způsobuje, že účetní jednotka nezadržuje ani nepřevádí prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví a přijímající nemůže aktiva prodat, pak tyto skutečnosti vylučují odúčtování pouze do výše hodnoty aktiv podléhající kupní opci.

n) *Podřízené zadržené úroky a úvěrové záruky.* Účetní jednotka může poskytnout přijímajícímu rozšíření úvěru podřízením části nebo celého úroku zadrženého v převáděném aktivu. Nebo může účetní jednotka poskytnout přijímajícímu rozšíření úvěru ve formě úvěrové záruky, která může být neomezená nebo omezená určitou částkou. Pokud účetní jednotka zadrží prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva, o aktivu se stále účtuje v celém jeho rozsahu. Pokud účetní jednotka zadrží některá, ale ne prakticky všechna rizika a odměny plynoucí z vlastnictví a ponechala si kontrolu, odúčtování je vyloučeno do výše hodnoty hotovosti nebo jiných aktiv, o jejichž platbu může být účetní jednotka požádána.

▼M2

o) *Swap celkových výnosů.* Účetní jednotka může prodat finanční aktivum přijímajícímu a vstoupit s ním do swapu celkových výnosů, pomocí něhož budou všechny peněžní toky úrokových plateb z daného aktiva postoupeny zpět účetní jednotce výměnou za fixní nebo pohyblivou platbu a všechna zvýšení nebo poklesy reálné hodnoty daného aktiva budou účetní jednotkou pohlceny. V tomto případě je odúčtování celého aktiva zakázáno.

p) *Úrokové swapy.* Účetní jednotka může převést na přijímajícího finanční aktivum s fixní sazbou a vstoupit s ním do úrokového swapu za účelem získání fixní úrokové sazby a za účelem platby pohyblivé úrokové sazby založené na nominální hodnotě, která je rovna jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva. Úrokový swap nevylučuje odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněny platbami na převáděné aktivum.

q) *Odepisování úrokových swapů.* Účetní jednotka může převést na přijímajícího finanční aktivum s fixní sazbou, které se v průběhu času umoří, a vstoupit s ním do amortizačního úrokového swapu za účelem získání fixní úrokové sazby a za účelem platby pohyblivé úrokové sazby založené na nominální hodnotě. Pokud se nominální hodnota swapu odepíše, takže je rovná jistinné hodnotě převáděného finančního aktiva nesplaceného v každém časovém okamžiku, pak swap obecně způsobí, že účetní jednotka zadrží podstatné riziko předčasného splacení, v kterémžto případě účetní jednotka buď pokračuje v účtování o celém převáděném aktivu nebo v jeho účtování do výše své trvající spoluodpovědnosti. Pokud naopak není umořování nominální hodnoty swapu spojeno s částkou jistiny, která je nesplacenou částí převáděného aktiva, pak takový swap nezpůsobí, že účetní jednotka zadrží riziko předčasného splacení aktiva. Proto tato skutečnost nevyloučí odúčtování převáděného aktiva za předpokladu, že swapové platby nejsou podmíněné úrokovými platbami z převáděného aktiva a swap nezpůsobí, aby účetní jednotka zadržela jiná závažná rizika a odměny plynoucí z vlastnictví převáděného aktiva.

AG52. Tento odstavec znázorňuje využití přístupu trvající spoluodpovědnosti, má–li účetní jednotka trvající spoluodpovědnost v části finančního aktiva.

Předpokládejme, že účetní jednotka má portfolio půjček s možností předčasného splacení, jejichž kupón a efektivní úroková sazba je 10 %, a jejichž jistinná a zůstatková hodnota je 10 000 CU. Účetní jednotka zahájí transakci, v níž přijímající na oplátku za platbu ve výši 9 115 CU získá právo na 9 000 CU z veškerých inkas jistiny a přináležící úrok ve výši 9,5 %. Účetní jednotka má právo na částku 1 000 CU veškerých inkas jistiny plus přináležící úrok ve výši 10 % plus přebytkový rozsah ve výši 0,5 % ze zbývající hodnoty jistiny ve výši 9 000 CU. Inkasa z předčasných splátek jsou úměrně rozdělena účetní jednotku a přijímajícího v poměru 1:9, ale veškeré prodlevy v placení jsou odečteny z úroku účetní jednotky obnášejícího 1 000 CU až do vyčerpání úroku. Reálná hodnota půjček v den transakce je 10 100 CU a odhadovaná reálná hodnota přebytkového rozsahu je při 0,5 % 40 CU.

Účetní jednotka udává, že převedla některá závažná rizika a odměny plynoucí z vlastnictví (například závažné riziko předčasného splacení), ale také že zadržela některá závažná rizika a odměny plynoucí z vlastnictví (vzhledem k svému úroku), a že si ponechala kontrolu. Proto účetní jednotka uplatňuje přístup trvající spoluodpovědnosti.

▼M2

Aby mohla účetní jednotka aplikovat tento standard, analyzuje transakci jako (a) zadržení plně proporčního zadrženého úroku ve výši 1 000 CU plus (b) jako podřízení tohoto zadrženého úroku, aby mohlo být přijímajícímu poskytnuto rozšíření úvěru za úvěrové ztráty.

Účetní jednotka vypočítá, že hodnota 9 090 CU (90 % z 10 100 CU) ze získaného protiplnění ve výši 9 115 CU obnáší protiplnění za plně proporční 90 % podíl. Zbývající část získaného protiplnění (25 CU) obnáší získané protiplnění za podřízení vlastních zadržených úroků za účelem poskytnout přijímajícímu rozšíření úvěru za úvěrové ztráty. Přebytkový rozsah ve výši 0,5 % obnáší získané protiplnění za rozšíření úvěru. Takže celkové získané protiplnění za rozšíření úvěru je 65 CU (25 CU + 40 CU).

Účetní jednotka vypočítá zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků. Za předpokladu, že oddělené reálné hodnoty 10 % převedené části a 90 % zadržené části nejsou k datu převodu dostupné, účetní jednotka rozdělí účetní hodnotu aktiva v souladu s odstavcem 28 následovně:

	Odhadovaná reálná hodnota	*Procenta*	*Rozdělená účetní hodnota*
Převedená část	9 090	90 %	9 000
Zadržená část	1 010	10 %	1 000
Celkem	**10 100**		**10 000**

Účetní jednotka vypočítá svůj zisk nebo ztrátu při prodeji 90 % podílu peněžních toků odečtením převedené části rozdělené účetní hodnoty od získaného protiplnění, tzn. 90 CU (9 090 CU–9 000 CU). Účetní hodnota části zadržené účetní jednotkou je 1 000 CU.

Účetní jednotka navíc vykazuje trvající spoluodpovědnost, která vyplývá z podřízení jejího zadrženého úroku za úvěrové ztráty. Stejně tak účetní jednotka vykazuje aktivum v hodnotě 1 000 CU (maximální hodnota peněžních toků, které by nezískala na základě podřízení) a příslušný závazek v hodnotě 1 065 CU (což je maximální hodnota peněžních toků, které by nezískala na základě podřízení, tzn. 1 000 CU plus reálná hodnota podřízení ve výši 65 CU).

Účetní jednotka použije všechny výše uvedené informace, aby vykázala transakci následovně:

	Má dáti	*Dal*
Původní aktivum	—	9 000
Aktivum zaúčtované k podřízení nebo zbytkový úrok	1 000	—
Aktivum k přijatému protiplnění ve formě přebytkového rozpětí	40	—
Zisk nebo ztráta (zisk z převodu)	—	90
Závazek	—	1 065
Získaná hotovost	9 115	—
Celkem	**10 155**	**10 155**

Okamžitě po transakci je účetní hodnota aktiva 2 040 CU, což je částka skládající se z 1 000 CU, tj. rozdělený náklad zadržené části, a z 1 040 CU, což je dodatečná trvající spoluodpovědnost účetní jednotky vyplývající z podřízení jejího zadrženého úroku za úvěrové ztráty (což zahrnuje přebytkové rozpětí v hodnotě 40 CU).

Později účetní jednotka účtuje o přijatém protiplnění za rozšíření úvěru (65 CU) na bázi časového rozlišení, akumuluje úrok ze zaúčtovaného aktiva použitím efektivní úrokové metody a účtuje o každém snížení úvěru ze zaúčtovaného aktiva. Příkladem posledně uvedeného budiž toto: předpokládejme, že v příštím roce dojde k úvěrové ztrátě ze snížení hodnoty podkladových půjček ve výši 300 CU. Účetní jednotka sníží vykázané aktivum o 600 CU (300 CU se vztahuje k zadrženému úroku a dále 300 CU k dodatečné trvající spoluodpovědnosti, která vzniká z podřízení zadrženého úroku za úvěrové ztráty) a dále sníží závazky o 300 CU. Čistým výsledkem je zaúčtování částky 300 CU obnášející snížení hodnoty úvěru ►M5 zisk nebo ztrátu ◄.

▼M2

Nákup nebo prodej finančního aktiva s obvyklým termínem dodání (odstavec 38)

AG53. O nákupu nebo prodeji finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se účtuje ke dni transakce nebo ke dni vypořádání podle odstavců AG55 a AG56. Použitá metoda se aplikuje důsledně pro všechny nákupy a prodeje finančních aktiv, která patří do stejné kategorie finančních aktiv definovaných v odstavci 9. Aktiva, která jsou držena za účelem obchodování, tvoří proto zvláštní kategorii odlišnou od aktiv oceněných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

AG54. Smlouva, která vyžaduje nebo povoluje čisté vypořádání změny hodnoty smlouvy, není smlouvou s obvyklým termínem dodání. Taková smlouva je namísto toho vykazována jako derivát v období mezi datem obchodu a datem vypořádání.

AG55. Datum obchodu je datem, kdy se účetní jednotka zaváže odkoupit nebo prodat aktivum. Podstatou účtování k datu obchodu je (a) zaúčtování aktiva, jež má účetní jednotka přijmout, nebo závazku, který má účetní jednotka uhradit, k datu obchodu a (b) odúčtování prodaného aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení a zaúčtování pohledávky za kupujícím k datu obchodu. Obecně platí, že úrok se u aktiva a souvisejícího závazku akumuluje až od data vypořádání, kdy dojde k převodu vlastnických práv.

AG56. Datum vypořádání je datem, kdy je aktivum dodáno účetní jednotce resp. účetní jednotkou. Podstatou účtování k datu vypořádání je (a) zaúčtování aktiva k datu jeho přijetí účetní jednotkou, a (b) odúčtování aktiva a zaúčtování zisku nebo ztráty při vyřazení k datu, kdy jej účetní jednotka dodá. Účtuje–li účetní jednotka o majetku k datu vypořádání, bude účtovat i o všech změnách reálné hodnoty aktiva mezi datem obchodu a datem vypořádání, a to stejným způsobem, jako se podle tohoto standardu účtuje o pořízeném aktivu. To znamená, že u aktiv oceněných pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou se o změně hodnoty neúčtuje; u aktiv klasifikovaných jako finanční aktiva v reálné hodnotě se změna hodnoty účtuje ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄; u aktiv klasifikovaných jako realizovatelná se změna hodnoty účtuje do kapitálu.

Odúčtování finančního závazku (odstavce 39–42)

AG57. Finanční závazek (nebo jeho část) zaniká, pokud dlužník:

a) splní svůj závazek (nebo jeho část) tím, že věřiteli uhradí, obvykle finančními prostředky, jiné finanční aktivum, zboží nebo služby;

nebo

b) je právně zproštěn své povinnosti uhradit závazek, a to buď na základě výsledku soudního řízení nebo z rozhodnutí věřitele. (Jestliže dlužník vystavil záruku, tato podmínka by přesto mohla být splněna.)

AG58. Pokud emitent dluhového nástroje zpětně odkoupí tento nástroj, dluh zaniká i přesto, že emitent provozuje trh s tímto nástrojem, nebo že jej zamýšlí v blízké budoucnosti opět prodat.

AG59. Pokud dlužník není svého závazku právně zproštěn, úhrada třetí straně, včetně svěřenské správy (anglicky někdy označovaná jako „in–substance defeasance") sama o sobě nezbavuje dlužníka jeho primárního závazku vůči věřiteli.

AG60. 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 odstavci AG57(b). Pokud dlužník zaplatí třetí straně, aby převzala závazek a je svého závazku právně zproštěn svým věřitelem, pak dluh dlužníka zanikl. Pokud však dlužník souhlasí, že bude dluh splácet třetí straně anebo přímo původnímu věřiteli, zaúčtuje nový dluhový závazek vůči třetí straně.

AG61. 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 odstavci 15–37. Pokud tato kritéria nejsou splněna, převáděná aktiva nejsou odúčtována a účetní jednotka v souvislosti s nimi zaúčtuje nový závazek.

AG62. Pro účely odstavce 40 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

▼M2

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 v rámci zisků a ztrát k datu zániku. Jestliže se uzavření nového úvěru nebo změna úvěrových podmínek neúčtuje jako zánik závazku, veškeré náklady nebo poplatky, které podniku vzniknou, budou mít vliv na účetní hodnotu závazku a budou se odepisovat po zbývající dobu trvání modifikovaného závazku.

AG63. V některých případech může věřitel zprostit dlužníka jeho 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 zaplacenými výnosy a (ii) účetní hodnotou původního finančního závazku sníženou o reálnou hodnotu nového finančního závazku.

Oceňování (odstavce 43–70)

Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků (odstavec 43)

AG64. Reálná hodnota finančního nástroje je při prvotním ocenění obvykle transakční cena (tzn. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění, viz také odstavec AG76). Pokud je však část poskytnutého nebo přijatého protiplnění za něco jiného než za finanční nástroj, reálná hodnota finančního nástroje je odhadována pomocí oceňovací techniky (viz odstavce AG74–AG79). Například reálná hodnota dlouhodobé půjčky nebo pohledávky, která nenese úrok, může být odhadována jako současná hodnota 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 není uznána jako nějaký jiný typ aktiva.

AG65. Pokud účetní jednotka poskytne úvěr s netržní úrokovou sazbou (např. 5 %, zatímco tržní míra u podobných úvěrů je 8 %) a obdrží poplatek jako kompenzaci, pak účetní jednotka zaúčtuje úvěr v reálné hodnotě, tzn. bez obdrženého poplatku. Účetní jednotka akumuluje diskont do zisku nebo ztráty pomocí metody efektivní úrokové míry.

Následné oceňování finančních aktiv (odstavce 45 a 46)

AG66. Pokud je finanční nástroj, o kterém bylo původně účtováno jako o finančním aktivu, oceněn reálnou hodnotou a jeho reálná hodnota je nižší než nula, pak je finančním závazkem v souladu s odstavcem 47.

AG67. Následující příklad ilustruje účtování o transakčních nákladech při prvotním a následném ocenění realizovatelného finančního aktiva. Aktivum je pořízeno za 100 CU plus nákupní provizi ve výši 2 CU. Aktivum je tedy nejprve vykázáno v hodnotě 102 CU. Další rozvahové datum nastane o den později, kdy kotovaná tržní cena aktiva je 100 CU. Pokud by aktivum bylo prodáno, byla by zaplacena provize ve výši 3 CU. K tomuto dni je aktivum oceněno ve výši 100 CU (bez ohledu na možnou provizi z prodeje) a ve vlastním kapitálu se vykáže ztráta ve výši 2 CU. Pokud má realizovatelné finanční aktivum fixní nebo určitelné platby, transakční náklady jsou umořeny do zisku nebo ztráty použitím metody efektivní úrokové sazby. Pokud realizovatelné finanční aktivum nemá fixní nebo určitelné platby, vykáží se transakční náklady do zisku nebo ztráty v okamžiku, kdy je aktivum odúčtováno nebo dojde ke snížení jeho hodnoty.

AG68. Nástroje, které jsou klasifikovány jako půjčky a pohledávky, jsou oceněny v zůstatkové hodnotě bez ohledu na záměr účetní jednotky držet je do doby splatnosti.

Problematika oceňování reálnou hodnotou (odstavce 48 a 49)

AG69. Definice reálné hodnoty je založena na předpokladu trvání účetní jednotky bez existence záměru či nutnosti její likvidace, významného omezení rozsahu její činnosti či závazku jednotky realizovat transakci za nepříznivých podmínek. Reálná hodnota tudíž není částka, kterou by účetní jednotka dostala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo při prodeji uskutečněném v tísni. Reálná hodnota každopádně odráží úvěrovou kvalitu nástroje.

▼M2

AG70. V tomto standardu se používá termín „nabídková cena" a „poptávková cena" (bid price nebo asking price, někdy též current offer price – současná nabídková cena) ve významu kotované tržní ceny, a termín „rozptyl nabídky a poptávky", který zahrnuje pouze transakční náklady. Jiné úpravy za účelem dosažení reálné hodnoty (např. pro riziko nesplnění závazku protistranou) nejsou v termínu „rozptyl nabídky a poptávky" obsaženy.

Aktivní trh: Kotovaná tržní cena

AG71. Finanční nástroj se považuje za kotovaný na aktivním trhu, pokud jsou kotované tržní ceny snadno a pravidelně dostupné na burze, u dealerů, obchodníků s cennými papíry, průmyslových skupin, oceňovacích služeb nebo regulačních orgánů, a tyto ceny reprezentují aktuální a pravidelně se uskutečňující tržní transakce za obvyklých podmínek. Reálná hodnota je definována cenou, na které se dohodli ochotný kupující a ochotný prodejce za obvyklých podmínek. Cílem stanovování reálné hodnoty finančního nástroje, který je obchodován na aktivním trhu, je dosáhnout ceny, za kterou by se transakce k rozvahovému dni u tohoto nástroje vyskytla (tzn. bez úpravy nástroje) na nejvýhodnějším aktivním trhu, na který má účetní jednotka okamžitý přístup. Účetní jednotka však každopádně upravuje cenu na progresivnějším trhu, aby odrážela veškeré rozdíly v úvěrovém riziku spočívajícím v nesplnění závazku protistranou mezi nástroji obchodovanými na tomto trhu a těmi, které jsou oceňovány. Nejspolehlivějším důkazem o výši reálné hodnoty je obvykle veřejně ohlášená cena na aktivním veřejném trhu, která může být použita k ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku.

AG72. Tržní cenu drženého aktiva nebo emitovaného závazku představuje obvykle aktuální nabídková cena kupujícího (bid price) a tržní cenu aktiva, které má být předmětem akvizice, nebo drženého závazku představuje nabídková cena prodávajícího (asking price). Má–li účetní jednotka aktiva a závazky s vzájemně započitatelnými tržními riziky, může pro stanovení reálných hodnot vzájemného zápočtu rizik použít tržní ceny „střed" a podle vhodnosti použít na čistou otevřenou pozici nabídkovou nebo poptávkovou cenu (bid or asking price). Pokud takové ceny k dispozici nejsou, může jako vodítko pro stanovení reálné hodnoty sloužit cena poslední transakce, avšak pouze za předpokladu, že od data uskutečnění transakce nedošlo k významné změně ekonomických podmínek. Pokud se od data transakce podmínky změnily (např. změna bezrizikové úrokové sazby po poslední cenové kotaci podnikových dluhopisů), pak reálná hodnota odráží změnu v podmínkách v porovnání s běžnými cenami nebo sazbami podobných finančních nástrojů. Pokud účetní jednotka může stejně tak prokázat, že cena poslední transakce není reálnou hodnotou (např. protože účetní jednotka zohlednila částku, kterou by získala nebo zaplatila při vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo prodeji realizovaném v tísni), pak je tato cena upravena. Reálná hodnota portfolia finančních nástrojů je dána počtem jednotek nástroje a jeho kotovanou tržní cenou. Pokud na aktivním trhu neexistuje zveřejněná cenová kotace u daného finančního nástroje jako celku, ale obchoduje se s jeho jednotlivými složkami, bude reálná hodnota stanovena na základě tržních cen těchto složek.

AG73. Pokud je sazba (nikoli cena) kotována na aktivním trhu, účetní jednotka použije jako vstupní veličinu oceňovací techniky pro stanovení reálné hodnoty kotovanou tržní sazbu. Pokud kotovaná tržní sazba nezahrnuje úvěrové riziko nebo jiné činitele, které účastníci trhu zahrnují do oceňování nástroje, pak účetní jednotka tyto činitele při oceňování zohlední.

Neaktivní trh: Oceňovací technika

AG74. Pokud je trh s finančním nástrojem neaktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu použitím oceňovací techniky. Oceňovací techniky zahrnují použití dostupných posledních tržních transakcí uskutečňujících se za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami, porovnání s běžnou reálnou hodnotou jiného nástroje, který je prakticky stejného charakteru, analýzu diskontovaných peněžních toků a modely stanovení ceny opce. Pokud existuje oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu k ocenění nástroje a tato technika prokázala, že může poskytnout spolehlivé odhady cen získané ze skutečných tržních transakcích, pak účetní jednotka použije tuto techniku.

AG75. Cílem oceňovací techniky je stanovit, jaká by byla cena transakce v den ocenění při směně za obvyklých podmínek motivované běžnými obchodními úvahami. Reálná hodnota se odhaduje na základě výsledků oceňovací techniky, která maximálně využívá tržní vstupy, a co nejméně se spoléhá na vstupy konkrétně dané pro účetní jednotku.

▼M2

U oceňovací techniky se očekává, že dospěje ke stanovení realistického odhadu reálné hodnoty, pokud (a) přiměřeně zohledňuje pravděpodobné ocenění nástroje na trhu a (b) vstupní veličiny použité oceňovací technikou přiměřeně reprezentují tržní očekávání a míry faktorů rizikové návratnosti vlastní finančnímu nástroji.

AG76. Proto oceňovací technika (a) zahrnuje všechny faktory, které účastníci trhu zohledňují při stanovování ceny a (b) je konzistentní s přijatými ekonomickými metodikami pro ocenění finančního nástroje. Účetní jednotka pravidelně ověřuje oceňovací techniku a přezkušuje její platnost pomocí cen z veškerých dostupných běžných tržních transakcí s tímto instrumentem (tj. bez úpravy) nebo na základě veškerých dostupných tržních údajů. Účetní jednotka získává tržní údaje stále na stejném trhu, na kterém byl nástroj vydán nebo byl nakoupen. Nejlepším důkazem reálné hodnoty finančního nástroje při prvotním zaúčtování je transakční cena (tj. reálná hodnota poskytnutého nebo přijatého protiplnění), pokud není reálná hodnota tohoto nástroje zjištěna porovnáním s jinými dostupnými běžnými tržními transakcemi tohoto nástroje (tzn. bez úprav) nebo na základě oceňovací techniky, jejíž proměnné zahrnují pouze údaje z dostupných trhů.

▼M8

AG76A. Následné ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a následné zachycení zisků a ztrát musí odpovídat požadavkům tohoto Standardu. Aplikace odstavce AG76 může vyústit v situaci, kdy při prvotním zachycení finančního aktiva nebo finančního závazku není zachycen žádný zisk ani ztráta. V takovém případě požaduje IAS 39 zachycení následných zisků nebo ztrát pouze v důsledku následných změn faktorů (včetně plynutí času), které účastníci trhu zohledňují při stanovení ceny.

▼M2

AG77. Počáteční pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo vznik finančního závazku je tržní transakce, která poskytuje základnu pro odhad reálné hodnoty finančního nástroje. Zvláště je–li finanční nástroj dluhovým nástrojem (jako např. půjčka), jeho reálná hodnota může být stanovena porovnáním s tržními podmínkami, které panovaly v době jeho pořízení nebo vydání a běžnými tržními podmínkami nebo úrokovými sazbami v současnosti používanými účetní jednotkou nebo jinými subjekty pro podobné dluhové nástroje (tzn. nástroje s podobnou zbytkovou dobou splatnosti, strukturou peněžních toků, měnou, úvěrovým rizikem, zajištěním a způsobem úročení). Jinou možností je, že pokud následně po vzniku dluhového nástroje nedojde u daných dlužníků a použitelného úvěrového rozpětí ke změně úvěrového rizika, lze stanovit stávající tržní úrokovou sazbu na základě standardní úrokové sazby pro kvalitnější úvěry než pro podkladový dluhový nástroj s použitím konstantní úvěrové marže, přičemž budou zohledněny změny, ke kterým u standardní sazby došlo od data vzniku dluhového nástroje. Pokud se podmínky od poslední tržní transakce změnily, odpovídající změna reálné hodnoty oceňovaného finančního nástroje je určena porovnáním s běžnými cenami nebo sazbami za podobné finanční nástroje, přičemž se přiměřeně vyrovnají jakékoli odlišnosti od oceňovaného nástroje.

AG78. Ke každému dni oceňování nemohou být dostupné stejné informace. Například ke dni, kdy účetní jednotka uzavře půjčku nebo získá dluhový nástroj, který není aktivně obchodován, má tato účetní jednotka transakční cenu, která je zároveň tržní cenou. K následujícímu dni oceňování však nemusí být dostupné žádné nové informace o transakci a přestože účetní jednotka může zjistit všeobecnou hladinu tržních úrokových sazeb, nemůže vědět, jakou úroveň úvěrového nebo jiného rizika vezmou účastníci trhu v úvahu při oceňování nástroje k tomuto datu. Účetní jednotka nemusí mít informace o posledních transakcích pro stanovení vhodného úvěrového rozpětí základní úrokové sazby k použití při určování diskontní sazby pro výpočet současné hodnoty. Pokud neexistuje opačný důkaz, je rozumné předpokládat, že nedošlo k žádným změnám v rozpětí existujícím k datu uzavření půjčky. Od účetní jednotky se však očekává, že se bude snažit zjistit, zda existuje důkaz o změně těchto faktorů. Pokud existuje důkaz o změně, účetní jednotka uváží důsledky změn na stanovení reálné hodnoty finančního nástroje.

AG79. Při použití metody diskontovaných peněžních toků použije účetní jednotka jednu nebo více diskontních sazeb stejných, jako je návratnost finančních nástrojů s principiálně stejnými podmínkami a vlastnostmi, včetně úvěrové kvality nástroje, zbývající doby trvání finančního nástroje, pro kterou je stanovena úroková sazba, zbývající doby do splatnosti jistiny a měny, v níž mají být platby realizovány. Krát-

▼M2

kodobé pohledávky a závazky s neuvedenou úrokovou sazbou mohou být oceněny v hodnotě původní smlouvy, pokud budou výsledky diskontování nevýznamné.

Neaktivní trh: Kapitálové nástroje Kapitálové nástroje

AG80. Reálná hodnota investic do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu, a derivátů, které jsou připojeny k dodávce těchto nekotovaných kapitálových nástrojů a musí být dodávkou vypořádány (viz odstavce 46(c) a 47), je spolehlivě měřitelná, pokud (a) kolísání odhadů reálné hodnoty u tohoto nástroje je nevýznamné nebo (b) pravděpodobnosti různých odhadů mohou být rozumně stanoveny a použity při odhadování reálné hodnoty.

AG81. Je mnoho situací, kdy kolísání přiměřených odhadů reálné hodnoty investic do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu a derivátů, které jsou připojeny k dodávce těchto nekotovaných kapitálových nástrojů a musí být dodávkou vypořádány (viz odstavce 46(c) a 47), je pravděpodobně nevýznamné. Obvykle lze stanovit reálnou hodnotu finančního aktiva, které účetní jednotka koupila od externího subjektu. Pokud je však rozmezí odhadů reálných hodnot významné a pravděpodobnosti různých odhadů nemohou být rozumně stanoveny, účetní jednotce je znemožněno, aby oceňovala nástroj reálnou hodnotou.

Vstupy pro oceňovací techniku

AG82. Vhodná technika pro odhad reálné hodnoty určitého finančního nástroje zahrnuje pozorovatelné tržní údaje o tržních podmínkách a jiných faktorech, které pravděpodobně ovlivňují reálnou hodnotu nástroje. Reálná hodnota finančního nástroje je založena na jednom nebo více z těchto faktorů (a možná i na jiných faktorech).

a) *Časová hodnota peněz (tzn. úrok při základní nebo bezrizikové sazbě)*. Základní úrokové sazby mohou být obvykle odvozeny od dostupných cen státních dluhopisů a jsou často kotovány ve finančních publikacích. Tyto sazby se většinou liší očekávanými daty peněžních toků projektovaných do výnosové křivky úrokových sazeb pro různé časové horizonty. Z praktických důvodů může účetní jednotka použít dobře přijímanou a snadno dostupnou všeobecnou sazbu, jako např. LIBOR nebo swapovou sazbu jako sazbu standardní. (Protože sazba jako je LIBOR není bezrizikovou úrokovou sazbou, úprava úvěrového rizika příslušná k určitému finančnímu nástroji je stanovena na základě jejího úvěrového rizika ve vztahu k úvěrovému riziku této standardní sazby.) V některých zemích s ústřední vládou státní dluhopisy nesou významné úvěrové riziko a nemohou poskytovat stabilní standardní základní úrokovou sazbu pro nástroje vyjádřené v této měně. Některé účetní jednotky v těchto zemích mohou mít lepší úvěrovou pozici a nižší výpůjční sazbu než ústřední vláda. V takovém případě mohou být základní úrokové sazby lépe stanoveny porovnáním s úrokovými sazbami podnikových dluhopisů s nejvyšší úvěrovou bonitou vystavených v měně této legislativy.

b) *Úvěrové riziko*. Účinek úvěrového rizika na reálnou hodnotu (tzn. prémie nad základní úrokovou sazbu za úvěrové riziko) může být odvozen z dostupných tržních cen za obchodované nástroje různé úvěrové kvality nebo z dostupných úrokových sazeb účtovaných poskytovateli výpůjčního kapitálu za půjčky různých úvěrových ratingů.

c) *Ceny za směnu cizích měn*. Pro většinu hlavních měn existují aktivní měnové trhy, kde ceny jsou denně kotovány ve finančních publikacích.

d) *Ceny komodit*. Pro mnoho komodit existují dostupné tržní ceny.

e) *Ceny kapitálu*. Ceny (a indexy cen) obchodovaných kapitálových nástrojů jsou na některých trzích snadno dostupné. Techniky založené na současné hodnotě mohou být používány k odhadu současné tržní ceny kapitálových nástrojů, pro něž ceny nejsou dostupné.

f) *Volatilita (tzn. výše budoucích změn ceny finančního nástroje nebo jiné položky)*. Míra volatility aktivně obchodovaných položek může být obvykle odhadnuta na základě historických tržních údajů nebo použitím volatilit vyplývajících z běžných tržních cen.

g) *Riziko předčasného splacení a riziko odstoupení*. Očekávané způsoby předčasného splacení finančních aktiv a očekávané způsoby odstoupení od finančních závazků mohou být odhadnuty z historických dat. (Reálná hodnota finančního závazku, od kterého může protistrana odstoupit, nemůže být nižší než současná hodnota částky, od které protistrana odstupuje – viz odstavec 49.)

▼M2

h) *Náklady na údržbu finančního aktiva nebo finančního závazku*. Náklady na údržbu mohou být odhadnuty porovnáním s běžnými poplatky účtovanými jinými účastníky trhu. Pokud jsou náklady na údržbu finančního aktiva nebo finančního závazku významné a jiní účastníci trhu čelí srovnatelným nákladům, vydavatel je vezme v úvahu při stanovování reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku. Je pravděpodobné, že reálná hodnota při vzniku smluvního práva na budoucí poplatky se rovná původním nákladům zaplaceným za tyto poplatky, pokud budoucí poplatky a odpovídající náklady nejsou jiného druhu než srovnatelné tržní poplatky a náklady.

Zisky a ztráty (odstavce 55–57)

AG83. Účetní jednotka aplikuje IAS21 na finanční aktiva a finanční závazky, které jsou peněžními položkami v souladu se tímto standardem a jsou vyjádřené v cizí měně. Veškeré kurzové zisky a ztráty z peněžních aktiv a peněžních závazků se podle standardu IAS 21 účtují do zisku nebo ztráty. Výjimkou je peněžní položka, která slouží jako zajišťovací nástroj buď při zajišťování peněžních toků (viz odstavce 95–101) nebo při zajišťování čistých investic (viz odstavec 102). Pro účely zaúčtování kurzových zisků a ztrát se podle standardu IAS21 s peněžním realizovatelným finančním aktivem zachází tak, jako by bylo vedeno v zůstatkové hodnotě v cizí měně. Proto jsou kurzové rozdíly vyplývající ze změn v zůstatkové hodnotě u takového aktiva zaúčtovány do zisku nebo ztráty a jiné změny v účetní hodnotě jsou zaúčtovány v souladu s odstavcem 55(b). U realizovatelných finančních aktiv, která nejsou peněžními položkami podle standardu IAS21 (např. kapitálové nástroje), zahrnuje zisk nebo ztráta, která je zaúčtována přímo do vlastního kapitálu podle odstavce 55(b), veškeré související prvky zahraniční směny. Pokud je mezi nederivátovým peněžním aktivem a nederivátovým peněžním závazkem zajišťovací vztah, jsou kurzové změny těchto finančních nástrojů zaúčtovány do zisku nebo ztráty.

Snížení hodnoty a nedobytnost finančních aktiv (odstavce 58–70)

Finanční aktiva vedená v zůstatkové hodnotě (odstavce 63–65)

AG84. Snížení hodnoty finančního aktiva vedeného v zůstatkové hodnotě se oceňuje s použitím původní efektivní úrokové sazby daného finančního nástroje, protože diskontování stávající tržní úrokovou sazbou by v konečném důsledku u aktiv, která se jinak oceňují zůstatkovou hodnotou, představovalo ocenění reálnou hodnotou. Pokud jsou podmínky půjčky, pohledávky nebo investice držené do doby splatnosti znovu projednávány nebo jinak upravovány vzhledem k finančním potížím dlužníka nebo emitenta, je oceněno snížení hodnoty použitím efektivní úrokové sazby platné před úpravou podmínek. Peněžní toky vztahující se ke krátkodobým pohledávkám nejsou diskontovány, pokud je účinek diskontování nevýznamný. Pokud má úvěr, pohledávka nebo investice do splatnosti pohyblivou úrokovou sazbu, jako diskontní sazba pro ocenění jakékoli ztráty ze snížení hodnoty použije (použijí) se souladu s odstavcem 63 stávající efektivní úroková (úrokové) sazba (sazby) stanovená (stanovené) podle dané smlouvy. Věřitel může snížení hodnoty finančního aktiva vedeného v zůstatkové hodnotě ocenit na základě reálné hodnoty nástroje použitím dostupných tržních cen. Výpočet současné hodnoty očekávaných budoucích peněžních toků zajištěného finančního aktiva zohledňuje peněžní toky, které mohou plynout ze zabavení zajištěného aktiva snížené o náklady na získání a prodej zajištění, bez ohledu na to, zda je toto zabavení pravděpodobné či nikoli.

AG85. Při procesu odhadování snížení hodnoty se berou do úvahy všechna úvěrová rizika, nejen ta, která mají nízkou úvěrovou kvalitu. Pokud například účetní jednotka používá interní systém třídění úvěrů, bere do úvahy všechny úvěrové třídy, nejen ty, které zohledňují závažné zhoršení bonity úvěru.

AG86. Proces odhadování velikosti ztráty ze zhoršení kvality může odhalit jedinou ztrátu nebo naopak velký rozsah možných ztrát. V posledně jmenovaném případě účetní jednotka zaúčtuje ztrátu ze snížení hodnoty rovnou nejlepšímu odhadu v rámci rozsahu možných výsledků (*), přičemž vezme do úvahy všechny relevantní informace dostupné před vydáním finančních výkazů o podmínkách existujících k rozvahovému dni.

AG87. Pro účely kolektivního posouzení snížení kvality jsou finanční aktiva seskupována na základě podobných rysů úvěrových rizik svědčících o dlužníkově schopnosti zaplatit celou splatnou částku podle smluvních

(*) Vodítko ke stanovení nejlepšího odhadu v rámci rozsahu možných výsledků je obsaženo ve standardu IAS 37, odstavec 39.

▼M2

podmínek (např. na základě zhodnocení úvěrového rizika nebo procesu třídění, který posuzuje typ aktiva, průmyslového odvětví, zeměpisného umístění, typu zajištění, stavu po splatnosti a jiných relevantních faktorů). Vybrané rysy jsou relevantní odhadům budoucích peněžních toků skupiny těchto aktiv tím, že svědčí o dlužníkově schopnosti zaplatit celou splatnou částku podle smluvních podmínek posuzovaného aktiva. Pravděpodobnosti ztráty a jiné statistiky o ztrátě se liší na úrovni skupiny mezi (a) aktivy, jejichž snížení hodnoty bylo posuzováno jednotlivě a žádné snížení se nezjistilo a (b) aktivy, které nebyly posouzeny jednotlivě z hlediska snížení hodnoty s tím, že je potřeba do různé míry snížit hodnotu. Pokud účetní jednotka nemá skupinu aktiv s podobnými rizikovými rysy, neprovádí dodatečné posuzování.

AG88. Ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve skupině představují přechodný stupeň během procesu identifikace ztrát ze snížení hodnoty u jednotlivých aktiv ve skupině finančních aktiv, které jsou kolektivně posuzovány z hlediska snížení hodnoty. Jakmile jsou dostupné informace, které specificky identifikují tyto ztráty u jednotlivých aktiv ve skupině, jsou tato aktiva vyjmuta ze skupiny.

AG89. Budoucí peněžní toky ve skupině finančních aktiv, které jsou kolektivně posuzovány z hlediska snížení hodnoty, jsou odhadovány na základě historické zkušenosti se ztrátou u aktiv s podobnými rysy úvěrového rizika skupinovým rysům. Účetní jednotky, které nemají zkušenost se ztrátou specifickou pro tyto účetní jednotky, nebo mají nedostatečnou zkušenost, využívají pro srovnatelnou skupinu finančních aktiv zkušenosti rovnocenné skupiny. Historická zkušenost se ztrátou je přizpůsobena na základě běžných dostupných údajů za účelem zohlednění účinků současných podmínek, které neovlivnily období, ke kterému je historická zkušenost vztažena, a za účelem odstranění účinků podmínek historického období, které v současnosti neexistují. Odhady změn budoucích peněžních toků odrážejí změny v souvisejících zjistitelných 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 ztrátách ve skupině a o jejich velikosti) jsou s těmito změnami řízeně konzistentní. Metodika a předpoklady použité pro odhad budoucích peněžních toků jsou pravidelně přezkoumávány s cílem zmenšit rozdíly mezi odhady ztrát a skutečnými ztrátami.

AG90. Příkladem použití odstavce AG89 je situace, kdy účetní jednotka může na bázi historické zkušenosti stanovit, že jednou z hlavních příčin nesplácení půjček z kreditních karet je smrt dlužníka. Účetní jednotka může pozorovat, že úmrtnost se z jednoho roku na druhý nezměnila Někteří dlužníci ve skupině půjček z kreditních karet účetní jednotky však v tomto roce mohli zemřít, což naznačuje, že u těchto půjček vznikla ztráta ze snížení hodnoty, a to i pokud ke konci roku účetní jednotka ještě neví, kteří konkrétní dlužníci zemřeli. Bylo by vhodné, aby tyto vzniklé ale nevykázané ztráty ze snížení hodnoty byly také vykazovány. Není však vhodné vykazovat ztrátu ze snížení hodnoty u očekávaných úmrtí v budoucím období, protože událost nezbytná k vykázání ztráty (úmrtí dlužníka) ještě nenastala.

AG91. Když se při odhadování budoucích peněžních toků 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 každé skupině umožnit propojení informací o bývalých zkušenostech se ztrátou ve skupinách aktiv s podobnými rysy úvěrových rizik a s relevantními dostupnými údaji, které zohledňují současné podmínky.

AG92. Přístupy založené na vzorcích nebo statistické metody mohou být použity ke stanovení ztrát ze snížení hodnoty ve skupině finančních aktiv (např. u menších bilančních půjček), dokud jsou konzistentní s požadavky odstavců 63–65 a AG87–AG91. Jakýkoli použitý model zahrnuje účinek časové hodnoty peněz, bere v úvahu peněžní toky po zbytek životnosti aktiva (nejen další rok), stáří půjček v rámci portfolia a nedává vzniknout ztrátám ze snížení hodnoty při počátečním zaúčtování finančního aktiva.

Úrokový výnos po zaúčtování snížení hodnoty

AG93. Poté, co je finanční aktivum nebo skupina podobných finančních aktiv odepsána z důvodu ztráty ze snížení hodnoty, je zaúčtován úrokový výnos použitím úrokové sazby používané k diskontování budoucích peněžních toků za účelem ocenění ztráty ze snížení hodnoty.

▼M2

Hedging – zajištění (odstavce 71–102)

Zajišťovací nástroje (odstavce 72–77)

Nástroje, které mohou plnit zajišťovací funkci (odstavce 72 a 73)

AG94. Potenciální ztráta z opce, kterou účetní jednotka emituje, může být výrazně vyšší než potenciální zisk z hodnoty související zajišťované položky. Jinými slovy, prodaná opce není účinná při snižování ziskového nebo ztrátového rizika zajišťované položky. Prodaná opce proto nesplňuje požadavky zajišťovacího nástroje, pokud neplní funkci kompenzace pořízené opce včetně té, která je vložená do jiného finančního nástroje (např. vystavená kupní opce používaná k zajištění vypověditelného závazku). Naproti tomu má pořízená opce potenciální zisky rovnající se ztrátám nebo vyšší a má tak možnost snížit zisk nebo riziko ztráty ze změn reálné hodnoty nebo peněžních toků. Pořízená opce tudíž může plnit funkci zajišťovacího nástroje.

AG95. Do splatnosti držená investice vedená v zůstatkové hodnotě může plnit funkci zajišťovacího nástroje při zajištění rizika z kurzových ztrát.

AG96. Investice do nekotovaného kapitálového nástroje, který není veden v reálné hodnotě, protože jeho reálná hodnota nemůže být spolehlivě zjištěna, nebo do derivátu, který je připojen k dodávce takového nekotovaného kapitálového nástroje a musí být s dodávkou vypořádán (viz odstavce 46(c) a 47), nemůže plnit funkci zajišťovacího nástroje.

AG97. Nástroje vlastního kapitálu účetní jednotky nejsou finančními aktivy nebo finančními závazky této účetní jednotky, a proto nemohou plnit funkci zajišťovacího nástroje.

Zajišťované položky (odstavce 78–84)

Položky, které lze zajišťovat (odstavce 78–80)

AG98. Pevný příslib týkající se akvizice podniku v souvislosti s podnikovými kombinacemi nemůže být předmětem zajištění, kromě případů zajištění kurzového rizika, protože ostatní rizika není možné přesně identifikovat a kvantifikovat. Tato ostatní rizika jsou tzv. všeobecná podnikatelská rizika.

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 v zahraniční operaci je rozdílné, protože jde o zajištění kurzového rizika nikoli o zajištění reálné hodnoty proti změně hodnoty investice.

Určení finančních položek jako zajišťovaných položek(odstavce 81 a 81A)

▼M11

AG99A. Odstavec 80 uvádí, že v konsolidované účetní závěrce může kurzové riziko vysoce pravděpodobné očekávané vnitroskupinové transakce plnit funkce zajišťované položky v rámci zajištění peněžních toků, jestliže je transakce v jiné měně, než je používaná měna účetní jednotky zahajující transakci, a že kurzové riziko ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu. K tomuto účelu se za účetní jednotku považuje mateřská, dceřiná nebo přidružená společnost, společný podnik nebo pobočka. Pokud kurzové riziko očekávané vnitroskupinové transakce nemá účinek na konsolidovaný zisk nebo ztrátu, vnitroskupinová transakce nemůže plnit funkci zajišťované položky. Obvykle se jedná o případ licenčních poplatků, úrokových plateb nebo nákladů na řízení mezi členy stejné skupiny, a to neexistuje-li související vnější transakce. Pokud však kurzové riziko očekávané vnitroskupinové transakce ovlivní konsolidovaný zisk nebo ztrátu, vnitroskupinová transakce může plnit funkci zajišťované položky. Jedná se například o očekávané prodeje nebo nákupy inventárního majetku mezi členy téže skupiny, pokud dojde k dalšímu prodeji inventárního majetku nespřízněnému subjektu. Podobně očekávaný vnitroskupinový prodej budov a zařízení od účetní jednotky, která je vyrobila, účetní jednotce, která budovy a zařízení využije ve svých operacích, může ovlivnit konsolidovaný zisk nebo ztrátu. Mohlo by se jednat o případ, kdy účetní jednotka sníží cenu budov a zařízení a částka původně účtovaná pro

▼**M11**

budovy a zařízení se může změnit, jestliže je očekávaná vnitroskupinová transakce vedena v jiné měně, než je používaná měna nakupující účetní jednotky.

AG99B. Pokud zajištění očekávané vnitroskupinové transakce plní funkci v rámci zajišťovacího účetnictví, jakýkoli zisk nebo ztráta, které byly zaúčtovány přímo do vlastního kapitálu v souladu s odst. 95 písm. a), budou převedeny do zisku nebo ztráty ve stejném období nebo stejných obdobích, v průběhu nichž má kurzové riziko zajišťované transakce účinek na konsolidovaný zisk nebo ztrátu.

▼**M2**

►**M11** AG99C. ◄[…]Účetní jednotka nicméně může určit, že celkový objem peněžních toků celého finančního aktiva nebo finančního závazku bude plnit funkci zajišťované položky a může tyto toky zajistit pouze jedno určité riziko (např. pouze změny, které lze připsat na vrub změnám v sazbě LIBOR). Například v případě finančního závazku, jehož efektivní úroková sazba je 100 základních bodů pod sazbou LIBOR, může funkci zajišťované 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).

►**M11** AG99D. ◄Pokud je navíc finanční nástroj s fixní sazbou zajištěn až nějakou dobu po jeho emisi a úrokové sazby se mezitím změnily, může funkci zajišťované položky plnit část rovnající se standardní sazbě. […] Předpokládejme například, že účetní jednotka vytvoří finanční aktivum s fixní sazbou o hodnotě 100 CU, které má efektivní úrokovou sazbu rovnou 6 % v období, kdy sazba LIBOR je 4 %. Účetní jednotka začne zajišťovat toto aktivum o něco později v okamžiku, kdy sazba LIBOR vzrostla o 8 % a reálná hodnota aktiva poklesla o 90 CU. Účetní jednotka si spočítá, že kdyby pořídila aktivum v den, kdy jej poprvé určila zajišťovanou položkou, tzn. když jeho reálná hodnota byla 90 CU, pak by efektivní výnos byl 9,5 %. […] Funkci zajišťované 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 CU) a částkou splatnou v době splatnosti (tzn. 100 CU).

Použití nefinančních položek jako zajišťovaných 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 zajišťovanou položkou pouze jako celek nebo jsou zajišťovány kurzové ztráty. Pokud existuje rozdíl mezi podmínkami zajišťovacího nástroje a zajišťované položky (např. u zajištění očekávané koupě brazilské kávy s použitím forwardové smlouvy o nákupu 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 zajišťované položky, pokud to zvýší efektivitu zajišťovacího vztahu. Ke zjištění statistického vztahu mezi zajišťovanou položkou (např. transakce s brazilskou kávou) a zajišťovacím nástrojem (např. 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 zajišťované položky k 1,00 množstevním jednotkám zajišťovacího nástroje maximalizuje očekávanou účinnost. Zajišťovací vztah však může vést k neefektivnosti, což se odrazí v zisku nebo ztrátě v průběhu trvání zajišťovacího vztahu.

Použití skupin položek jako zajišťovaných položek (odstavce 83 a 84)

AG101. Zajištění celkové netto pozice (např. všech aktiv a závazků s fixní sazbou netto a s podobnou dobou splatnosti), nikoli konkrétní zajišťované položky, nesplňuje podmínky účtování o zajištění. Téměř stejného účinku na ►**M5** zisk nebo ztrátu ◄ v účtování o zajištění může být u tohoto typu zajišťovacího vztahu dosaženo určením části podkladové položky zajišťovanou položkou. Pokud má například banka 100 CU aktiv a 90 CU závazků s riziky a podmínkami podob-

▼M2

ného druhu a zajišťuje riziko ve výši 10 CU netto, může plnit funkci zajišťované položky 10 CU z těchto aktiv. To lze udělat, pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s fixní sazbou (v takovém případě se jedná o zajištění reálné hodnoty) nebo pokud tato aktiva a závazky jsou nástroje s variabilní sazbou (v takovém případě jde o zajištění peněžních toků). Obdobně, pokud existuje pevný příslib účetní jednotky nakoupit v cizí měně za 100 CU a vedle toho jeho pevný příslib prodat v cizí měně za 90 CU, může zajistit rozdíl, tj. 10 CU, pořízením derivátu, který bude plnit funkci zajišťovacího nástroje pro 10 CU z pevného příslibu nakoupit cizí měnu v hodnotě 100 CU.

Účtování o zajištění (odstavce 85–102)

AG102. Příkladem zajištění reálné hodnoty je zajištění změn v reálné hodnotě dluhového nástroje s pevnou úrokovou sazbou, které jsou důsledkem změn úrokových sazeb. Toto zajištění může provést jak emitent, tak držitel.

AG103. Příkladem zajištění peněžního toku je použití swapu ke změně úvěru s pohyblivou sazbou na úvěr s fixní sazbou (tzn. zajištění budoucí transakce, v níž zajišťované budoucí peněžní toky jsou budoucími úrokovými platbami).

AG104. Zajištění pevného příslibu (např. zajištění změn ceny paliva u nezaúčtovaného smluvního závazku elektrárenské společnosti nakoupit palivo za pevnou cenu) je zajištěním změny reálné hodnoty. Takové zajištění je tudíž zajištěním reálné hodnoty. Pevný příslib zajištění kurzových 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 dosahování kompenzačních 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 zajišťované položky přiřaditelných zajišťovanému riziku s minulými změnami v reálné hodnotě nebo peněžních tocích zajišťovací položky nebo se projevuje vysokou statistickou korelací mezi reálnou hodnotou nebo peněžními toky zajišťované 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 CU a zisk z peněžního nástroje je 100 CU, 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 článku (a) tohoto odstavce, účetní jednotka rozhodne, že zajištění bylo vysoce účinné.

AG106. Účinnost zajištění se posuzuje minimálně při zpracování ročních nebo prozatímních účetních výkazů.

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, pevného příslibu nebo s vysokou pravděpodobností očekávané transakce stejné, změny v reálné hodnotě a peněžních tocích přiřaditelné zajišťovanému riziku se budou pravděpodobně vzájemně úplně kompenzovat, a to jak při zahájení zajišťovacího vztahu, tak i později. Například úrokový swap bude pravděpodobně účinným typem zajištění, pokud budou mít zajišťovací nástroj i zaji-

▼M2

šťovaná položka stejnou nominální hodnotu i výši jistiny, stejnou dobu trvání, datum cenové fixace, datum příjmu a úhrady úroků a jistiny i stejný základ pro stanovení úrokových sazeb. Zajištění vysoce pravděpodobné plánované koupě komodity forwardovou smlouvou bude pravděpodobně vysoce účinné, pokud:

a) forwardová smlouva se týká nákupu stejného množství téže komodity ve stejném termínu a na stejném místě jako zajištěná očekávaná koupě;

b) reálná hodnota forwardové smlouvy na počátku je nulová;

a

c) buď nebude změna slevy nebo prémie u forwardové smlouvy zahrnuta do posouzení účinnosti zajištění, ale přímo do zisku nebo ztráty, nebo bude změna v očekávaných peněžních tocích plynoucích z vysoce pravděpodobně očekávané transakce vycházet z forwardové ceny komodity.

AG109. Zajišťovací nástroj někdy kompenzuje jen část zajišťovaného rizika. Například zajištění nebude plně účinné, pokud jsou zajišťovací nástroj a zajišťovaná 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 účtování o zajištění, 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 účtování o zajištění; účinnost nemůže být měřena, protože tato rizika nejsou spolehlivě měřitelná.

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 je posouzena vůči tomuto aktivu nebo závazku.

AG112. Při posuzování účinnosti zajištění musí účetní jednotka počítat s časovou hodnotou peněz. Pevná úroková sazba u zajištěné položky nemusí přesně odpovídat pevné úrokové sazbě u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího reálnou hodnotu. Ani pohyblivá úroková sazba u aktiva nebo závazku nemusí být stejná jako pohyblivá úroková sazba u swapu, který plní funkci instrumentu zajišťujícího peněžní toky. Reálná hodnota swapu vychází z jeho vypořádání. Pevnou i pohyblivou sazbu swapu je možné změnit, aniž by to mělo na jeho vypořádání vliv, pokud se obě sazby změní stejně.

AG113. Pokud účetní jednotka nesplňuje kritéria účinnosti zajištění, přeruší účtování o zajištění 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 účtování o zajištění k datu události nebo změny v okolnostech.

Účtování o zajištění reálné hodnoty úrokového rizika u portfolia

AG114. Účetní jednotka splní požadavky tohoto standardu pro zajištění reálné hodnoty úrokového rizika spojeného s portfoliem finančních aktiv a finančních závazků, pokud vyhoví postupům uvedeným v článcích (a)–(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 (může např. seskupit svá realizovatelná aktiva do zvláštního portfolia), v kterémžto případě použije níže uvedené vodítko pro každé portfolio zvlášť.

b) Účetní jednotka rozloží portfolio do období cenové fixace na základě očekávaných, nikoli smluvních, dat cenové fixace. Rozložení do období cenové fixace může být provedeno různými způsoby včetně rozvržení peněžních toků do období, v nichž se očekává jejich výskyt, nebo rozvržení nominálních jistinných částek do všech období předcházejících očekávané cenové fixaci.

▼M2

c) Účetní jednotka se na základě tohoto rozboru rozhodne o částce, kterou si přeje zajistit. Funkci zajišťované položky plní (na základě rozhodnutí účetní jednotky) částky aktiv nebo závazků (ne však čisté částky) z určeného portfolia rovné 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 cenové fixace účetní jednotka určí jeden nebo více zajišťovacích nástrojů.

f) Účetní jednotka při zahájení a v následných obdobích posuzuje pomocí vymezení subjektů a objektů zajišťovacího vztahu v článcích (c)–(e) tohoto odstavce, zda se očekává, že zajištění bude vysoce účinné během období, pro které je zajištění zřízeno.

g) Účetní jednotka pravidelně měří změnu reálné hodnoty zajišťované položky (vymezené v článku (c)), kterou lze přičíst zajišťovanému riziku (vymezenému v článku (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 zajišťované položky do zisku nebo ztráty a do jedné nebo dvou řádkových položek v rozvaze 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 článku (e)) a zaúčtuje ji do zisku nebo ztráty. Reálná hodnota zajišťovacího nástroje/nástrojů je zaúčtována jako aktivum nebo závazek v rozvaze.

i) Jakákoli neefektivnost (*) bude zaúčtována do zisku nebo ztráty jako rozdíl mezi změnou reálné hodnoty zmíněnou v článku (g) a změnou reálné hodnoty zmíněnou v článku (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 odstavci AG114(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 zajišťovanou položkou.

AG117. Účetní jednotka určí při aplikaci odstavce AG114(b) očekávané datum cenové fixace položky na očekávanou dobu splatnosti nebo datum cenové fixace na tržní sazby podle toho, která událost nastane dříve. Očekávaná data cenové fixace jsou odhadována 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 sazeb 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 fixní sazbou, kterou lze předčasně splatit, je očekávaným datem cenové 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 datech cenové 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 dat cenové fixace. Metodika takového rozdělení musí být nicméně v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizika.

(*) V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako napříč celými IFRS.

▼M2

AG118. Příkladem vymezení zajišťované položky uvedeného v odstavci AG114(c) je situace, kdy účetní jednotka v určitém období cenové fixace odhaduje, že vlastní aktiva s fixní sazbou v hodnotě 100 CU a závazky s fixní sazbou v hodnotě 80 CU, rozhodne se, že zajistí celou čistou pozici v hodnotě 20 CU a že funkci zajišťované položky budou plnit aktiva v hodnotě 20 CU (část aktiv). (*) Vymezení je vyjádřeno jako „částka měny" (např. částka v dolarech, euro, librách nebo randech), nikoli jako jednotlivá aktiva. Z toho vyplývá, že všechna aktiva (nebo závazky), z kterých je zajišťovaná částka čerpána – tzn. celá hodnota aktiv ve výši 100 CU z výše zmíněného příkladu – musí být položkami, jejichž reálná hodnota se mění v reakci na změny zajišťované úrokové sazby […].

AG119. Účetní jednotka také splňuje podmínky ostatních vymezení zajišťovacího vztahu a dokumentovaných požadavků uvedených v odstavci 88 (a). Toto vymezení a dokumentace stanovují pro zajištění úrokového rizika portfolia postupy účetní jednotky pro všechny proměnné používané k určení zajišťované částky a způsobu měření účinnosti, včetně následujících skutečností:

a) která aktiva a závazky mají být zahrnuty do zajištění portfolia a jaká základna má být použita k jejich vyjmutí z portfolia.

b) jak účetní jednotka odhaduje data cenové fixace včetně toho, jaké předpoklady úrokové sazby 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 cenové fixace.

d) jak často bude účetní jednotka ověřovat účinnost […].

e) metodiky použité účetní jednotkou k určení částky aktiva nebo závazku, které jsou zajišťovanou položkou […].

f) […] zda bude ověřovat účinnost u každého období cenové fixace zvlášť, u všech období dohromady nebo nějakou kombinací obojího.

Postupy stanovené pro vymezení a dokumentaci zajišťovacího vztahu mají být v souladu s postupy a cíli účetní jednotky v oblasti řízení rizika. Změny v postupech by neměly být prováděny libovolně. Měly by být podložené změnami tržních podmínek a jiných faktorů a založené na s těmito podmínkami a faktory konzistentních postupech a cílech účetní jednotky v oblasti řízení rizika.

AG120. Zajišťovací nástroj zmíněný v odstavci AG114(e) může být jednotlivým derivátem nebo portfoliem derivátů, z nichž všechny jsou vystaveny úrokovému riziku zajištěnému dle odstavce AG114(d) (např. portfolio úrokových swapů, z nichž všechny jsou vystaveny riziku ze sazby LIBOR). V tomto portfoliu může dojít k vzájemnému úrokovému zápočtu. Nemůže však obsahovat prodanou opci nebo prodanou opci netto, protože tento standard (**) nepovoluje, aby se takové opce staly zajišťovacím nástrojem (kromě případu, kdy je prodaná opce určena ke kompenzaci koupené opce). Pokud zajišťovací nástroj zajišťuje částku podle odstavce AG114(c) na více než jedno období cenové fixace, je částka rozdělena do všech zajišťovaných období. Celý zajišťovací nástroj musí však být rozdělen do těchto období cenové fixace, protože tento standard (***) nepovoluje, aby zajišťovací vztah trval pouze část období, po které zajišťovací nástroj existuje.

AG121. Když účetní jednotka měří změnu reálné hodnoty položky s možností předčasného splacení v souladu s odstavcem AG114(g), změna v úrokových sazbách ovlivňuje reálnou hodnotu této položky dvěma způsoby: ovlivňuje reálnou hodnotu smluvních peněžních toků a reálnou hodnotu opce předčasné platby, která je součástí položky s možností předčasného splacení. Odstavec 81 tohoto standardu povoluje účetní jednotce zajistit část finančního aktiva nebo finančního závazku (přičemž bude sdílet běžné riziko) za předpokladu, že je možné měřit účinnost […].

(*) Standard povoluje účetní jednotce vymezit jakoukoli částku dostupných a vhodných aktiv nebo pasiv, tzn. v tomto případě částku aktiv mezi hodnotami 0 CU a 100 CU.
(**) viz odstavce 77 a AG94
(***) viz odstavec 75

▼M2

AG122. Standard neupřesňuje techniky použité k určení částky zmíněné v odstavci AG114(g), zejména změnu reálné hodnoty zajišťované položky, která je přiřaditelná zajišťovanému riziku. […] Není vhodné předpokládat, že se změny reálné hodnoty zajišťované položky rovnají změnám hodnoty zajišťovacího nástroje.

AG123. Odstavec 89A požaduje, aby v případě, kdy je položka zajišťovaná po určité období cenové fixace aktivem, byla změna její hodnoty vykázána na zvláštním řádku v rámci aktiv. Naopak pokud je položka zajišťovaná po určité období cenové fixace závazkem, změna její hodnoty se vykáže na zvláštním řádku v rámci závazků. Toto jsou zvláštní řádky, na které se odkazoval odstavec AG114(g). Nevyžaduje se konkrétní alokace k jednotlivým aktivům (nebo závazkům).

AG124. Odstavec AG114(i) upozorňuje na to, že neefektivnost vzniká v míře, do které se změna reálné hodnoty zajišťované 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) data splatnosti zajišťovacího nástroje a zajišťované položky se liší;

a

d) jiné příčiny […].

Taková neefektivnost ([1]) by měla být identifikována a zaúčtována jako zisk nebo ztráta.

AG125. Účinnost zajištění se obecně vylepší:

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 cenové fixace jsou kratší (např. jednoměsíční oproti tříměsíčnímu období cenové fixace). Kratší období cenové fixace snižují vliv toho, že data fixace a termíny splatnosti (v rámci období cenové fixace) nenastávají pro zajišťovanou 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 zajišťované položky (např. kvůli změnám v očekávání předčasných splátek).

AG126. Účetní jednotka ověřuje účinnost periodicky. […]

AG127. Při měření účinnosti účetní jednotka rozliší revize odhadovaných dat fixace existujících aktiv (nebo závazků) od vzniku nových aktiv (nebo závazků), z nichž pouze prvně zmíněné způsobují neefektivnost. […] Poté, co byla podle výše zmíněného zjištěna neefektivnost, účetní jednotka stanoví v každém období cenové 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 zajišťovanou položku a nové procento jako zajišťované procento. […]

AG128. Položky, které byly původně rozvrženy do období cenové 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 odstavci AG114(g), spojený s odúčtovanou položkou, se musí vyjmout z rozvahy 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 odstavci AG114(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 před-

([1]) V tomto kontextu platí stejná hlediska významnosti jako napříč celými IFRS.

▼**M2**

časných 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 odúčtována po uplynutí období, je ke konci tohoto období zaúčtována do zisku nebo ztráty (viz odstavec 89A). […].

AG130. […].

AG131. Jestliže je zajištěná částka v období fixace snížena bez odúčtování souvisejících aktiv (nebo závazků), částka obsažená ve zvláštním řádku uvedeném v odstavci AG114(g), která souvisí se snížením, se musí odepsat 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 peněžního toku podle IAS 39. Taková účetní jednotka by odvolala předchozí určení zajištění peněžního toku v souladu s odstavcem 101(d) a aplikovala požadavky v tomto odstavci uvedené. Také by nově určila zajištění jako zajištění reálné hodnoty a aplikovala by přístup uvedený v odstavcích AG114–AG131 prospektivně v následujících účetních obdobích.

▼**M11**

AG133. Účetní jednotky mohou jako zajišťovanou položku na počátku ročního období počínaje 1. ledna 2005 nebo později (nebo pro účely opětovného vykázání srovnatelných údajů na počátku dřívějšího srovnatelného období) určit očekávanou vnitroskupinovou transakci pro zajištění, na niž může být uplatněno účtování o zajištění v souladu s tímto standardem (ve znění poslední věty odstavce 80). Účetní jednotka může toto určení použít pro uplatnění účtování o zajištění v konsolidovaných účetních závěrkách, a to na začátku ročního období, které začíná dne 1. ledna 2005 nebo později (nebo na začátku dřívějšího srovnatelného období). Tato účetní jednotka použije rovněž odstavce AG99A a AG99B od začátku ročního období počínajícího dne 1. ledna 2005 nebo později. V souladu s odstavcem 108B však není nutné používat odstavec AG99B na srovnatelné údaje za dřívější období.

▼M2

DODATEK B

Změny v ostatních dokumentech

Změny v tomto dodatku jsou určeny k použití v ročních obdobích počínajících 1. ledna 2005 nebo později. Jestliže účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, musí tyto změny v tomto dřívějším období aplikovat.

Změny v IFRS 1

B1. IFRS 1 – *první aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se mění následovně.

Standard

Odstavce 25A, 27A, 36A a 47A jsou přidány a odstavce 13, 27 a 30 se mění na následující znění:

13 Účetní jednotka si může zvolit využití jedné nebo více z následujících výjimek:

a) ….

e) složené finanční nástroje (odstavec 23);

f) aktiva a závazky dceřiných podniků, přidružených podniků a společných podniků (odstavce 24 a 25);

a

g) určení dříve zaúčtovaných finančních nástrojů (odstavec 25A).

Určení dříve zaúčtovaných finančních nástrojů

25A IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* umožňuje určit finanční nástroj při prvotním zaúčtování jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelný. Nehledě na tento požadavek může účetní jednotka provést takové určení k datu přechodu na IFRS.

27 Vyjma možností povolených v odstavci 27A musí poprvé aplikující účetní jednotka použít požadavky na odúčtování uvedené v IAS 39 prospektivně u transakcí realizovaných k 1. lednu 2004 nebo později. Jinými slovy, pokud poprvé aplikující účetní jednotka odúčtuje nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle svých předchozích GAAP v důsledku transakce realizované před 1. lednem 2004, nesmí tato aktiva a závazky zaúčtovat podle IFRS (pokud nesplňují podmínky pro zaúčtování coby výsledek pozdější transakce nebo události).

27A Nehledě na odstavec 27 může účetní jednotka požadavky na odúčtování uvedené v IAS 39 aplikovat retrospektivně ode dne, který si stanoví, a to za předpokladu, že byly informace potřebné k aplikaci IAS 39 u finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných v důsledku minulých transakcí získány v době prvotního účtování o těchto transakcích.

30 Jestliže účetní jednotka před datem přechodu na IFRS určila transakci jako zajištění, ale toto zajištění nebude splňovat podmínky pro účtování o zajištění stanovené v IAS 39, musí přestat používat účtování o zajištění za použití odstavců 91 a 101 v IAS 39. Transakce uskutečněné před datem přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) nesmí být zpětně označeny jako zajištění.

Výjimka z požadavku na přehodnocení a opětovné vykázání srovnatelných údajů pro IAS 39

36A V první účetní závěrce podle IFRS musí účetní jednotka, která přijme IFRS před 1. lednem 2006, vykázat srovnatelné údaje minimálně za jeden rok, ale tyto srovnatelné údaje nemusí splňovat podmínky IAS 32 a IAS 39. Účetní jednotka, která se v prvním roce po přechodu rozhodne vykazovat srovnatelné údaje nesplňující podmínky IAS 32 a IAS 39, musí:

a) ve srovnatelných údajích použít své původní GAAP u finančních nástrojů spadajících do působnosti IAS 32 a IAS 39;

b) tuto skutečnost zveřejnit spolu se základem použitým k přípravě těchto údajů;

a

▼M2

c) zveřejnit podstatu hlavních úprav, které by uvedly údaje do souladu s IAS 32 a IAS 39. Účetní jednotka nemusí tyto úpravy kvantifikovat. Avšak účetní jednotka musí s jakoukoli úpravou mezi rozvahou k rozvahovému dni ve srovnatelném období (tj. rozvahou, která obsahuje srovnatelné údaje podle předchozí GAAP) a rozvahou k počátku prvního vykazovaného období IFRS (tj. prvního období, které obsahuje údaje splňující podmínky IAS 32 a IAS 39) naložit, jako kdyby vyplynula ze změny v účetních pravidlech, a musí zveřejnit údaje požadované v odstavci 28(a)–(f) v IAS 8. Odstavec 28 (f) se vztahuje pouze na částky vykázané v rozvaze k datu rozvahy ve srovnatelném období.

V případě účetní jednotky, která se rozhodne vykazovat srovnatelné údaje nesplňující podmínky IAS 32 a IAS 39, odkazy na „datum přechodu na IFRS" budou znamenat, a to jen v případě IAS 32 a IAS 39, začátek prvního účetního období IFRS.

Určení finančních aktiv a finančních závazků

43A Účetní jednotka může určit dříve zaúčtované finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné v souladu s odstavcem 25A. Účetní jednotka musí zveřejnit reálnou hodnotu všech finančních aktiv nebo finančních závazků zařazených v každé kategorii a klasifikaci a účetní hodnotu z předchozích účetních závěrek.

Dodatek A

Byla přidána následující definice:

První účetní období dle IFRS Účetní období končící účetní jednotce k **datu první účetní závěrky dle IFRS**.

Změny v IAS 12

B2. IAS 12 – *Daně ze zisku* se mění následovně.

První věta odstavce 20 se mění na následující znění:

20. IFRS připouštějí nebo vyžadují, aby určitá aktiva byla vykázána v reálné hodnotě nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* a IAS 40 – *Investice do nemovitostí*).

Změny v IAS 18

B3. IAS 18 – *Výnosy* se mění následovně.

Odstavec 30 se mění na následující znění:

30. ***Výnosy se musí zaúčtovat podle následujících východisek:***

a) ***úrok se musí zaúčtovat za použití metody efektivní úrokové sazby, jak je uvedeno v IAS 39, v odstavcích 9 a AG5–AG8;***

b) ***licenční poplatky se musí zaúčtovat na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy;***

a

c) ***dividendy se musí zaúčtovat, když vznikne právo akcionářů na přijetí platby.***

Odstavec 31 se ruší.

Změny v IAS 19

B4. [Změna prostého standardu není možná].

Změny v IAS 30

B5. IAS 30 – *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí* se mění následovně.

Odstavec 8 se mění na následující znění:

8. Banky používají pro zaúčtování a ocenění položek v účetní závěrce různých metod. Přestože harmonizace těchto metod je žádoucí, je mimo působnost tohoto standardu. K naplnění požadavků Mezinárodního účetního standardu IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování*

▼M2

účetní závěrky, který uživatelům umožňuje pochopit bázi, na níž je účetní závěrka banky sestavena, je třeba zveřejnit tyto účetní postupy:

….

d) základnu ke stanovení ztrát z úvěrů a půjček a k odpisu nevymahatelných úvěrů a půjček (viz odstavce 43 až –49);

a

….

Odstavec 10 se mění na následující znění:

10. ***Mimo požadavky jiných standardů zahrnují údaje ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům mimo jiné tyto výnosy a náklady:***

úrokové a obdobné výnosy,

úrokové a obdobné náklady,

výnosy z dividend,

výnosy z poplatků a provizí,

náklady na poplatky a provize,

čisté zisky (ztráty) z obchodních cenných papírů,

čisté zisky (ztráty) z investičních cenných papírů,

čisté zisky (ztráty) z obchodování s devizami,

jiné provozní výnosy,

ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček,

všeobecné správní náklady,

a

jiné provozní náklady.

Odstavec 13 se mění na následující znění:

13. ***Jednotlivé výnosy a náklady nelze kompenzovat, s výjimkou položek vztahujících se k zajištění (hedging) a k aktivům a závazkům, které byly kompenzovány v souladu s IAS 32.***

Odstavec 14 se mění na následující znění:

14. Kompenzace v jiných případech než při zajišťování a při kompenzaci aktiv a závazků dle IAS 32 brání uživatelům zhodnotit výkonnost jednotlivých činností banky a návratnost jednotlivých druhů aktiv.

Odstavec 23 se ruší.

Odstavce 24 a 25 se mění na následující znění:

24. ***Banka vykáže reálnou hodnotu svých finančních aktiv a závazků dle požadavků IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace.***

25. IAS 39 rozlišuje čtyři kategorie finančních aktiv: poskytnuté úvěry a jiné pohledávky, investice držené do splatnosti, finanční aktiva v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty, a realizovatelná finanční aktiva. Banka musí vykázat reálné hodnoty minimálně pro tyto čtyři kategorie svých finančních aktiv.

V odstavci 26 se ruší pododstavce (b)(iv) a (v).

V odstavci 28 se ruší poslední věta.

Odstavce 43 a 44 se mění na následující znění:

43. ***Banka musí uvést tyto informace:***

a) ***účetní pravidla popisující základnu pro vyčíslení nákladů z nezinkasovatelných úvěrů a půjček a jejich odpis.***

b) ***podrobné pohyby na účtech opravných položek na ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček během období. Samostatně uvede výši účtovaných ztrát ze snížení hodnoty nezinkasovatelných úvěrů a půjček za období, výši odepsaných úvěrů a půjček a výši inkas z již odepsaných úvěrů a půjček přijatých za toto období;***

c) ***celkovou výši opravných položek na ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček k rozvahovému dni;***

44. ***Jakékoli částky odložené ke krytí ztrát z úvěrů a půjček, které jsou nad rámec ztrát ze snížení hodnoty úvěrů a půjček, zaúčtovaných podle IAS 39, musí být účtovány jako rozdělení nerozdě-***

▼M2

leného zisku. Jakékoliv zdroje pocházející ze snížení takto odložených částek zvyšují nerozdělený zisk a nejsou zahrnovány do zisku nebo ztráty za účetní období.

Odstavec 45 se ruší.

Odstavec 46 se mění na následující znění:

46. Místní okolnosti nebo legislativa mohou vyžadovat nebo umožňovat, aby si banka odložila částky pro ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček nad rámec ztrát, které byly zaúčtovány podle IAS 39. Všechny takovéto odložené částky představují rozdělení nerozděleného zisku, nikoliv náklad snižující zisk nebo zvyšující ztrátu. Obdobně jakékoliv zdroje pocházející ze snížení těchto částek zvyšují nerozdělený zisk a nejsou zahrnovány do zisku nebo ztráty.

Odstavec 47 se mění na následující znění:

47. Uživatelé účetní závěrky banky potřebují znát dopad ztrát ze snížení hodnoty úvěrů a půjček na finanční pozici a výkonnost banky; tyto informace jim umožňují posoudit efektivitu využívání bankovních zdrojů. Proto banka uvádí celkovou částku opravných položek na ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček k rozvahovému dni a změny této opravné položky za účetní období. Změny opravné položky včetně částek původně odepsaných, které byly v účetním období inkasovány, jsou uváděny samostatně.

Odstavec 48 se ruší.

Odstavec 49 se mění na následující znění:

49. Pokud úvěry a půjčky nelze inkasovat, jsou odepsány proti opravné položce na ztráty. V některých případech nejsou odepisovány, dokud nejsou dořešeny všechny právní náležitosti a výše ztráty ze snížení hodnoty není určena s konečnou platností. V jiných případech jsou odepisovány dříve, například když dlužník nesplácí splatné úroky nebo jistinu po určité období. Vzhledem k tomu, že se okamžik odpisu nezinkasovatelných úvěrů a půjček liší, může se za obdobných okolností významně lišit i hrubá výše úvěrů a půjček a výše opravných položek ke ztrátám. Proto banka uvádí pravidla pro odpis nezinkasovatelných úvěrů a půjček.

V odstavci 58 se pododstavec (c) se mění na následující znění:

(c) výši nákladů zaúčtovaných v účetním období na ztráty ze snížení hodnoty úvěrů a půjček a výši opravné položky k rozvahovému dni;

a

…

Změny v IAS 32

B6. IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace* se mění následovně.

Odstavec 96 se mění na následující znění (nový text je podtržen).

96. ***Podnik je povinen aplikovat tento standard na roční období začínající 1. lednem 2005. Dřívější aplikace je povolena. Podnik nesmí aplikovat tento standard na roční období začínající před 1. lednem 2005, pokud zároveň neaplikuje také IAS 39 (revidovaný v roce 2003), včetně změn vydaných v březnu 2004. Pokud bude podnik aplikovat tento standard na období předcházející prvnímu lednu 2005, tuto skutečnost zveřejní.***

Změny v IAS 36

B6. IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* se mění následovně:

Standard

Odstavec 1 se mění na následující znění:

1. ***Tento standard se musí použít v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:***

   …

   e) ***finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování;***

   …

▼M2

Změny v IAS 37

B7. IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se mění následovně.

Odstavce 1 a 2 se mění na následující znění:

1. ***Tento standard musí použít všechny účetní jednotky pro zúčtování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:***

   a) ***vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou smluv nevýhodných;***

   b) ***vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci;***

   a

   c) ***upravuje jiný standard.***

2. Tento standard se nevztahuje na finanční nástroje (včetně záruk), které spadají do působnosti IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a odepisování.* Pro finanční záruky vyjmuté z působnosti IAS 39 se tento standard použije tak, jak je uvedeno v odstavci 2(f) IAS 39.

Změny v SIC 27

B8. [Změna prostého standardu není možná]

▼M9

NOVELA MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO STANDARDU 39

Finanční nástroje – účtování a oceňování

MOŽNOST OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

Tento dokument obsahuje novelu IAS 39 *Finanční nástroje – účtování a oceňování* (IAS 39). Novelizovaná ustanovení se vztahují k návrhům, které byly obsaženy ve zveřejněném návrhu novely IAS 39 – *Možnost ocenění reálnou hodnotou* z dubna 2004.

Účetní jednotky aplikují novelizovaná ustanovení obsažená v tomto dokumentu od 1. ledna 2006 nebo později.

V odstavci 9, část b) je definice finančního aktiva nebo finančního závazku v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nahrazena takto.

DEFINICE

9. ***…***

Definice čtyř kategorií finančních nástrojů

Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je finančním aktivem nebo finančním závazkem, který splňuje některou z těchto podmínek.

a) …

b) Při výchozím zachycení je účetní jednotkou klasifikován jako oceňovaný v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může použít tuto klasifikaci pouze pokud je povolena odstavcem 11A nebo pokud tato klasifikace poskytne relevantnější informace, protože buď to:

i) eliminuje nebo podstatně omezuje nesoulad v oceňování nebo účtování (někdy popisovaný jako ‚účetní nesoulad‘), který by jinak vznikl z ocenění aktiv nebo závazků nebo ze zachycení z nich plynoucích zisků nebo ztrát na odlišném základě, nebo

ii) skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálných hodnot, v souladu s dokumentovanou strategií řízení rizik nebo investování, a informace o této skupině je na tomto základě vykazována vrcholovému vedení účetní jednotky (jak je definováno v IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (novelizováno v roce 2003)), např. představenstvu nebo nejvyššímu výkonnému představiteli.

▼M9

►M12 *… Odstavce 9 až 11 a odstavec B4 standardu IFRS 7 vyžadují, aby účetní jednotka zveřejnila informace o finančních aktivech a finančních závazcích, které vykázala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty* ◄*, včetně způsobu naplnění těchto podmínek. Pro nástroje, které splnily podmínky podle výše uvedeného bodu ii), tyto informace musí zahrnovat věcný popis souladu klasifikace oceňované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty s dokumentovanou strategií účetní jednotky pro řízení rizik nebo pro investování.*

Investice do kapitálových nástrojů, které nemají kotovanou tržní cenu na aktivním trhu, a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit (viz odstavec 46 c) a Dodatek A odstavce AG80 a AG81), nelze klasifikovat jako oceňované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Je nutno poznamenat, že odstavce 48, 48A, 49 a Dodatek A odstavce AG69–AG82, které stanoví požadavky na spolehlivost způsobu určení reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančních závazku, se uplatní stejně na všechny položky, které jsou oceněny reálnou hodnotou, ať už na základě rozhodnutí účetní jednotky či na jiném základě, nebo jejichž reálná hodnota je pouze zveřejňována.

Doplňuje se odstavec 11A následujícího znění.

VLOŽENÉ DERIVÁTY

11A. Bez ohledu na odstavec 11, pokud smlouva obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, účetní jednotka může klasifikovat celou hybridní (kombinovanou) smlouvu jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud:

a) vložený derivát (vložené deriváty) podstatně modifikuje peněžní toky, které by jinak vyplývaly ze smlouvy, nebo

b) při prvotním posuzování obdobného hybridního (kombinovaného) nástroje není bez analýzy nebo na základě jednoduché analýzy zřejmé, že oddělení vloženého derivátu (vložených derivátů) je zakázáno, jako například opce na předčasnou úhradu vložená v úvěru, která umožňuje držiteli předčasně splatit úvěr přibližně za jeho účetní hodnotu.

Odstavce 12 a 13 se mění takto:

12. Pokud je účetní jednotka na základě tohoto standardu povinna oddělit derivát od hostitelské smlouvy, avšak není schopna ocenit derivát samostatně při pořízení nebo k následnému rozvahovému dni, musí celou hybridní (kombinovanou) smlouvu klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

13. Pokud účetní jednotka není schopna spolehlivě určit reálnou hodnotu vloženého derivátu na základě jeho podmínek a splatnosti (například protože vložený derivát je odvozen z nekotovaného kapitálového nástroje), je reálnou hodnotou vloženého derivátu rozdíl mezi reálnou hodnotou hybridního (kombinovaného) nástroje a reálnou hodnotou hostitelské smlouvy, pokud je lze podle tohoto standardu určit. Pokud účetní jednotka není schopna určit reálnou hodnotu s použitím této metody, platí odstavec 12 a hybridní (kombinovaný) nástroj je klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

Vkládá se odstavec 48A tohoto znění.

KRITÉRIA PRO OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU

48A. Nejprůkaznější informací o reálné hodnotě je kotovaná cena na aktivním trhu. Pokud trh s finančním nástrojem není aktivní, účetní jednotka stanoví reálnou hodnotou s využitím oceňovacích technik. Smyslem využití oceňovacích technik je určit, jaká by byla cena při směně k datu ocenění za obvyklých podmínek motivované běžnými obchodními úvahami. Oceňovací techniky zahrnují využití nedávných tržních transakcí za obvyklých podmínek mezi znalými, k obchodu ochotnými stranami, pokud jsou k dispozici, odkaz na současnou reálnou hodnotu jiného nástroje, který je v podstatě shodný, analýza diskontovaných peněžních toků a modely pro oceňování opcí. Existuje-li oceňovací technika běžně používaná účastníky trhu ke stanovení ceny nástroje a tato technika prokazatelně poskytuje spolehlivé odhady cen dosahovaných ve skutečných tržních transakcích, použije účetní jednotka tuto techniku. Zvolená tech-

▼M9

nika ocenění využívá tržní vstupy v co nejvyšší míře a spoléhá se co nejméně na vstupy specifické pro účetní jednotku. Bere v úvahu všechny faktory, které by účastníci trhu zvážili při stanovování ceny a je v souladu s přijímanými ekonomickými metodikami pro ocenění finančních nástrojů. Účetní jednotka provádí pravidelně kalibraci oceňovacích technik a testuje jejich validitu s využitím cen z jakýchkoliv pozorovatelných současných tržních transakcí se shodným nástrojem (tj. bez modifikace nebo restrukturace) nebo na základě jakýchkoliv dostupných pozorovatelných tržních dat.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Mění se odstavec 105 a doplňují se odstavce 105A–105D tohoto znění.

…

105. Při prvotní aplikaci tohoto standardu může účetní jednotka klasifikovat již dříve zachycené finanční aktivum jako realizovatelné. Pro jakékoliv takovéto finanční aktivum účetní jednotka zachytí všechny kumulativní změny reálné hodnoty do samostatné části vlastního kapitálu, dokud nedojde k odúčtování nebo snížení hodnoty, kdy účetní jednotka převede tyto kumulativní zisky nebo ztráty do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka rovněž:

a) reklasifikuje toto finanční aktivum na základě nové klasifikace ve srovnávací účetní závěrce, a

b) zveřejní reálnou hodnotu těchto finančních aktiv k datu klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

105A. Účetní jednotka použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelizovaná ustanovení z roku 2005 v odstavcích 9, 12 a 13 za účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později. Dřívější použití se doporučuje.

105B. Účetní jednotka, která poprvé aplikuje odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a změny odstavců 9, 12 a 13 z roku 2005 za účetní období počínající před 1. lednem 2006:

a) může při prvním použití těchto nových nebo novelizovaných odstavců klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty jakékoliv dříve zachycené finanční aktivum nebo finanční závazek, který k tomuto okamžiku splňuje požadavky na tuto klasifikaci. Pokud toto účetní období počíná před 1. zářím 2005, tuto klasifikaci není nutno provést před 1. zářím 2005 a tato klasifikace může zahrnout i finanční aktiva a finanční závazky uznané mezi počátkem účetního období a 1. zářím 2005. Bez ohledu na odstavec 91, kterékoliv finanční aktivum a finanční závazek klasifikovaný v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v souladu s tímto pododstavcem, který byl dříve klasifikován jako zajištěná položka v rámci zajištění reálné hodnoty, musí být vyňat z tohoto rámce v okamžiku, kdy je klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

b) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku klasifikovaného v souladu s pododstavcem a) k datu této klasifikace, jeho původní klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

c) reklasifikuje každé finanční aktivum nebo finanční závazek, který byl dříve klasifikován v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud nesplňuje podmínky pro tuto klasifikaci v souladu s novými a novelizovanými odstavci. Pokud bude finanční aktivum nebo finanční závazek po reklasifikaci oceněn zůstatkovou hodnotou, datum reklasifikace bude považováno za datum jeho prvotního zachycení.

d) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku reklasifikovaného v souladu s pododstavcem c) k datu reklasifikace a jeho novou klasifikaci.

105C. Účetní jednotka, která poprvé použije odstavce 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a novelizovaná ustanovení odstavců 9, 12 a 13 z roku 2005 v účetním období počínajícím 1. ledna 2006 nebo později:

a) reklasifikuje každé finanční aktivum nebo finanční závazek původně klasifikované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, avšak pouze v případě, že nesplňuje podmínky pro tuto klasi-

▼M9

fikaci v souladu s novými a novelizovanými odstavci. Bude-li finanční aktivum nebo finanční závazek po reklasifikaci oceněn zůstatkovou hodnotou, datum reklasifikace bude považováno za datum prvotního zachycení;

b) nesmí klasifikovat žádné dříve uznané finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty;

c) zveřejní reálnou hodnotu každého finančního aktiva nebo finančního závazku, reklasifikovaného v souladu s pododstavcem (a) k datu reklasifikace a jeho novou klasifikaci;

105D. Účetní jednotka upraví svou srovnávací účetní závěrku podle nové klasifikace dle odstavců 105B nebo 105C pokud by, v případě finančních aktiv, finančních závazků nebo skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo obou klasifikovaných v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, tyto položky nebo skupiny splnily kritéria uvedená v odstavcích 9 b) i), 9 b) ii) nebo 11A k počátku srovnávacího období, nebo byly-li pořízeny později, splnily by kritéria uvedená v odstavcích 9 b) i), 9 b) ii) nebo 11A k datu jejich prvotního zachycení.

V Dodatku A se doplňují odstavce AG4B-AG4K tohoto znění.

▼M9

Dodatek A

Implementační příručka

DEFINICE **(odstavce 8 a 9)**

Klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty

AG4B. Odstavec 9 tohoto standardu povoluje účetní jednotce klasifikovat finanční aktivum, finanční závazek nebo skupinu finančních nástrojů (finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinace) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud to poskytne relevantnější informace.

AG4C. Rozhodnutí účetní jednotky klasifikovat finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je obdobné jako volba účetního pravidla (přestože na rozdíl od volby účetního pravidla není požadováno jeho konzistentní použití na všechny obdobné transakce). Pokud má účetní jednotka tuto volbu, odstavec 14 b) IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* požaduje, aby zvolené pravidlo vedlo k tomu, že účetní závěrka poskytne spolehlivé a relevantnější informace o dopadu transakcí, jiných událostí nebo podmínek na finanční pozici, výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. V případě klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, odstavec 9 uvádí dva případy, kdy požadavek na relevantnější informace bude naplněn. Proto, při volbě této klasifikace v souladu s odstavcem 9, účetní jednotka musí prokázat, že volba spadá do jednoho (nebo obou) z těchto případů.

Odstavec 9 b) i): Klasifikace eliminuje nebo podstatně omezuje nesoulad v oceňování nebo účtování, který by jinak vznikl

AG4D. Podle IAS 39 ocenění finančního aktiva nebo finančního závazku a klasifikace zachycených změn v jejich hodnotě jsou dány klasifikací položky a skutečností, zda je položka součástí deklarovaného zajišťovacího vztahu. Tyto požadavky mohou způsobit nesoulad v oceňování nebo účtování (někdy popisovaný jako „účetní nesoulad"), pokud by například, při absenci možnosti klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, finanční aktivum bylo klasifikované jako realizovatelné (s většinou změn reálné hodnoty zachycenými přímo ve vlastním kapitálu) a závazek, který účetní jednotka považuje za související, by byl oceněn zůstatkovou hodnotou (s nezachycenými změnami reálné hodnoty). Za těchto okolností může účetní jednotka dojít k závěru, že její účetní závěrka by poskytla relevantnější informace, pokud by aktivum i závazek byly klasifikovány v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

AG4E. Následující příklady dokládají, jak lze tuto podmínku naplnit. Účetní jednotka může aplikovat tuto podmínku za účelem klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty ve všech případech, kdy jedná v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 9 b) i).

a) Účetní jednotka má závazky, jejichž peněžní toky jsou smluvně závislé na výkonnosti aktiv, které by byly jinak klasifikovány jako realizovatelné. Například, pojišťovna může mít závazky obsahující prvky dobrovolné spoluúčasti, z kterých plyne prospěch na základě realizované a/nebo nerealizované návratnosti investic do určité skupiny aktiv pojišťovny. Pokud ocenění těchto závazků odpovídá současným tržním cenám, klasifikace těchto aktiv v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty znamená, že změny reálné hodnoty finančních aktiv jsou zachyceny ve výsledovce ve stejném období jako související změny reálné hodnoty závazků.

b) Účetní jednotka má závazek z pojistných smluv, jejichž ocenění zohledňuje aktuální informace (jak připouští odstavec 24 IFRS 4 *Pojistné smlouvy*), a finanční aktiva, která považuje za související a která by byla za jiných okolností klasifikována jako realizovatelná nebo oceněná zůstatkovou hodnotou.

c) Účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinaci, jež se podílejí na rizicích, jako např. úrokové riziko, na jejichž základě vznikají změny reálné hodnoty, které se vzájemně kompenzují. Nicméně pouze některé nástroje jsou oceněny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty (např. deriváty nebo položky držené k obchodování). Může rovněž nastat situace, že požadavky na zajišťovací účetnictví nebudou zcela naplněny, např. proto, že požadavky na účinnost podle odstavce 88 nebudou splněny.

▼M9

d) Účetní jednotka má finanční aktiva, finanční závazky nebo jejich kombinaci, jež se podílejí na rizicích, jako je např. úrokové riziko, na jejichž základě vznikají změny reálné hodnoty, které se kompenzují a účetní jednotka nesplňuje požadavky zajišťovacího účetnictví, protože žádný z těchto nástrojů není derivát. Navíc, při neexistenci zajišťovacího účetnictví vzniká významný nesoulad při zachycení zisků a ztrát. Například:

i) účetní jednotka financovala portfolio aktiv s pevnou úrokovou sazbou, které by jinak bylo klasifikováno jako realizovatelné, pevně úročenými dluhopisy, jejichž změny reálné hodnoty se vzájemně kompenzují. Vykázání aktiv i dluhopisů v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty řeší nesoulad, který by jinak vznikl při ocenění aktiv reálnou hodnotou se změnami vykázanými ve vlastním kapitálu a dluhopisů v zůstatkové hodnotě.

ii) účetní jednotka financovala určitou skupinu úvěrů emisí obchodovaných dluhopisů, jejichž změny reálné hodnoty se přibližně vzájemně kompenzují. Pokud navíc účetní jednotka pravidelně kupuje a prodává tyto dluhopisy, avšak zřídka, pokud vůbec, kupuje a prodává tyto úvěry, vykázání úvěrů i dluhopisů v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty eliminuje nesoulad v časovém zachycení zisků a ztrát, který by jinak vznikl z jejich ocenění zůstatkovou hodnotou a ze zachycení zisků nebo ztrát při každé zpětné koupi dluhopisu.

AG4F. V případech, které jsou popsány v předchozím odstavci, může klasifikace finančních aktiv a finančních závazků, které se běžně oceňují jiným způsobem, v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty eliminovat nebo podstatně snížit nesoulad v ocenění nebo účtování a poskytnout relevantnější informace. Z praktických důvodů nemusí účetní jednotka pořídit všechna aktiva a závazky vyvolávající nesoulad v ocenění nebo účtování přesně ve stejném okamžiku. Přiměřené zpoždění je přípustné, za podmínky že každá transakce bude klasifikována v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty při svém prvotním zachycení a k tomuto okamžiku bude očekáváno uzavření jakýchkoliv chybějících transakcí.

AG4G. Není přijatelné klasifikovat pouze některá finanční aktiva a finanční závazky, které vyvolávají nesoulad, v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud by tento přístup nevedl k eliminaci nebo podstatnému snížení nesouladu, neboť by tím neposkytl relevantnější informace. Nicméně je přijatelné klasifikovat pouze některé z podobných finančních aktiv nebo podobných finančních závazků, pokud tento postup povede k podstatnému snížení nesouladu (a možná většímu snížení než jiné přípustné klasifikace). Například předpokládejme, že účetní jednotka má řadu podobných finančních závazků v celkové výši CU100 (*) a řadu podobných finančních aktiv v celkové výši CU50, která jsou však oceňována rozdílným způsobem. Účetní jednotka může podstatně snížit nesoulad ocenění, pokud bude při prvotním zachycení klasifikovat všechna tato aktiva, ale pouze některé tyto závazky (například, jednotlivé závazky v celkové výši CU45) v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Avšak vzhledem k tomu, že klasifikaci v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty je možno použít pouze na celý finanční nástroj, účetní jednotka v tomto případě musí klasifikovat jeden nebo více závazků vcelku. Nemůže takto klasifikovat ani složku závazku (například změny hodnoty způsobené pouze jedním rizikem, jako jsou změny základní úrokové sazby) ani proporcionální část (tj. procento) závazku.

Odstavec 9 b) ii): Skupina finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace je řízena a její výkonnost je hodnocena na základě reálných hodnot, v souladu s dokumentovanou strategií řízení rizik nebo investování

AG4H. Účetní jednotka může řídit a hodnotit výkonnost skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace takovým způsobem, že ocenění této skupiny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty poskytuje relevantnější informace. Pozornost je v tomto případě soustředěna na způsob, jímž účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost, nikoliv na podstatu použitých finančních nástrojů.

AG4I. Následující příklady dokládají, jak lze tuto podmínku naplnit. Účetní jednotka může použít tuto podmínku za účelem klasifikace finančních aktiv nebo finančních závazků v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty ve všech případech, kdy jedná v souladu se zásadami uvedenými v odstavci 9 b) ii).

a) Účetní jednotka je organizací rizikového kapitálu, investičním fondem, podílovým fondem nebo obdobnou účetní jednotkou, jejímž předmětem podnikání jsou investice do finančních aktiv s

(*) V tomto standardu jsou měnové částky denominovány v „měnových jednotkách” (CU).

▼M9

cílem vytvářet zisky z jejich celkového výnosu ve formě úroků nebo dividend a změn reálné hodnoty. IAS 28 *Investice do přidružených podniků* a IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* umožňují vyloučení takových investic ze své působnosti, pokud jsou oceněny v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka může použít stejné účetní pravidlo na jiné investice řízené na základě celkových výnosů, pokud je její vliv na tyto investice nedostatečný k jejich zahrnutí do působnosti standardů IAS 28 nebo IAS 31.

b) Účetní jednotka má finanční aktiva a finanční závazky, které vytvářejí jedno nebo více společných rizik, která jsou řízena a hodnocena na základě reálné hodnoty v souladu s dokumentovanými zásadami řízení aktiv a závazků. Příkladem může být účetní jednotka, která vydala „strukturované produkty" obsahující řadu vložených derivátů a řídí z nich plynoucí rizika na základě reálné hodnoty s využitím kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů. Obdobným příkladem může být účetní jednotka, která poskytuje úvěry s pevnou sazbou a řídí z nich vyplývající základní úrokové riziko s využitím kombinace derivátových a nederivátových finančních nástrojů.

c) Účetní jednotka je pojišťovnou, která drží portfolio finančních aktiv, řídí toto portfolio s cílem maximalizovat celkový výnos (tj. úrok nebo dividendu a změnu reálné hodnoty) a hodnotí svou výkonnost na tomto základě. Toto portfolio může být drženo ke krytí specifických závazků, vlastního kapitálu nebo jejich kombinace. Pokud je takovéto portfolio drženo ke krytí specifických závazků, podmínku uvedenou v odstavci 9 b) ii) je možno pro tato aktiva splnit bez ohledu na to, zda pojišťovna řídí a hodnotí též tyto závazky na základě reálné hodnoty. Podmínku v odstavci 9 b) ii) je možno splnit, pokud je cílem pojišťovny maximalizovat celkový výnos z těchto aktiv po delší dobu i v případě, že částky vyplácené držitelům podílnických smluv závisí na jiných faktorech, jakými mohou být zisky realizované za kratší období (např. jeden rok) nebo výplaty závislé na rozhodnutí pojišťovny.

AG4J. Jak je uvedeno výše, tato podmínka závisí na způsobu, jakým účetní jednotka řídí a hodnotí výkonnost skupiny předmětných finančních nástrojů. Z toho vyplývá (s výhradou požadavku na klasifikaci při prvotním zachycení), že účetní jednotka, která klasifikuje finanční nástroje v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty na základě této podmínky, musí takto klasifikovat všechny přípustné finanční nástroje, které řídí a hodnotí společně.

AG4K. Dokumentace strategie účetní jednotky nemusí být rozsáhlá, ale musí být dostatečná k prokázání souladu s odstavcem 9 b) ii). Tato dokumentace není nutná pro jednotlivou položku, ale lze ji připravit pro celé portfolio. Například, pokud systém řízení výkonnosti určitého oddělení – schválený vrcholovým vedením účetní jednotky – jasně prokazuje, že její výkonnost je hodnocena na základě celkových výnosů, není k prokázání souladu s odstavcem 9 b) ii) požadována žádná další dokumentace.

Za odstavec AG33 se doplňuje nadpis a odstavce AG33A a AG33B tohoto znění.

Nástroje obsahující vložené deriváty

AG33A.

Pokud se účetní jednotka stane účastníkem hybridního (kombinovaného) nástroje, který obsahuje jeden nebo více vložených derivátů, odstavec 11 požaduje, aby účetní jednotka identifikovala všechny tyto vložené deriváty, posoudila, zda je požadováno jejich oddělení od hostitelské smlouvy a pro ty, kde je oddělení požadováno, oceňovala derivát při prvotním zachycení i následně reálnou hodnotou. Tyto požadavky mohou být komplexnější nebo mohou vyústit v méně spolehlivé údaje, než při ocenění celého nástroje v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Proto tento standard povoluje klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty celý nástroj.

AG33B.

Takovou klasifikaci je možno použít bez ohledu na to, zda odstavec 11 požaduje určitý vložený derivát oddělit od hostitelského nástroje nebo takovéto oddělení zakazuje. Odstavec 11A však neopravňuje klasifikovat hybridní (kombinovaný) nástroj v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v případech uvedených v odstavci 11A a) a b), neboť by to nevedlo ke snížení komplexnosti nebo ke zvýšení spolehlivosti.

▼M9

▼M5

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 40

Investice do nemovitostí

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-4
Definice	5-15
Rozpoznání	16-19
Počáteční ocenění	20-29
Následné oceňování	30-56
Účetní pravidla	30-32
Model oceňování reálnou hodnotou	33-55
Nemožnost spolehlivého určení reálné hodnoty	53-55
Model oceňování pořizovacími náklady	56
Převody	57-65
Vyřazení	66-73
Zveřejňování	74-79
Modely oceňování reálnou hodnotou a pořizovacími náklady	74-79
Model oceňování reálnou hodnotou	76-78
Model oceňování pořizovacími náklady	79
Přechodná ustanovení	80-84
Model oceňování reálnou hodnotou	80-82
Model oceňování pořizovacími náklady	83-84
Datum účinnosti	85
Odstoupení od standardu IAS 40 (2000)	86

Tento novelizovaný standard nahrazuje IAS 40 (2000) *Investice do nemovitostí* a použije se v ročních účetních obdobích počínaje k 1. lednu 2005 nebo později. Dřívější použití standardu je možné.

ÚČEL

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. Kromě ostatních záležitostí se tento standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě účastí u investic do nemovitostí držených na základě smlouvy o finančním leasingu 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 včetně:

   (a) klasifikace leasingů na finanční leasing a operativní leasing;

   (b) vykázání leasingových příjmů z investic do nemovitostí (viz rovněž IAS 18 *Výnosy*);

   (c) oceňování majetkových účastí v účetních výkazech nájemce držených na základě smlouvy o operativním leasingu;

   (d) oceňování použitého pronajímatelových účetních výkazech pro čisté investice ve finančním leasingu;

   (e) proúčtováním operací prodeje a zpětného leasingu;

   a

   (f) zveřejňováním informací o finančním a operativním leasingu.

4. Předmětem tohoto standardu nejsou:

▼M5

(a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz. IAS 41-*Zemědělství)*;

a

(b) těžební práva a nerostné zdroje jako je např. ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

5. ***V tomto standardu se používají následující pojmy s přesně stanoveným významem:***

Účetní hodnotaje částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze.

Pořizovací nákladje uhrazená částka v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech nebo reálná hodnota jiného protiplnění předaného za účelem nabytí aktiva v době jeho akvizice nebo vytvoření.

Reálná hodnotaje částka, za niž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.

Investice do nemovitostije nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy - nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, a to spíše než pro:

(a) ***používání při výrobě nebo dodávkách 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 zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

6. ***Majetková účast držená nájemcem na základě operativního pronájmu může být klasifikována a vykazována jako investice do nemovitosti tehdy (a jen tehdy), pokud nemovitost vyhoví 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 majetkovou účast, 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.***

7. Investice do nemovitosti je držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo 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. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se používá IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*.

8. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:

(a) pozemek držený za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení místo 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 za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, na pozemek se pohlíží jako na držbu 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.

9. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicí do nemovitostí a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:

(a) nemovitost držená za účelem prodeje 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.

▼M5

(b) nemovitost stavěná nebo rekonstruovaná z pověření třetí strany (viz IAS 11 - *Stavební smlouvy*).

(c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IAS 16) včetně (mimo jiné) nemovitostí držených jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, která čeká na vyřazení.

(d) nemovitost, která je stavěna nebo rekonstruována pro budoucí užití jako investice do nemovitosti. U takové nemovitosti se používá IAS 16 do dokončení výstavby nebo rekonstrukce a v tom okamžiku se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard. Na druhou stranu se tento standard používá na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího používání jako investice do nemovitosti (viz odstavec 58).

(e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu.

10. Určité 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 (řízení) 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 (provoz), avšak zůstává vystaven 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 odstavec 75(c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.

15. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou společností ve skupině. Taková nemovitost nesplňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu skupiny je vlastníkem užívanou nemovitostí. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 5, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitosti.

ROZPOZNÁNÍ

16. ***Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:***

(a) ***je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti;***

a

(b) ***náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti jsou spolehlivě ocenitelné.***

▼M5

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 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 mohly být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být náhradami původních stěn. Účetní jednotka vykazuje na základě zásady pro rozpoznání náklady na vyměněnou část stávající investice do nemovitosti v účetní hodnotě 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. 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 náklady operace.

22. Náklady na investici pořízenou vlastní činností jsou její pořizovací náklady k datu, ke kterému byla stavba nebo rekonstrukce nemovitosti dokončena. Do tohoto data se účetní jednotka řídí standardem IAS 16. K tomuto datu, kdy se nemovitost stává investicí do nemovitosti, začíná platit tento standard (viz odstavce 57(e) a 65).

23. Náklady na investici do nemovitosti se nezvyšují:

(a) zřizovacími (počátečními) náklady (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do takových podmínek, které umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ),

(b) provozní ztrátou vzniklou dříve než investice do nemovitosti dosáhne plánované úrovně obsazení, případně

(c) abnormálním množstvím odpadového materiálu, náklady na práci nebo na 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 na nemovitosti, držené na základě leasingu a klasifikované jako investice do nemovitosti, by měl být pro finanční leasing stanovený odstavcem 20 standardu IAS 17, tzn. aktivum by mělo být vykázáno 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 by ekvivalentní částka měla být vykázána jako závazek.***

26. Jakákoli zálohová platba za leasing se za tímto účelem považuje za součást minimálních leasingových plateb, a je proto zahrnuta do nákladů za aktivum a vyloučena ze závazků. Je-li majetková účast držená na základě leasingu klasifikována jako investice do nemovitosti, pak položkou vykazovanou v reálné hodnotě je tato účast a ne samotná nemovitost. Postup určení reálné hodnoty majetkové účasti je pro model oceňování reálnou hodnotou stanoven v odstavcích 33-52. Tento postup se zároveň použije pro určení reálné hodnoty, pokud je tato hodnota používána jako 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 za takovou investici do nemovitosti je oceněn v reálné hodnotě, až do okamžiku, kdy (a) směna postrádá obchodní podstatu, nebo (b) reálná hodnota získaného aktiva ani vydaného aktiva není spolehlivě měřitelná. Získané aktivum je tímto způsobem oceněno i

▼M5

v případě, kdy účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat předané aktivum. Pokud získané aktivum není oceněno v reálné hodnotě, je jeho náklad oceněn v účetní hodnotě 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 mezi body (a) a (b) je poměrně výrazný vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv.

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.

29. Reálnou hodnotu aktiva, pro nějž neexistují porovnatelné tržní transakce, je možné spolehlivě stanovit: (a) jestliže u takového aktiva nedochází k výraznému kolísání spolehlivých odhadů reálné hodnoty nebo (b) jestliže pravděpodobnosti různých odhadů je možné spolehlivě posoudit a použít pro stanovení reálné hodnoty. Je-li účetní jednotka schopná spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného aktiva nebo vydaného aktiva, pak reálná hodnota aktiva vydaného se použije k proúčtování nákladu, není-li reálná hodnota získaného aktiva průkaznější.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní pravidla

30. ***S výjimkou popsanou v odstavci 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 tato pravidla na všechny své investice do nemovitostí.***

31. IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* stanoví, že dobrovolná změna v účetních pravidlech může být učiněna, pouze pokud se změnou dojde ke správnějšímu vykazování operací, jiných událostí nebo podmínek v účetní závěrce účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z metody reálné hodnoty na model oceňování pořizovacími náklady vedla ke správnějšímu vykazování.

32. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu investice do nemovitosti, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro zveřejnění (pokud používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovití v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

33. ***Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, musí po počátečním vykázání oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na případy popsané v odstavci 53.***

34. ***Je-li majetková účast držená nájemcem na základě operativního leasingu klasifikována jako investice do nemovitosti podle odstavce 6, není odstavec 30 použitelný; použije se tedy 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.***

36. Reálná hodnota investice do nemovitosti je cenou, za niž nemovitost může být směněna mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek (viz odstavec 5). Reálná hodnota jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem zvláštních podmínek nebo okolností, jakými jsou například atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.

▼M5

37. Účetní jednotka stanovuje reálnou hodnotu bez odpočítávání jakýchkoliv nákladů transakcí, které mohou vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu vyřazení.

38. ***Reálná hodnota investice do nemovitosti by měla odrážet tržní podmínky k rozvahovému dni.***

39. Reálná hodnota je veličinou vztaženou k určenému datu. Protože se tržní podmínky mohou měnit, může být částka vykazovaná jako reálná hodnota nesprávná nebo nepřiměřená, je-li odhadována k jinému datu. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy, bez zohlednění jakékoliv změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi informovanými a znalými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.

40. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží mimo jiné i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů ve světle stávajících podmínek. Na podobném základě také odráží peněžní úbytky (včetně plateb nájemného a dalších úbytků), které by mohly být očekávány v souvislosti s nemovitostí. Některé z těchto úbytků se odráží v závazcích, zatímco jiné se vztahují k úbytkům, které nejsou vykázány v účetní závěrce k jejímu datu, ale až později (např. periodicky se opakující platby jako podmíněné nájemné).

41. Odstavec 25 stanovuje základnu pro prvotní uznání nákladů účasti v 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.

42. Definice reálné hodnoty odkazuje na „ochotné a znalé strany". V této souvislosti znamená pojem „znalý", že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využití a tržních podmínkách k rozvahovému dni. Ochotný kupující je ke koupi motivován, nikoliv však nucen. Tento kupující není ani nedočkavý ani rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Předpokládaný kupující nezaplatí vyšší cenu než by trhu znalí, ochotní kupující a prodávající požadovali.

43. Ochotný prodávající není ani nedočkavým ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným k prodeji za jakoukoliv cenu ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není s ohledem na současné tržní podmínky reálně dosažitelná. Ochotný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti za nejlepší dosažitelnou cenu za daných tržních podmínek. Skutečné poměry současného vlastníka investice do nemovitosti nejsou součástí těchto úvah, protože ochotný prodávající je hypotetickým vlastníkem (např. ochotný prodávající by nevzal v úvahu konkrétní daňové poměry skutečného vlastníka investice do nemovitosti).

44. Definice reálné hodnoty se odvolává na "obvyklé podmínky". Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či výjimečné vztahy, které by činily cenu operace neobvyklou vzhledem k tržním podmínkám. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednají na sobě nezávisle.

45. Nejprůkaznější reálnou hodnotu poskytují aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Účetní jednotka musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiné smlouvy vztahující se k nemovitosti.

46. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobném popisu v odstavci 45 bere účetní jednotka v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:

(a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo ze stejné lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;

▼M5

(b) předcházející ceny podobných nemovitostí na již neaktivním trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny;

a

(c) odhad diskontovaných peněžních toků založený na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doložený podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako jsou například běžné tržní nájmy z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stejném stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.

47. V některých případech mohou různé zdroje uvedené v předchozím odstavci vést k rozdílným variantám reálné hodnoty investice do nemovitosti. Účetní jednotka musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby dosáhla co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty v rámci rozmezí možných výsledků tohoto odhadu.

48. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitostí na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho odhadu reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není určitelná na spolehlivém a kontinuálním základě (viz odstavec 53).

49. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užití, jak je definována v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady znalých a ochotných kupujících a prodávajících. Použitá hodnota naproti tomu odráží odhady účetní jednotky včetně účinků faktorů, které mohou být pro tuto účetní jednotku příznačné a neplatí pro všechny účetní jednotky všeobecně. Reálná hodnota například neodráží žádný z následujících faktorů do té míry, aby byly všeobecně dosažitelné znalým a ochotným kupujícím a prodávajícím:

(a) dodatečnou hodnotu odvozenou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;

(b) synergický efekt mezi investicí do nemovitosti a ostatními aktivy;

(c) právní výhody nebo omezení, které jsou specifické pouze pro aktuálního vlastníka;

a

(d) daňové úlevy nebo břemena, které jsou specifické pro aktuálního vlastníka.

50. Při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti se účetní jednotka vyvaruje duplicitnímu započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:

(a) zařízení jako jsou výtahy nebo klimatizace jsou často nedělitelnou 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.

(d) reálná hodnota investice do nemovitosti držené na základě leasingu odráží očekávané peněžní toky (včetně podmíněného nájemného, jehož splatnost se očekává). Je-li tedy získané ocenění nemovitosti čistou hodnotou očekávaných plateb, bude nezbytné přidat zpět veškeré uznané leasingové závazky, aby bylo pro účetní účely dosaženo reálné hodnoty investice do nemovitosti.

51. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje budoucí kapitálové výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost a nezohledňuje odpovídající budoucí užitky plynoucí z takových budoucích výdajů.

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 *Ustanovení, Podmíněné Závazky a Podmíněná Aktiva* pro určení, zda uznat závazek a jak jej případně ocenit.

▼M5

Nemožnost spolehlivého určení reálné hodnoty

53. ***Předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na kontinuálním základě, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího užívání) jasně zřejmé, že reálná hodnota není spolehlivě určitelná na kontinuálním základě. K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní spolehlivé výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou možné. V těchto případech bude účetní jednotka oceňovat tuto investici do nemovitosti použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16. Bude se předpokládat, že zbytková hodnota této investice do nemovitosti bude nulová. Účetní jednotka bude aplikovat IAS 16 až do vyřazení investice do nemovitosti.***

54. V popsaných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka povinna z důvodů uvedených v předchozím odstavci oceňovat určitou investici do nemovitosti použitím modelu oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 16, oceňuje účetní jednotka všechny své ostatní investice do nemovitostí reálnou hodnotou. Přestože účetní jednotka může v těchto případech pro jednu investici do nemovitosti použít model oceňování pořizovacími náklady, bude nadále pro každou další zbývající nemovitost používat model oceňování reálnou hodnotou.

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 řešení IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých oprávek a veškerých kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.***

PŘEVODY

57. ***Převody z investic do nemovitostí a na ně mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání, prokázané:***

(a) ***zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investice do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem;***

(b) ***zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;***

(c) ***ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí;***

(d) ***zahájením operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí;***

nebo

(e) ***ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu stavěných či rekonstruovaných nemovitostí (upravených IAS 16) na investice do nemovitostí.***

58. Výše uvedený odstavec 57(b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investic do nemovitostí do zásob tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení investice do nemovitosti bez rekonstrukce, pokračuje ve vykazování dané nemovitosti jako investice do nemovitosti, a to až do okamžiku jejího odúčtování (vyřazení z rozvahy) a nepřistupuje k ní tedy jako k zásobám. Stejně tak pokud účetní jednotka zahájí kroky k tomu, aby stávající investici do nemovitosti nadále v budoucnu užívala jako investici do nemovitosti, nemovitost zůstává investicí do nemovitosti a není reklasifikována jako nemovitost užívaná vlastníkem v průběhu podnikání těchto kroků.

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.

▼M5

60. ***V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro následné vykazování podle IAS 16 nebo IAS 2 použita 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:

(a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno jako zisk nebo ztráta. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění.

(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 jako zisk nebo ztráta. Částka vykázaná jako zisk nebo ztráta nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty.

(ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění. V případě následného vyřazení dané investice do nemovitosti je přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převedeno 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 vykáží veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou jako zisk nebo ztráta.***

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 daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, vykáží se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako zisk nebo ztráta.***

VYŘAZENÍ

66. ***Investice do nemovitosti se musí odúčtovat (vyřadit z rozvahy) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňata z užívání a neočekávají se žádné budoucí ekonomické užitky plynoucí z jejího vyřazení.***

67. K vyřazení investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data vyřazení investice do nemovitosti použije účetní jednotka kritéria IAS 18, určující zaúčtování výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající vodítka z Dodatku k IAS 18. IAS 17 se použije při vyřazení z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu a při prodeji a zpětném leasingu.

68. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadou pro rozpoznání uvedenou v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investice do nemovitosti, přestává vykazovat účetní hodnotu nahrazené části. U investice do nemovitosti zaúčtované s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady nesmí být nahrazenou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud není možné určit účetní hodnotu nahrazené části, může účetní jednotka použít nákladu náhrady jako informace o tom, jaký byl náklad nahrazené 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 nahrazena, ztratila svou hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik má být reálná hodnota nahrazované části snížena. Pokud to není prakticky proveditelné, je alternativou ke snižování reálné hodnoty nahra-

▼M5

zené části zahrnutí nákladu náhrady do účetní hodnoty aktiva a poté přehodnocení reálné hodnoty tak, jak by bylo požadováno u přístaveb, které nejsou náhradami.

69. ***Přínosy nebo újmy vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi hodnotou vedenou v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a vykáží se v hospodářském výsledku (pokud IAS 17 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v čase odstavení nebo vyřazení.***

70. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je očekávaná pohledávka vykázána nejprve na úrovni hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a současným peněžním ekvivalentem kupní ceny je v souladu s IAS 18 vykázán jako úrokový výnos použitím platné úrokové metody.

71. Na závazky zadržené po vyřazení investice do nemovitosti, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.

72. ***Odškodnění od třetích stran za poškozenou nebo ztracenou investici do nemovitostí nebo za investici do nemovitostí, jíž se zřekli, bude vykázáno jako součást hospodářského výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.***

73. Snížení hodnoty nebo ztráty plynoucí investice do nemovitosti, odpovídající nároky nebo kompenzace třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradou za stávající aktiva jsou samostatné ekonomické události a jsou zaúčtovány následujícím způsobem:

(a) snížení hodnoty investice do nemovitosti jsou vykázány v souladu s IAS 36;

(b) odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti jsou vykázány v souladu s odstavci 66-71 tohoto standardu;

(c) odškodnění od třetích stran za poškozenou, ztracenou nebo vydanou investici do nemovitosti bude vykázáno jako zisk nebo ztráta v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou;

a

(d) náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrady jsou určeny v souladu s odstavci 20-29 tohoto standardu.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

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 leasinzích, do kterých je vložil. 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 vstoupil.

75. ***Účetní jednotka zveřejní:***

(a) ***zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady.***

(b) ***pokud používá model oceňování reálnou hodnotou, zda a za jakých okolností jsou majetkové účasti držené na základě operativního leasingu klasifikovány a vykázány jako investice do nemovitosti.***

(c) ***v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), zveřejní používaná kritéria pro odlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti.***

(d) ***metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji z trhu nebo zda bylo více založeno na jiných faktorech (které musí účetní jednotka zveřejnit) z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů.***

(e) ***do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak 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 žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna.***

▼M5

(f) *částky vykázané ve výsledovce pro:*

(i) *nájemné z investice do nemovitostí;*

(ii) *přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které generovaly nájemné v průběhu období;*

(iii) *přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které negenerovaly nájemné v průběhu období.*

(g) *existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení.*

(h) *smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně jejím opravám, údržbě či rozšiřování.*

Model oceňování reálnou hodnotou

76. *Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 33 – 55, navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 75 zveřejní rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který 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) *vyřazení;*

(d) *čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;*

(e) *čisté kurzové rozdíly při přepočtu účetní závěrky do jiné měny a při přepočtu zahraničních činností do měny výkazů dané účetní jednotky;*

(f) *převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí;*

a

(g) *jiné změny.*

77. *Když je ocenění investice do nemovitosti významně upraveno pro účely účetní závěrky, aby se například předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako separátní aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, účetní jednotka by měla zveřejnit rozpis původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní uzávěrce, přičemž by měla zvlášť vykázat celkovou sumu veškerých vykázaných leasingových závazků, které byly zpětně přidány a veškeré další výrazné úpravy.*

78. *Ve výjimečných případech uvedených v odstavci 53, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitosti s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16, by měly být v rozpise vyžadovaném odstavcem 76 zveřejněny hodnoty vztahující se k této investici do nemovitosti odděleně od hodnot vztahujících se k jiným investicím do nemovitosti. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:*

(a) *popis investice do nemovitosti;*

(b) *vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;*

(c) *pokud je to možné, rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží;*

a

(d) *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.*

Model oceňování pořizovacími náklady

79. *Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 75 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 56, ještě další údaje:*

(a) *použitou metodu odepisování;*

(b) *doby použitelnosti nebo odpisové sazby;*

(c) *brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;*

▼M5

(d) ***rozpis 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 aktiva;***

(ii) ***přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;***

(iii) ***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 při přepočtu účetní závěrky do jiné měny a při přepočtu zahraničních činností do měny výkazů dané účetní jednotky;***

(vii) ***převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí;***

a

(viii) ***ostatní pohyby;***

a

(e) ***reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 53, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti, musí zveřejnit:***

(i) ***popis investice do nemovitosti;***

(ii) ***vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena;***

a

(iii) ***pokud je to možné, rozmezí odhadů, ve kterém reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.***

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Model oceňování reálnou hodnotou

80. ***Účetní jednotka, která dříve aplikovala IAS 40 (2000) a poprvé se rozhodne klasifikovat a účtovat některé nebo všechny vhodné majetkové účasti držené na základě operativního leasingu jako investice do nemovitosti, musí vykazovat dopad takového rozhodnutí jako úpravu počátečního stavu nerozdělených zisků v období, ve kterém bylo toto rozhodnutí poprvé učiněno. Navíc:***

(a) ***pokud účetní jednotka již otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu těchto majetkových účastí v dřívějších obdobích (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedenou v odstavci 5 a dle návodu obsaženého v odstavcích 36 až 52), pak se účetní jednotce doporučuje (ale není od ní vyžadováno), aby:***

(i) ***upravila počáteční zůstatek nerozděleného zisku za nejstarší období v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila;***

a

(ii) ***přehodnotila a znovu vykázala porovnatelné údaje za tato období;***

(b) ***pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v bodě (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 porovnatelných 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 ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

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 ve fondu z přecenění investice do nemovitosti.

84. ***Požadavky odstavců 27-29 týkající se prvotního ocenění investice do nemovitosti získané výměnouaktiv se použijí pouze na budoucí operace.***

▼M5

DATUM ÚČINNOSTI

85. ***Účetní jednotka použije tento standard v ročních účetních obdobích začínajících 1. lednem 2005 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v obdobích předcházejících 1. lednu 2005, pak tuto skutečnost zveřejní.***

ODSTOUPENÍ OD STANDARDU IAS 40 (2000)

86. Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investice do nemovitosti* (vydaný v roce 2000).

▼B

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 41

Zemědělství

Tento standard byl schválen Radou IASC v prosinci 2000 a je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

ÚVOD

1. IAS 41 předepisuje účetní řešení, prezentaci účetní závěrky a zveřejňování související se zemědělskou činností, které nejsou zahrnuty do jiných Mezinárodních účetních standardů. Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna živých zvířat nebo rostlin (biologických aktiv) určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.

2. IAS 41 mimo jiné předepisuje účetní řešení při zobrazování biologických aktiv v období růstu, degenerace, produkce a rozmnožování a výchozí ocenění zemědělské produkce v okamžiku sklizně. Pro biologická aktiva je vyžadováno od okamžiku jejich uznání do okamžiku sklizně ocenění reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, jiné přístupy jsou připuštěny pouze tehdy, pokud není reálná hodnota v okamžiku uznání spolehlivě měřitelná. Předmětem IAS 41 ale není zpracování zemědělské produkce po sklizni, například zpracování hroznů na víno a vlny na přízi.

3. Předpokládá se, že reálná hodnota biologických aktiv je spolehlivě měřitelná. Tento předpoklad může být vyvrácen pouze při počátečním uznání biologického aktiva, pro které není trhem určená cena nebo hodnota k dispozici a alternativně určené odhady reálné hodnoty by byly zjevně nespolehlivé. V takových případech IAS 41 požaduje, aby podnik oceňoval biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se stane reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelnou, podnik aktivum ocení reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Zemědělskou produkci podnik ve všech případech ocení v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

4. IAS 41 požaduje, aby změny v reálné hodnotě biologického aktiva snížené o odhadnuté náklady prodeje ovlivnily ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ v období, ve kterém nastaly. Změna fyzických vlastností živého zvířete nebo rostliny v průběhu zemědělské činnosti přímo zvyšuje, nebo snižuje ekonomický užitek podniku. Při použití účetního modelu založeného na transakcích a historických nákladech může podnik lesního hospodářství nevykazovat výnos do doby první sklizně a prodeje, což je přibližně doba 30 let po vysazení. Na druhé straně účetní model, který uznává a oceňuje biologický růst v současných reálných hodnotách, vykazuje změny v reálné hodnotě po celou dobu mezi setbou a sklizní.

5. IAS 41 nezavádí žádné nové principy pro pozemky vztahující se k zemědělské činnosti. Namísto toho se podnik řídí standardem IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 40 – *Investice do nemovitostí* v závislosti na tom, který standard je za daných okolností vhodnější. IAS 16 požaduje, aby byl pozemek oceněn buď v pořizovacích nákladech snížených o kumulované ztráty ze snížení hodnoty, nebo v přeceněné částce. IAS 40 požaduje, aby pozemek, který je investicí do nemovitosti, byl oceňován reálnou hodnotou nebo v pořizovacích nákladech snížených o kumulované ztráty hodnoty. Biologická aktiva, která jsou fyzicky spojena s pozemkem (například stromy v pěstěném lese), jsou oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje odděleně od půdy.

6. IAS 41 požaduje, aby nepodmíněná státní dotace, která souvisí s biologickým aktivem oceňovaným v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, byla uznána jako výnos tehdy a jen tehdy, když je přiznána. Jestliže je státní dotace podmíněná, včetně situace, kdy je u státní dotace požadováno, aby podnik neprovozoval určité specifikované zemědělské činnosti, podnik uzná státní dotaci jako výnos tehdy a jen

▼B

tehdy, jsou-li splněny podmínky, na které je dotace vázána. Jestliže státní dotace souvisí s biologickým aktivem, které je oceňováno pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, použije se IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.*

7. IAS 41 je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

8. IAS 41 nezavádí žádná konkrétní přechodná opatření. Přijetí IAS 41 se vypořádá ve shodě s IAS 8 – ► **M5** *zisk nebo ztrátu* ◄ *za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

9. Dodatek A poskytuje vzorové příklady použití IAS 41. Dodatek B, Zdůvodnění závěrů, shrnuje důvody Výboru pro přijetí souboru požadavků zveřejněných v IAS 41.

OBSAH

	Odstavce
Účel	381
Rozsah působnosti	381
Definice	382
Definice týkající se problematiky zemědělství	382
Obecné definice	382
Uznání a oceňování	383
Zisky a ztráty	385
Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty	385
Státní dotace	385
Vykázání a zveřejnění	386
Vykázání	386
Zveřejnění	386
Obecně	386
Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou	388
Státní dotace	388
Datum účinnosti a přechod	388

Ustanovení, která jsou uvedena tučnou kurzívou, je nutné chápat v návaznosti na podkladové materiály a prováděcí pokyny tohoto standardu, jakož i s ohledem na Předmluvu k Mezinárodním účetním standardům. Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky (viz odstavec 12 Předmluvy).

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit pro zemědělskou činnost její účetní zachycení, prezentaci v účetní závěrce a zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:

   a) biologická aktiva;

   b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně; a

   c) státní dotace podle odstavců 34-35.

2. Tento standard se nepoužije na:

   a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 40 – *Investice do nemovitostí*); a

   b) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS – 38 – *Nehmotná aktiva*).

3. Tento standard se použije na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv podniku, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté se použije IAS 2 – *Zásoby* nebo jiný použitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že se tento standard 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 vykazovat určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.

▼B

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, koberce
Stromy v pěstěném lese	Kmeny	Stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Jatečně upravená těla	Párky, uzená šunka
Keře	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

DEFINICE

Definice spojené se zemědělstvím

5. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.

Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo živá rostlina.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které v biologickém aktivu způsobují kvalitativní a kvantitativní změny.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produkce od biologického aktiva, nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

6. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností: například chov dobytka, lesnictví, pěstování jednoletých nebo víceletých plodin, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstování květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti však existují určité společné rysy:

a) *Schopnost přeměny.* Živá zvířata a rostliny jsou schopná biologické přeměny;

b) *Řízení přeměny.* Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením, nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením nebo světelnými podmínkami). Takovéto řízení odlišuje zemědělskou činnost od jiných činností. Například využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (jako jsou mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou; a

c) *Měření změn.* Změna v kvalitě (jako jsou například genetické vlastnosti, hustota, zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin nebo síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, hmotnost, objem, délka vlákna nebo průměr, množství poupat) způsobená biologickou přeměnou je měřena a sledována jako rutinní řídící funkce.

7. Biologická přeměna vede k následujícím typům 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 a rostlin), nebo iii) rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin); nebo

b) získání zemědělských produktů jako je latex, čajový list, vlna nebo mléko.

Obecné definice

8. V tomto standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Aktivní trh je trhem, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

a) položky obchodované na trhu jsou stejnorodé;

b) ochotní kupující a prodávající se běžně kdykoliv mohou vyhledat; a

▼B

c) ceny jsou veřejně známé.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno v rozvaze.

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

Státní dotace jsou definovány v IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

9. Reálná hodnota aktiva je založena na jeho současném umístění a podmínkách. Z toho například plyne, že reálná hodnota skotu na farmě je cenou skotu na relevantním trhu snížená o přepravní náklady a o ostatní náklady spojené s dodáním skotu na tento trh.

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

10. Podnik vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a jen tehdy, pokud:

a) je ovládání aktiva podnikem výsledkem minulých událostí;

b) je pravděpodobné, že podniku v souvislosti s aktivem poplynou budoucí ekonomické užitky; a

c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

11. V rámci zemědělské činnosti může být ovládání aktiva prokázáno například vlastnickým právem ke skotu a cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho pořízení, narození nebo odstavení. Budoucí užitky se obvykle určují oceněním podstatných fyzických vlastností.

12. Biologické aktivum je oceněno při prvním uznání a ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, kromě případu popsaného v odstavci 30, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena.

13. Zemědělská produkce sklízená z biologických aktiv podniku je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem, pokud se používá IAS 2 – Zásoby nebo jiný vhodný Mezinárodní účetní standard.

14. Náklady prodeje zahrnují provize zprostředkovatelům, obchodníkům, dávky placené regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel. Náklady prodeje nezahrnují přepravu ani ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

15. Určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností – například podle stáří nebo kvality. Podnik vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jako základ pro stanovení ceny využívá trh.

16. Podniky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucím datu. Ceny sjednané v těchto smlouvách nejsou pro určení reálné hodnoty nutně relevantní, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém by mohli obchod uzavřít ochotný kupující a prodávající. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělské produkce se tudíž v důsledku existence smlouvy neupravuje. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Na nevýhodné smlouvy se proto použije IAS 37.

17. Kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí je vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže má podnik přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Například pokud má podnik přístup na dva aktivní trhy, použije cenu vyskytující se na trhu, který hodlá využít.

18. Jestliže aktivní trh neexistuje, použije podnik pro určení reálné hodnoty jednu nebo několik z následujících možností, pokud jsou dosažitelné:

a) poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly od data transakce k rozvahovému dni významné změny;

b) tržní ceny podobných aktiv, a to s úpravou odrážející rozdíly; a

c) sektorové referenční hodnoty (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeného množstvím přepravek, košů) nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu vyjádřenou na kilogram masa.

▼B

19. Informační zdroje vyjmenované v odstavci 18 mohou vést v některých případech k rozdílným závěrům, pokud jde o reálnou hodnotu biologického aktiva nebo zemědělské produkce. Podnik uváží příčiny těchto rozdílů, aby dosáhl co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty uvnitř relativně úzkého pásma racionálních odhadů.

20. V některých podmínkách nemusí být pro biologické aktivum k dispozici trhem určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám. V těchto případech podnik využije k určení reálné hodnoty současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou mírou před zdaněním.

21. Účelem propočtu současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků je určení reálné hodnoty biologického aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách. To vezme podnik v úvahu pro určení vhodné diskontní sazby, která bude využita pro odhad očekávaných čistých peněžních toků. Současné podmínky biologického aktiva vylučují zahrnutí jakéhokoli následného zvýšení hodnoty z další biologické přeměny a z budoucích činností, jako jsou zvýšení hodnoty související s budoucí biologickou přeměnou, sklizní a prodejem.

22. Podnik 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).

23. Při odsouhlasení ceny transakce za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými kupujícími a prodávajícími zvažuje podnik možná kolísání peněžních toků. Z toho vyplývá, že reálná hodnota takové možné kolísání odráží. Proto podnik zapracuje možné kolísání peněžních toků do očekávaných peněžních toků nebo do diskontních sazeb nebo kombinuje oba přístupy. Při určení diskontní sazby podnik použije předpokladů konzistentních s těmi předpoklady, které byly použity při odhadu očekávaných peněžních toků, aby zamezil tomu, že některý předpoklad bude zahrnut dvakrát, nebo že bude opomenut.

24. Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:

    a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum se uskutečnila malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu byla vysazena těsně před rozvahovým dnem); nebo

    b) se předpokládá, že vliv biologické přeměny na cenu je nevýznamný (například v počátcích stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).

25. Biologické aktivum je často fyzicky spojeno s pozemkem (například strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, ale může v tomto případě existovat aktivní trh s aktivy kombinovanými, tj. s biologickým aktivem, s původním pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Podnik může užít informace týkající se kombinovaných aktiv k určení reálné hodnoty biologických aktiv. Například reálnou hodnotu původního pozemku a hodnotu zlepšení půdy lze odečíst od reálné hodnoty kombinovaných aktiv, čímž se získá reálná hodnota biologických aktiv.

Zisky a ztráty

26. Zisk nebo ztráta, která vznikla při výchozím uznání biologického aktiva oceněného v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologického aktiva, jsou zahrnuty do ►M5 zisk nebo ztrátu ◄ v období, ve kterém vznikly.

27. Ztráta může při výchozím uznání biologického aktiva vzniknout v důsledku toho, že se při určení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje biologického aktiva odečítají odhadnuté náklady prodeje. Zisk může vzniknout při výchozím uznání biologických aktiv, například v okamžiku narození telete.

28. Zisk nebo ztráta vznikající při výchozím ocenění zemědělské produkce v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikly.

29. Zisk nebo ztráta může vzniknout při výchozím ocenění zemědělské produkce, která je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty

▼M3

30. *Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě určit. Tento předpoklad může být vyvrácen jen při prvotním vykázání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém*

▼M3

případě je biologické aktivum oceněno ve svých pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se stane reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelnou, podnik aktivum ocení reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté prodejní náklady. Jakmile splní dlouhodobé biologické aktivum kritéria pro to, aby bylo klasifikováno jako držené za účelem prodeje (nebo je zahrnuto ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti*, předpokládá se, že reálnou hodnotu je možné spolehlivě stanovit.*

▼B

31. Předpoklad v odstavci 30 může být vyvrácen pouze při výchozím ocenění. Podnik, který dosud oceňoval biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje až do pozbytí aktiva.

32. Zemědělskou produkci oceňuje podnik v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Tento standard odráží názor, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.

33. Při určení pořizovacích nákladů, oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty bere podnik v úvahu IAS 2 – *Zásob*y, IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv.*

STÁTNÍ DOTACE

34. Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, se jako výnos uzná tehdy a jen tehdy, když je přiznána.

35. Jestliže je státní dotace, která souvisí s biologickými aktivy oceňovanými reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, podmíněná, včetně případu kdy státní dotace vyžaduje, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost, podnik uzná státní dotaci jako výnos tehdy a jen tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.

36. Podmínky státních dotací se různí. Státní dotace může například požadovat, aby podnik hospodařil v konkrétním místě po dobu pěti let, a pokud podnik hospodaří po dobu kratší než pět let, musí celou státní dotaci vrátit. V tomto případě nebude státní dotace uznána jako výnos, dokud neuplyne pět let. Avšak jestliže podmínky státní dotace připouštějí, aby si podnik část státní dotace ponechal na základě uplynulého časového úseku, podnik uzná státní dotaci jako výnos ve výši úměrné danému časovému úseku.

37. Pokud se státní dotace vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), použije se IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.*

38. Tento standard vyžaduje jiný přístup než IAS 20, pokud státní dotace souvisí s biologickým aktivem oceňovaným reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje nebo jestliže státní dotace vyžaduje, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost. IAS 20 se použije pouze na státní dotaci související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

▼M5

▼B

Zveřejnění

Obecně

40. Podnik 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 odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv.

41. Podnik poskytne popis každé skupiny biologických aktiv.

42. Zveřejnění vyžadované v odstavci 41 může podat slovní formou nebo číselnými údaji.

43. Podnik je vybízen k tomu, aby poskytl kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém rozliší podle potřeby biologická aktiva určená ke konzumaci a biologická aktiva plodící nebo zralá (dospělá) a nezralá biologická aktiva. Podnik může po skupinách zveřejnit

▼B

například účetní hodnotu konzumovatelných biologických aktiv a plodících biologických aktiv. Podnik může dále oddělit účetní hodnotu zralých a nezralých aktiv. Informace poskytované v tomto rozčlenění mohou být užitečné při odhadování časového rozvržení budoucích peněžních toků. Podnik zveřejní, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.

44. Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva. Příkladem konzumovatelných aktiv je dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako kukuřice a pšenice, stromy na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou odlišná od konzumovatelných biologických aktiv; například dobytek, který produkuje mléko, vinná réva, ovocné stromy a stromy, ze kterých se sklízí palivové dříví, a stromy přitom zůstávají uchovány. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskou produkcí, spíše jsou aktivy přirozeně se obnovujícími.

45. Biologická aktiva mohou být rozdělena na zralá a nezralá biologická aktiva. Zralá biologická aktiva jsou schopna sklizně (konzumovatelná biologická aktiva) nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu (plodící biologická aktiva).

46. Podnik popíše v účetní závěrce, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích:

a) povahu činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv; a

b) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:

i) každé skupiny biologických aktiv podniku na konci období; a

ii) zemědělské produkce sklizené v průběhu období.

47. Podnik zveřejní metody a významné předpoklady používané při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv.

48. Podnik zveřejní u zemědělské produkce sklizené v průběhu období její reálnou hodnotu, která byla určena v okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

49. Podnik 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 pro rozvoj nebo pořízení biologických aktiv;

c) strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

▼M5

50. Organizace vykazuje příčiny změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Tyto informace musí obsahovat:

▼B

a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje;

b) zvýšení způsobená nákupem;

▼M3

c) snížení přiřaditelná k prodejům a biologickým aktivům klasifikovaným jako držená za účelem prodeje (nebo zahrnutým ve vyřazované skupině, která je klasifikována jako držená za účelem prodeje) v souladu s IFRS 5;

▼B

d) snížení způsobená sklizní;

e) zvýšení v důsledku podnikové kombinace;

▼M5

f) čisté kurzové rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu informací zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující organizace; a

▼B

g) jiné změny.

51. Reálná hodnota snížená o odhadnuté náklady prodeje 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 podnik zveřejnil podle skupin nebo jiným způsobem

▼B

hodnotu vlivu fyzickými změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje, která je zahrnuta v čistém 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. Výsledkem biologické transformace je množství změn fyzických znaků – růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, přičemž každý z nich je pozorovatelný a měřitelný. Každá z těchto fyzických změn má přímý vliv na budoucí ekonomický užitek. Změna v reálné hodnotě biologického aktiva vyvolaná sklizní je rovněž fyzickou změnou.

▼M5

53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nákazovým a jiným přírodním rizikům. Dojde-li k události, jejímž důsledkem je významná položka výnosů nebo nákladů, povaha a částka dané položky se zveřejní v souladu se standardem IAS 1 *Předkládání účetní závěrky.* Jako příklad takové události lze uvést propuknutí virového onemocnění, záplavy, kruté sucho nebo mráz a napadení hmyzem.

▼B

Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou

54. Jestliže podnik oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), na konci období za tato biologická aktiva zveřejní:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;

c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř něhož reálná hodnota s vysokou pravděpodobností leží;

d) popis použitých metod odepisování;

e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby; a

f) hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.

55. Pokud podnik oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu uznanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její sesouhlasení požadované v odstavci 50. Navíc bude toto sesouhlasení zahrnovat následující částky, které souvisejí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty:

a) ztráty ze snížení hodnoty;

b) zrušení ztrát ze snížení hodnoty; a

c) odpisy.

56. Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, během běžného období spolehlivě měřitelnou, podnik zveřejní o takových biologických aktivech:

a) popis biologických aktiv;

b) vysvětlení, proč se stala reálné hodnota spolehlivě měřitelnou; a

c) účinek změny.

Státní dotace

57. Podnik v souvislosti se zemědělskou činností ve smyslu tohoto standardu zveřejní:

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 PŘECHOD

58. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na období před 1. lednem 2003, musí tuto skutečnost zveřejnit.

59. Tento standard nestanoví žádná přechodná opatření. Přijetí tohoto standardu IAS 41 se zohlední ve shodě s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

▼**M6**

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 2

Úhrada akciemi

OBSAH

	Odstavec
Účel	1
Rozsah působnosti	2-6
Uznání	7-9
Úhrady akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem	10-29
Souhrn	10-13
Transakce, při nichž se přijímají služby	14-15
Transakce oceněné odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu	16-25
Stanovení reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu	16-18
Podmínky převodu	19-21
Opce s tzv. reload feature – právem automatického poskytnutí dodatečných opcí	22
Po rozhodném datu	23
Jestliže není možné spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu nástrojů vlastního kapitálu	24-25
Modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu včetně zrušení a vypořádání	26-29
Úhrady akciemi, jež se vypořádají hotovostí	30-33
Úhrady akciemi s alternativou vypořádání hotovostí	34-43
Úhrady akciemi, u nichž podmínky smlouvy umožňují protistraně volbu vypořádání	35-40
Úhrady akciemi, u nichž podmínky smlouvy umožňují jednotce volbu způsobu vypořádání	41-43
Zveřejnění	44-52
Přechodná ustanovení	53-59
Datum účinnosti	60

ÚČEL

1 Cílem tohoto IFRS je specifikace účetního výkaznictví jednotky tehdy, když provádí *úhrady akciemi*. Zvláště se zde požaduje, aby jednotka do své výsledovky a finanční pozice promítla dopad úhrady akciemi, a to včetně výdajů spojených s transakcemi, v nichž se zaměstnancům poskytují *akciové opce*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Jednotka bude aplikovat tento IFRS při účtování veškerých úhrad akciemi včetně:

(a) *úhrad akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem*, při nichž jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za *nástroje vlastního kapitálu* (včetně akcií nebo akciových opcí),

(b) *úhrad akciemi, jež se vypořádají hotovostí*, při nichž jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku vůči dodavateli zboží nebo služeb v částkách, jež vycházejí z ceny (nebo hodnoty) akcií jednotky nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu jednotky,

a

(c) transakcí, při nichž jednotka dostane nebo získá zboží nebo služby a podmínky této dohody umožní buď jednotce nebo dodavateli tohoto zboží nebo služeb, aby si vybral/a, zda se transakce vypořádá v hotovosti (nebo jinými aktivy) nebo tím, že se vydají kapitálové nástroje,

s výjimkou uvedenou v odstavcích 5 a 6.

3 Pro účely tohoto IFRS se převody nástrojů vlastního kapitálu jednotky jejími akcionáři stranám, jež dodaly jednotce zboží nebo služby (včetně zaměstnanců), považují za úhrady akciemi, pokud nepůjde zřetelně

▼M6

o převod za jiným účelem, než je platba za zboží nebo služby dodané jednotce. Toto se týká také převodů nástrojů vlastního kapitálu mateřské společnosti nebo nástrojů vlastního kapitálu jiné jednotky spadající do stejné skupiny jako jednotka, na strany, jež dodaly jednotce zboží nebo služby.

4 Transakce se zaměstnancem (nebo jinou stranou) v postavení držitele nástrojů vlastního kapitálu jednotky není pro účely tohoto IFRS úhradou akciemi. Například tehdy, když jednotka udělí veškerým držitelům určité třídy jejích nástrojů vlastního kapitálu právo nabývat dodatečné nástroje vlastního kapitálu jednotky za cenu, která je nižší než reálná hodnota těchto nástrojů vlastního kapitálu, a zaměstnanec dostane takovéto právo, protože je držitelem nástrojů vlastního kapitálu této konkrétní třídy, udělení nebo výkon takového práva nepodléhá požadavkům tohoto IFRS.

5 Jak je uvedeno v odstavci 2, tento IFRS platí pro úhrady akciemi, při nichž jednotka obdrží nebo přijme zboží nebo služby. Zboží zahrnuje zásoby, spotřební materiál, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva a jiná nefinanční aktiva. Jednotka však nebude aplikovat tento IFRS na transakce, při nichž nabývá zboží jako součást čistých aktiv nabytých v podnikové kombinaci, na kterou se vztahuje IAS 22 *Podnikové kombinace*. Z toho důvodu nástroje vlastního kapitálu vydané v podnikové kombinaci výměnou za kontrolu nabývaného podniku nejsou v rozsahu působnosti tohoto IFRS. Avšak nástroje vlastního kapitálu poskytované zaměstnancům nabývaného podniku v jejich postavení zaměstnanců (například výměnou za pokračující služby) jsou v rozsahu působnosti tohoto IFRS. Podobně také zrušení, nahrazení nebo jiná modifikace *dohod o úhradách akciemi* z důvodu podnikové kombinace nebo jiné restrukturalizace jednotky se budou posuzovat v souladu s tímto IFRS.

6 Tento IFRS se nevztahuje na úhrady akciemi, při nichž jednotka dostává nebo nabývá zboží nebo služby na základě kontraktu v rozsahu působnosti článků 8-10 IAS 32 *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace* (podle novelizace v roce 2003) nebo článků 5–7 IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (podle novelizace v roce 2003).

UZNÁNÍ

7 **Jednotka vykáže zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při úhradách akciemi tehdy, když obdrží zboží nebo přijme služby. Jednotka vykáže odpovídající zvýšení vlastního kapitálu, jestliže přijala zboží nebo služby při úhradě akciemi, jež se vypořádala vlastním kapitálem, nebo vykáže závazek, jestliže došlo k nabytí zboží nebo služeb v úhradě akciemi, jež se vypořádává hotovostí.**

8 **Jestliže zboží nebo služby přijaté nebo získané při úhradách akciemi nevyhovují tomu, aby byly uznány jako aktiva, budou vykázány jako náklad.**

9 Obvykle vzniká náklad při spotřebě zboží nebo služeb. Například služby jsou obvykle spotřebovány okamžitě a v takovém případě je náklad uznán, když protistrana poskytne službu. Zboží by mohlo být po určitou dobu spotřebováváno nebo - v případě zásob - může být později prodáno a v takovém případě se náklad uznává tehdy, když se zboží spotřebuje nebo prodá. Někdy je však nutné uznat náklad předtím, než dojde ke spotřebě nebo prodeji zboží nebo služeb, protože tyto nevyhovují tomu, aby byly uznány jako aktiva. Jednotka by mohla například nabýt zboží v rámci výzkumné fáze projektu, při němž vyvíjí nový produkt. Ačkoli nedošlo ke spotřebě takového zboží, nemuselo by toto zboží splňovat podmínky pro to, aby bylo kvalifikováno jako aktivum podle příslušného IFRS.

ÚHRADY AKCIEMI, JEŽ SE VYPOŘÁDAJÍ VLASTNÍM KAPITÁLEM

Souhrn

10 **V případě úhrad akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem, jednotka ocení přijaté zboží nebo služby a odpovídající zvýšení vlastního kapitálu přímo reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb, pokud není nemožné tuto reálnou hodnotu spolehlivě určit. Jestliže není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, jednotka stanoví jejich hodnotu a odpovídající zvýšení vlastního kapitálu nepřímo, s odkazem na (*) reálnou hodnotu vydaných nástrojů vlastního kapitálu.**

(*) Tento IFRS používá frázi „odkazem na" a nikoli „v", neboť konečné ocenění transakce se provádí vynásobením reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu stanovené k datu uvedenému v odstavci 11 nebo 13 (podle toho, co lze aplikovat) počtem nástrojů vlastního kapitálu, jež se převádějí, jak je vysvětleno v odstavci 19.

▼**M6**

11 Budeme-li aplikovat požadavky odstavce 10 na transakce se *zaměstnanci a ostatními poskytovateli podobných služeb* (*), jednotka stanoví reálnou hodnotu přijatých služeb odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, neboť obvykle není možné spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatých služeb, jak je vysvětleno v odstavci 12. Reálná hodnota těchto nástrojů vlastního kapitálu bude stanovena v den *vydání*.

12 Obvykle jsou akcie, akciové opce nebo jiné nástroje vlastního kapitálu poskytovány zaměstnancům jako součást jejich odměn, vedle výplaty v hotovosti a jiných zaměstnaneckých požitků. Obvykle není možné přímo ocenit služby přijaté proti určité složce balíčku odměn zaměstnance. Také nemusí být možné stanovit reálnou cenu celkového balíčku odměn zaměstnance nezávisle, aniž by se stanovila přímo reálná hodnota vydaných nástrojů vlastního kapitálu. Akcie nebo akciové opce jsou dále někdy poskytovány jako součást dohody o prémiích, a nikoli jako součást základního odměňování. Například je to pro zaměstnance stimul k tomu, aby zůstali zaměstnáni v jednotce nebo jsou takto odměňováni za své snahy zlepšit výkon jednotky. Tím, že jednotka poskytne akcie nebo akciové opce vedle jiného odměňování, platí dodatečnou odměnu pro získání dodatečných požitků. Stanovení reálné hodnoty těchto dodatečných požitků bude pravděpodobně obtížné. Vzhledem k obtížnosti přímého stanovení reálné hodnoty přijatých služeb stanoví jednotka reálnou hodnotu přijatých služeb zaměstnanců odkazem na reálnou hodnotu vydaných nástrojů vlastního kapitálu.

13 Pro aplikaci požadavků odstavce 10 na transakce s jinými stranami, než jsou zaměstnanci, bude existovat vyvratitelná domněnka, že je možné spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb. Tato reálná hodnota bude stanovena v den, kdy jednotka obdrží zboží nebo kdy protistrana poskytne službu. Ve vzácných případech, jestliže jednotka vyvrátí tuto domněnku, neboť nebude moci spolehlivě určit reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb, ocení jednotka přijaté zboží nebo služby a odpovídající zvýšení vlastního kapitálu nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu stanovenou v den, kdy jednotka obdrží zboží nebo kdy protistrana poskytne službu.

Transakce, při nichž se přijímají služby

14 Jestliže budou poskytnuté nástroje vlastního kapitálu *převedeny* okamžitě, nebude se požadovat, aby protistrana dovršila stanovené období dodávání služeb před získáním bezpodmínečného nároku na tyto nástroje vlastního kapitálu. Pokud nebude prokázán opak, jednotka bude předpokládat, že služby poskytnuté protistranou coby plnění za nástroje vlastního kapitálu byly přijaty. V tomto případě v den převodu vykáže jednotka přijaté služby plně s odpovídajícím zvýšením vlastního kapitálu.

15 Pokud nebudou poskytnuté nástroje vlastního kapitálu převedeny, dokud protistrana nedovrší stanovené období dodávání služeb, jednotka bude přepokládat, že služby, jež má protistrana poskytnout jako protihodnotu za tyto nástroje vlastního kapitálu, se přijmou v budoucnosti, během *rozhodného období*. Jednotka zaúčtuje tyto služby v době, kdy je protistrana poskytne během rozhodného období, s odpovídajícím zvýšením vlastního kapitálu. Například:

(a) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že dovrší tři služební roky, potom bude jednotka předpokládat, že služby, které má poskytnout zaměstnanec jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během tohoto tříletého rozhodného období.

(b) jestliže jsou zaměstnanci poskytnuty akciové opce za podmínky, že dosáhne určitého výkonu a zůstane zaměstnancem jednotky, dokud nebude splněna podmínka tohoto výkonu, a délka rozhodného období se mění v závislosti na tom, kdy bude tato výkonnostní podmínka splněna, bude jednotka předpokládat, že služby, jež má zaměstnanec poskytnout jako protihodnotu za akciové opce, budou přijaty v budoucnosti, během očekávaného rozhodného období. Jednotka odhadne délku očekávaného rozhodného období v den poskytnutí na základě nejpravděpodobnějšího výsledku podmínky výkonu. Jestliže je výkonnostní podmínka *tržní podmínkou*, odhad délky očekávaného rozhodného období bude odpovídat předpokladům použitým při odhadování reálné hodnoty poskytnutých opcí a tato délka nebude následně revidována. Jestliže podmínka výkonu není tržní podmínkou, jednotka bude v případě nutnosti revidovat svůj odhad délky rozhodného období, pokud následné informace naznačují, že délka rozhodného období se bude lišit od předchozích odhadů.

(*) Ve zbývající části tohoto IFRS zahrnují veškeré odkazy na zaměstnance také ostatní osoby poskytující podobné služby.

▼M6

Transakce oceněné odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu

Stanovení reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu

16 U transakcí oceněných odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu stanoví jednotka reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu k *datu ocenění* na bázi tržních cen, budou-li tyto k dispozici, a vezme v úvahu podmínky, za nichž byly tyto nástroje vlastního kapitálu poskytnuty (s výhradou požadavků odstavců 19-22).

17 Pokud nebudou tržní ceny k dispozici, stanoví jednotka reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu za použití oceňovacího postupu, jehož cílem bude stanovit, jaká by byla cena těchto nástrojů vlastního kapitálu k datu ocenění za obvyklých podmínek transakce mezi informovanými a s transakcí svolnými stranami. Oceňovací postup bude v souladu s obecně přijímanými metodami oceňování při stanovení cen finančních nástrojů a bude zahrnovat veškeré faktory a předpoklady, které by znalí a k transakci ochotní účastníci trhu brali v úvahu při stanovení ceny (s výhradou požadavků článku 19-22).

18 Příloha B obsahuje další pravidla stanovení reálné hodnoty akcií a akciových opcí a zaměřuje se na konkrétní podmínky, jež jsou společné při poskytování akcií nebo akciových opcí zaměstnancům.

Podmínky převodu

19 Poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu může záviset na uspokojení konkrétních *rozhodných podmínek*. Například poskytnutí akcií nebo akciových opcí zaměstnanci obvykle závisí na tom, zda zaměstnanec setrvá v zaměstnaneckém poměru v jednotce po určitou dobu. Mohou existovat podmínky výkonnostní, jež je potřeba splnit, jako například to, že jednotka dosáhne stanoveného růstu zisku nebo stanoveného zvýšení ceny akcie jednotky. Rozhodné podmínky, kromě tržních podmínek, se nebudou brát v úvahu při stanovení reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí v den ocenění. Avšak budou se brát v úvahu rozhodné podmínky při stanovení počtu nástrojů vlastního kapitálu zahrnutých do ocenění částky transakce, takže nakonec bude částka vykázaná za přijaté zboží a služby jako protihodnota poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu vycházet z počtu nástrojů vlastního kapitálu, jež budou případně převedeny. Z toho důvodu nebude na kumulativní bázi vykázána žádná částka za přijaté zboží nebo služby, jestliže poskytnuté nástroje vlastního kapitálu nebudou převedeny z důvodu nesplnění rozhodných podmínek, například tehdy, jestliže protistrana nedodrží stanovené období pro službu nebo některou výkonovou podmínku, a to s výhradou požadavků odstavce 21.

20 Pro uplatnění požadavků odstavce 19 vykáže jednotka částku za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období na bázi nejlepšího dostupného odhadu počtu nástrojů vlastního kapitálu, které by se měly podle očekávání převést, a tento odhad bude revidovat, pokud to bude nutné, jestliže bude následná informace naznačovat, že počet nástrojů vlastního kapitálu, které by se měly podle očekávání převést, se liší od předchozích odhadů. K rozhodnému datu přezkoumá jednotka odhad, aby vyrovnala počet nástrojů vlastního kapitálu, které se nakonec převedly, a to s výhradou ustanovení odstavce 21.

21 Tržní podmínky, jako je například cílová cena akcie, které podmiňují převod (nebo vykonatelnost), budou vzaty v úvahu při odhadu reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu. Proto při poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu vázaného tržními podmínkami vykáže jednotka zboží nebo služby přijaté od protistrany, která vyhověla všem dalším rozhodným podmínkám (například služby od zaměstnance, jenž zůstává v pracovním poměru po určité služební období) bez ohledu na to, zda se uspokojí tržní podmínka.

Opce s tzv. „reload feature" – právem automatického poskytnutí dodatečných opcí

22 U opcí s *právem automatického poskytnutí dodatečných opcí* se možnost dodatečného poskytnutí nebude brát v úvahu při stanovení reálné hodnoty opcí poskytnutých v den ocenění. Místo toho se právo automatického poskytnutí dodatečných opcí zaúčtuje jako nové poskytnutí opce, pokud a když se následně dodatečná opce poskytne.

Po rozhodném datu

23 Po vykázání zboží nebo služeb přijatých v souladu s odstavci 10–22 a následném zvýšení vlastního kapitálu nebude provádět jednotka žádné následné úpravy celkového vlastního kapitálu po rozhodném datu. Jednotka například následně nesníží částku vykázanou pro přijaté služby od zaměstnance, jestliže převedené nástroje vlastního kapitálu později propadnou nebo - v případě akciových opcí - jestliže se opce nerealizují.

▼M6

Tento požadavek však nebrání jednotce v tom, aby vykázala převod v rámci vlastního kapitálu, tj.převod z jedné komponenty vlastního kapitálu do jiné.

Jestliže není možné spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu nástrojů vlastního kapitálu

24 Požadavků v odstavcích 16-23 se použije, jestliže se požaduje, aby jednotka ocenila úhradu akciemi odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu. Ve vzácných případech se může stát, že jednotka nebude schopna spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů ke dni ocenění v souladu s požadavky v odstavcích 16–22. Pouze v těchto vzácných případech místo toho jednotka učiní následující:

(a) Ocení nástroje vlastního kapitálu jejich *vnitřní hodnotou*, poprvé v den, kdy jednotka obdrží zboží nebo protistrana poskytne službu a následně ke každému datu rozvahy a ke dni konečného vypořádání s tím, že jakákoli změna vnitřní hodnoty bude vykázána ve výsledovce. Při poskytnutí akciových opcí se dohodnutá platba na bázi akcií konečně vypořádá tehdy, když se opce realizují, opce propadnou (například při ukončení pracovního poměru) nebo když zaniknou (například exspirací).

(b) Vykáže přijaté zboží nebo služby na bázi počtu nástrojů vlastního kapitálu, které se nakonec převedou nebo (tam, kde to lze aplikovat) které se nakonec realizují. Při aplikaci tohoto požadavku například v případě akciových opcí vykáže jednotka přijaté zboží nebo služby během rozhodného období, je-li stanoveno, v souladu s odstavci 14 a 15, s výjimkou takového případu, kdy nebudou platit požadavky odstavce 15(b) týkající se tržní podmínky. Vykázaná částka za zboží nebo služby přijaté během rozhodného období bude vycházet z objemu akciových opcí, jejichž převedení se očekává. Pokud to bude nutné, jednotka zreviduje tento odhad, jestliže následné informace naznačují, že počet akciových opcí, jejichž převedení se očekává, se liší od předchozích odhadů. K rozhodnému datu jednotka upraví odhad, aby se rovnal počtu nástrojů vlastního kapitálu, které byly nakonec převedeny. Po rozhodném datu jednotka zruší částku vykázanou za přijaté zboží a služby, jestliže akciové opce později propadnou nebo skončí jejich platnost na konci jejich života (exspirují, vyprší).

25 Jestliže jednotka použije odstavec 24, nebude nutné použít odstavce 26–29, neboť budou vzaty v úvahu veškeré modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu, po aplikaci metody vnitřní hodnoty uvedené v odstavci 24. Avšak jestliže jednotka vypořádá poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž byl aplikován odstavec 24:

(a) během rozhodného období, zaúčtuje vypořádání jako urychlení převodu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období.

(b) jakákoli platba uskutečněná při vypořádání bude zaúčtovaná jako zpětný odkup nástrojů vlastního kapitálu, tj. jako snížení vlastního kapitálu s výjimkou částky, o který bude platba přesahovat vnitřní hodnotu nástrojů vlastního kapitálu, oceněných v den zpětného odkupu. Jakýkoli takový přesah bude vykázán jako náklad.

Modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu včetně zrušení a vypořádání

26 Jednotka může modifikovat podmínky, za nichž byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu. 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 úhrad akciemi vůči zaměstnancům. Požadavky však budou také aplikovány na úhrady akciemi ve vztahu k jiným stranám, než jsou zaměstnanci, jež se oceňují odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu. V tomto případě se budou veškeré odkazy k datu poskytnutí v odstavcích 27–29 místo toho vztahovat k datu, kdy jednotka obdrží zboží nebo kdy protistrana poskytne služby.

27 Jednotka vykáže minimálně ty přijaté služby, které byly oceněny k datu poskytnutí reálnou hodnotou poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, s výjimkou případu, kdy tyto nástroje vlastního kapitálu nejsou převedeny z důvodu nesplnění rozhodné podmínky (jiné než je tržní podmínka), která byla stanovená v den poskytnutí. Toto platí nezávisle na veškerých modifikacích podmínek, za kterých byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu, nebo zrušení či vypořádání tohoto poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu. Navíc jednotka vykáže dopad modifikací, jež zvyšují celkovou

▼M6

reálnou hodnotu dohody o úhradě akciemi nebo jsou jinak pro zaměstnance příznivé. Pokyny k aplikaci tohoto požadavku jsou uvedeny v příloze B.

28 Jestliže jednotka zruší nebo vypořádá poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu během rozhodného období (v situaci jiné než je propadnutí z důvodu nesplnění rozhodných podmínek):

(a) jednotka zaúčtuje zrušení nebo vypořádání jako urychlení převodu, a proto okamžitě vykáže částku, která by byla jinak vykázána za přijaté služby během zbytku rozhodného období.

(b) jakákoli platba zaměstnanci při zrušení nebo vypořádání poskytnutí bude zaúčtována jako zpětný odkup nástrojů vlastního kapitálu, tj. jako snížení vlastního kapitálu, s výjimkou objemu, o který bude platba přesahovat reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, oceňovaných v den zpětného odkupu. Jakýkoli takový přesah bude vykázán jako náklad.

(c) pokud budou zaměstnancům poskytnuty nové nástroje vlastního kapitálu a v den, kdy jsou tyto nové nástroje vlastního kapitálu poskytnuty, označí jednotka tyto nové poskytnuté nástroje vlastního kapitálu za nástroje vlastního kapitálu nahrazující zrušené nástroje vlastního kapitálu, zaúčtuje jednotka poskytnutí těchto náhradních nástrojů vlastního kapitálu stejným způsobem jako modifikaci původního poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu v souladu s odstavcem 27 a pokyny v Příloze B. Poskytnutá přírůstková reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou nahrazujících nástrojů vlastního kapitálu a čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojů vlastního kapitálu ke dni, kdy jsou náhradní nástroje vlastního kapitálu poskytnuty. Čistá reálná hodnota zrušených nástrojů vlastního kapitálu je jejich reálná hodnota bezprostředně před zrušením snížená o částky jakékoli platby uhrazené zaměstnancům při zrušení nástrojů vlastního kapitálu účtovaném jako snížení vlastního kapitálu v souladu s výše uvedeným bodem (b). Pokud jednotka nebude identifikovat nové poskytnuté nástroje vlastního kapitálu jako nástroje náhradní za zrušené nástroje vlastního kapitálu, zaúčtuje tyto nové nástroje vlastního kapitálu jako nové poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu.

29 Pokud provede jednotka zpětný odkup převedených nástrojů vlastního kapitálu, platba zaměstnancům se zaúčtuje jako snížení vlastního kapitálu s výjimkou objemu, o který bude platba přesahovat reálnou hodnotu zpětně odkoupených nástrojů vlastního kapitálu oceněných v den zpětného odkupu. Jakýkoli takový přesah bude vykázán jako náklad.

ÚHRADY AKCIEMI, JEŽ SE VYPOŘÁDAJÍ HOTOVOSTÍ

30 **U úhrad akciemi, jež se vypořádají hotovostí, ocení jednotka získané zboží nebo služby a vzniklý závazek reálnou hodnotou závazku. Dokud nebude závazek vypořádán, jednotka opakovaně přecení závazek reálnou hodnotou ke každému datu rozvahy a v den vypořádání s tím, že veškeré změny reálné hodnoty se vykáží ve výsledovce za dané období.**

31 Jednotka by mohla například poskytnout zaměstnancům v rámci jejich odměn za práci práva ze zhodnocení akcií. Zaměstnanci tak získají právo na budoucí platbu v hotovosti (a nikoli na nástroj vlastního kapitálu), jež bude vycházet ze zvýšení ceny akcie jednotky od určité úrovně a po určité období. Nebo by mohla jednotka poskytnout svým zaměstnancům právo získat budoucí hotovostní platbu tím, že jim poskytne právo na akcie (včetně akcií emitovaných při realizaci akciových opcí), které budou umořitelné, ať již povinně (například při skončení pracovního poměru) nebo z vůle zaměstnance.

32 Jednotka vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby tak, jak budou zaměstnanci poskytovat své služby. Například některá práva ze zhodnocení akcií se převádějí okamžitě a od zaměstnanců se proto nepožaduje, aby dovršili určité služební období, chtějí-li získat nárok na platbu v hotovosti. Pokud nebude prokázán opak, jednotka bude předpokládat, že služby poskytnuté zaměstnanci výměnou za práva ze zhodnocení akcií, byly přijaty. Jednotka tak okamžitě vykáže přijaté služby a závazek zaplatit za ně. Jestliže nebudou práva ze zhodnocení akcií převedena, dokud zaměstnanci nedovrší určité služební období, jednotka bude vykazovat přijaté služby a závazek zaplatit za tyto služby tak, jak budou zaměstnanci během tohoto období poskytovat služby.

33 Závazek bude oceněn na začátku a ke každému datu rozvahy až do jeho vypořádání reálnou hodnotou práva ze zhodnocení akcií za použití oceňovacího modelu opcí s tím, že se vezmou v úvahu podmínky, za nichž byla poskytnuta práva ze zhodnocení akcií a rozsah, v jakém zaměstnanci k příslušnému dni poskytovali své služby.

▼M6

ÚHRADY AKCIEMI S ALTERNATIVOU VYPOŘÁDÁNÍ HOTOVOSTÍ

34 **U úhrad akciemi, při nichž podmínky smlouvy dávají buď jednotce nebo protistraně možnost volby, zda jednotka vypořádá transakci hotově (nebo v jiných aktivech) nebo emitováním nástrojů vlastního kapitálu, zaúčtuje jednotka takovouto transakci nebo její komponenty jako úhradu akciemi, jež se vypořádají hotovostí, v příslušné výši, pokud jí vznikl závazek vypořádat hotově nebo jinými aktivy, nebo v příslušné výši jako úhradu akciemi s vypořádáním vlastním kapitálem pokud jí takovýto závazek nevznikl.**

Úhrady akciemi, u nichž podmínky smlouvy umožňují protistraně volbu vypořádání

35 Pokud dala jednotka protistraně právo zvolit si, zda bude úhrada akciemi vypořádaná hotově (*) nebo emitováním nástrojů vlastního kapitálu, poskytla tak kombinovaný finanční nástroj, který zahrnuje závazkovou složku (tj. právo protistrany žádat platbu v hotovosti) a kapitálovou složku (tj. právo protistrany požadovat vypořádání v nástrojích vlastního kapitálu a nikoli hotově). U transakcí s jinými stranami, než jsou zaměstnanci, při nichž je reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb oceňována přímo, bude jednotka oceňovat kapitálovou složku kombinovaného finančního nástroje jako rozdíl mezi reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb a reálnou hodnotou závazkové složky ke dni, kdy dojde k přijetí zboží nebo služeb.

36 U ostatních transakcí včetně transakcí se zaměstnanci stanoví jednotka reálnou hodnotu kombinovaného finančního nástroje ke dni ocenění s tím, že se vezmou v úvahu podmínky, za nichž byla poskytnuta práva na hotovost nebo nástroje vlastního kapitálu.

37 Při aplikaci odstavce 36 nejprve jednotka stanoví reálnou hodnotu závazkové složky a potom stanoví reálnou hodnotu kapitálové složky s tím, že vezme v úvahu, že protistrana se musí vzdát práva na hotovost, aby získala nástroj vlastního kapitálu. Reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je součtem reálných hodnot jeho dvou složek. Úhrady akciemi, u nichž má protistrana možnost výběru způsobu vypořádání, jsou však často strukturovány tak, že reálná hodnota jedné alternativy vypořádání je stejná jako ta druhá. Protistrana by mohla mít například možnost přijmout akciové opce nebo práva ze zhodnocení akcií vypořádané hotovostí. V takových případech je reálná hodnota kapitálové složky nula a reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje je tedy stejná jako reálná hodnota závazkové složky. A naopak, jestliže jsou reálné hodnoty možností vypořádání různé, reálná hodnota kapitálové složky bude obvykle vyšší než nula. V tomto případě bude reálná hodnota kombinovaného finančního nástroje vyšší než reálná hodnota závazkové složky.

38 Jednotka bude účtovat samostatně o zboží nebo službách přijatých nebo nabytých s ohledem na každou složku kombinovaného finančního nástroje. Pro závazkovou složku vykáže jednotka získané zboží nebo služby a závazek zaplatit za toto zboží nebo služby tehdy, až protistrana dodá zboží nebo poskytne službu v souladu s požadavky, které platí pro úhrady akciemi vypořádané hotovostí (odstavce 30–33). Pro kapitálovou složku (existuje-li), vykáže jednotka přijaté zboží nebo služby a navýšení vlastního kapitálu tehdy, až protistrana dodá zboží nebo poskytne služby v souladu s požadavky, které platí pro úhrady akciemi vypořádané vlastním kapitálem (odstavce 10 a 29).

39 V den vypořádání jednotka znovu přecení závazek v jeho reálné hodnotě. Pokud jednotka vydá nástroje vlastního kapitálu při vypořádání a nebude vyplácet hotovost, závazek se převede přímo na vlastní kapitál jako protihodnota za vydané nástroje vlastního kapitálu.

40 Pokud zaplatí jednotka v hotovosti při vypořádání a nebude vydávat nástroje vlastního kapitálu, tato platba se použije pro plné vypořádání závazku. Jakákoli složka vlastního kapitálu, která byla dříve vykázaná, zůstane ve vlastním kapitálu. Jestliže se zvolí úhrada v hotovosti při vypořádání, protistraně zaniká právo na získání nástrojů vlastního kapitálu. Tento požadavek však nebrání jednotce v tom, aby vykázala převod v rámci vlastního kapitálu, tj. převod z jedné složky vlastního kapitálu do jiné.

Úhrady akciemi, u nichž podmínky smlouvy umožňují jednotce volbu způsobu vypořádání

41 Při úhradě akciemi tam, kde podmínky smlouvy poskytnou jednotce možnost výběru, zda vypořádat v hotovosti nebo vydáním nástrojů vlastního kapitálu, jednotka stanoví, zda má aktuální závazek vypořádat v hotovosti a zaúčtovat odpovídajícím způsobem úhradu akciemi. Jednotka má aktuální závazek vypořádat v hotovosti, jestliže možnost

(*) V odstavcích 35-43 zahrnují veškeré odkazy na hotovost také jiná aktiva jednotky.

▼M6

vypořádání v nástrojích vlastního kapitálu nemá obchodní smysl (například tehdy, když má jednotka ze zákona zakázáno vydávat akcie) nebo má jednotka praxi z minulosti nebo vyhlášenu politiku vypořádávání v hotovosti nebo je pro ni obvyklé vypořádání v hotovosti kdykoli protistrana požádá o vypořádání v hotovosti.

42 Pokud má jednotka aktuální závazek vypořádat v hotovosti, zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady akciemi s hotovostním vypořádáním podle odstavců 30-33.

43 Jestliže neexistuje takovýto závazek, jednotka zaúčtuje transakci v souladu s požadavky, které platí pro úhrady akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem, podle odstavců 10–29. Při vypořádání:

(a) Pokud se jednotka rozhodne vypořádat v hotovosti, hotovostní platba se zaúčtuje jako zpětný odkup podílu na vlastním kapitálu, tj. jako snížení vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v bodě (c) níže.

(b) Jestliže si jednotka zvolí vypořádání vydáním nástrojů vlastního kapitálu, nepožaduje se žádné další účtování (pouze převod z jedné složky vlastního kapitálu do jiné, pokud to bude nutné), s výjimkou uvedenou v bodě (c) níže.

(c) Jestliže si jednotka zvolí možnost vypořádání s vyšší reálnou hodnotou k datu vypořádání, vykáže dodatečný náklad vzhledem k předanému hodnotovému přebytku, tj. rozdíl mezi zaplacenou hotovostí a reálnou hodnotou nástrojů vlastního kapitálu, které by se jinak byly vydaly nebo rozdíl mezi reálnou hodnotou vydaných nástrojů vlastního kapitálu a částkou hotovosti, která by se jinak byla zaplatila - podle toho, o který případ se jedná.

ZVEŘEJNĚNÍ

44 **Jednotka zveřejní informace, jež umožní osobám používajícím finanční výkazy pochopit podstatu a rozsah dohod o úhradách akciemi, které existovaly během období.**

45 Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 44, jednotka zveřejní minimálně následující:

(a) Popis každého typu dohody o úhradě akciemi, která existovala kdykoli během období, včetně obecných podmínek každé dohody jako jsou požadavky převodu, maximální doba života opce a metoda vypořádání (např. buď hotově nebo vlastním kapitálem). Jednotka s podstatně podobnými typy dohod o úhradách akciemi může tyto informace agregovat, pokud nebude nutné zvláštní zveřejnění každé dohody pro naplnění principu v odstavci 44.

(b) Počet a vážený průměr realizačních cen akciových opcí pro každou z následujících skupin opcí:

(i) v oběhu na začátku období;

(ii) poskytnuté během období;

(iii) propadlé během období;

(iv) realizované během období;

(v) jejichž platnost skončila během období (expirované, které vypršely);

(vi) v oběhu na konci období;

(vii) realizovatelné na konci období.

(c) U akciových opcí realizovaných během lhůty vážený průměr ceny akcie ke dni uplatnění. Jestliže byly opce realizovány na pravidelné bázi během období, jednotka může zveřejnit vážený průměr ceny akcie během období.

(d) U akciových opcí, které byly v oběhu ke konci období, rozsah realizačních cen a vážený průměr pro zbývající dobu života podle smlouvy. Jestliže je rozsah realizačních cen široký, neuhrazené opce budou rozděleny do pásem, která mají význam pro stanovení počtu a lhůt dodatečných akcií, které by mohly být případně vydány, a hotovosti, která může být přijata při realizaci těchto opcí.

46 **Jednotka zveřejní informace, jež umožní uživatelům finančních výkazů pochopit, jak byla během daného období určena reálná hodnota přijatého zboží nebo služeb nebo reálná hodnota poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu.**

47 Jestliže jednotka stanovila reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb přijatých protihodnotou za nástroje vlastního kapitálu jednotky nepřímo, odkazem na reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, v zájmu uplatnění principu odstavce 46 zveřejní minimálně následující:

▼M6

(a) U akciových opcí poskytnutých během období vážený průměr reálné ceny těchto opcí ke dni ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena včetně těchto faktorů:

(i) Použitý model oceňování opcí a vstupy do tohoto modelu včetně váženého průměru ceny akcie, realizační ceny, očekávané volatility, délky života opce, očekávaných dividend, bezrizikových úrokových sazeb a jakýchkoli ostatních vstupů do tohoto modelu včetně použité metody a předpokladů, z nichž se vycházelo při zahrnutí dopadu očekávané brzké realizace;

(ii) Jak byla určena očekávaná volatilita a do jaké míry očekávaná volatilita vycházela z volatility v minulosti;

a

(iii) Zda a jak byly ostatní charakteristiky poskytnuté opce, jako například tržní podmínky, zabudovány do stanovení reálné hodnoty.

(b) Pro ostatní nástroje vlastního kapitálu (tj. jiné než akciové opce) poskytnuté během období počet a vážený průměr reálné ceny těchto nástrojů vlastního kapitálu ke dni ocenění a informaci o tom, jak byla tato reálná hodnota stanovena včetně:

(i) Jestliže nebyla reálná hodnota stanovena na bázi zjistitelné tržní ceny, jak byla stanovena;

(ii) Zda a jak byly očekávané dividendy zahrnuty do stanovení reálné hodnoty;

a

(iii) Zda a jak byly do stanovení reálné hodnoty zahrnuty některé ostatní charakteristiky poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu.

(c) Pro dohody o úhradách akciemi, které byly během období modifikovány:

(i) Vysvětlení těchto modifikací;

(ii) Poskytnutá dodatečná reálná hodnota (jako výsledek těchto modifikací);

a

(iii) Informace o tom, jak byla oceněna poskytnutá dodatečná reálná hodnota konzistentně s požadavky výše uvedených bodů (a) a (b) tam, kde je to aplikovatelné.

48 Pokud jednotka stanovila přímo reálnou hodnotu zboží nebo služeb přijatých během daného období, zveřejní, jak byla tato reálná hodnota určena, například zda byla stanovena reálná hodnota tohoto zboží nebo služeb v tržní ceně.

49 Pokud jednotka vyvrátila předpoklad odstavce 13, zveřejní tuto skutečnost a vysvětlí, proč byl předpoklad vyvrácen.

50 **Jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům finančních výkazů pochopit dopad úhrad akciemi na zisk nebo ztrátu jednotky v daném období a na její finanční situaci.**

51 Aby se mohl uplatnit princip v odstavci 50, jednotka zveřejní minimálně následující:

(a) Celkové náklady vykázané za dané období plynoucí z úhrad akciemi, v nichž přijaté zboží nebo služby nevyhovovaly tomu, aby mohly být vykázány jako aktiva, a byly tudíž okamžitě vykázány jako náklad včetně samostatného zveřejnění této části celkových nákladů, jež vyplynuly z transakcí zúčtovaných jako úhrady akciemi vypořádané vlastním kapitálem;

(b) Pro závazky vyplývající z úhrad akciemi:

(i) Celkovou účetní hodnotu na konci období;

a

(ii) Celkovou vnitřní hodnotu na konci období u těch závazků, kde právo protistrany na hotovost nebo jiná aktiva bylo převedeno na konci příslušného období (např. převedená práva ze zhodnocení akcií).

52 Jestliže informace, která má být podle tohoto IFRS zveřejněna, nevyhovuje principům odstavců 44, 46 a 50, jednotka takovouto informaci zveřejní dodatečně, neboť je nutné tyto principy splnit.

▼M6

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

53 U úhrad akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem, použije jednotka tento IFRS při poskytnutí akcií, akciových opcí nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu, které byly poskytnuty po 7. listopadu 2002 a k datu platnosti tohoto IFRS dosud nebyly převedeny.

54 Jednotce se doporučuje, ale není to požadavkem, aby aplikovala tento IFRS na jiná poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, jestliže jednotka zveřejnila reálnou hodnotu těchto nástrojů vlastního kapitálu stanovenou k datu ocenění.

55 U všech poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž se aplikuje tento IFRS, jednotka znovu stanoví komparativní informaci a tam, kde to lze aplikovat, upraví počáteční stavy nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období.

56 U veškerých poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž se neaplikoval tento IFRS (např. nástroje vlastního kapitálu poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve), však jednotka přesto zveřejní informace požadované v odstavcích 44 a 45.

57 Pokud jednotka změní podmínky poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž nebyl aplikován tento IFRS poté, co tento IFRS nabude účinnosti, použije přesto odstavce 26-29 pro zúčtování veškerých takových modifikací.

58 U závazků vyplynuvších z úhrad akciemi, jež existovaly k datu účinnosti tohoto IFRS, bude jednotka aplikovat IFRS retrospektivně. U těchto závazků jednotka znovu stanoví komparativní informaci s úpravou počátečních stavů nerozdělených zisků za nejstarší vykazované období, pro něž byla komparativní informace znovu stanovena s výjimkou případu, kdy se nepožaduje, aby jednotka znovu stanovila komparativní informaci v takovém rozsahu, v jakém se tato informace vztahuje na období nebo datum před 7. listopadem 2002.

59 Bude vítáno, ale nikoli požadováno, aby jednotka aplikovala IFRS zpětně na ostatní závazky vyplývající z úhrad akciemi, například na závazky, jenž byly vypořádány během období, za něž se předkládá komparativní informace.

DATUM ÚČINNOSTI

60 Jednotka bude tento IFRS používat pro roční účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Dřívější aplikace je vítána. Pokud bude podnik aplikovat IFRS na období před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.

▼M6

DODATEK A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

úhrady akciemi, jež se vypořádají hotovostí	Úhrady akciemi, při nichž jednotka obdrží zboží nebo služby proti závazku vůči dodavateli tohoto zboží nebo služeb převést dodavateli hotovost nebo jiná aktiva v částkách, jež vycházejí z ceny (nebo hodnoty) akcií jednotky nebo jiných jejích nástrojů vlastního kapitálu.
zaměstnanci a ostatní poskytovatelé podobných služeb	Jednotlivci, kteří poskytují jednotce osobně služby, a jsou to (a) fyzické osoby, které jsou pro daňové nebo právní účely považovány za zaměstnance, (b) fyzické osoby, které pracují pro jednotku pod jejím vedením stejným způsobem jako fyzické osoby, které jsou považovány za zaměstnance pro daňové nebo právní účely nebo (c) poskytovatelé služeb podobných těm, které poskytují zaměstnanci. Tento termín například zahrnuje veškerý personál managementu, tj. osoby s oprávněním a zodpovědností při plánování, řízení a kontrole aktivit jednotky, včetně pracovníků vedení bez výkonných pravomocí.
nástroj vlastního kapitálu	Smlouva, která prokazuje zbývající podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků- Rámec definuje závazek jako existující závazek jednotky vyplývající z minulých událostí, u něhož se očekává, že jeho vypořádání bude mít za následek odliv zdrojů jednotky představujících ekonomický užitek (tj. odliv hotovosti nebo jiných aktiv jednotky)..
poskytnutý nástroj vlastního kapitálu	Právo (podmíněné nebo nepodmíněné) na nástroj vlastního kapitálu jednotky, jenž byl poskytnut jednotkou jiné straně na základě dohody o úhradě akciemi.
úhrady akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem	Úhrady akciemi, při nichž jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za nástroje vlastního kapitálu jednotky (včetně akcií nebo akciových opcí).
reálná hodnota	Částka, za níž by se mohlo vyměnit aktivum, vypořádat závazek nebo vyměnit poskytnutý nástroj vlastního kapitálu mezi znalými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.
datum poskytnutí	Datum, k němuž se jednotka uzavře s jinou stranou (včetně zaměstnance) dohodu o úhradě akciemi, což nastane v okamžiku, když existuje mezi jednotkou a protistranou shoda v chápání podmínek takovéto smlouvy. Ke dni poskytnutí přizná jednotka protistraně právo na finanční hotovost, jiná aktiva nebo nástroje vlastního kapitálu jednotky za předpokladu, že budou splněny případné podmínky převodu. Pokud takováto dohoda podléhá schvalovacímu procesu (například schválení akcionářů), datem poskytnutí je datum, kdy se takovéto schválení obdrží.
vnitřní hodnota	Rozdíl mezi reálnou hodnotou akcií, k jejichž upsání má protistrana právo (podmíněné nebo nepodmíněné) nebo které má právo přijmout, a případná cena, kterou má protistrana nyní (nebo v budoucnosti) za tyto akcie zaplatit. Například vnitřní hodnota akciové opce s realizační cenou CU15V této příloze jsou peněžní částky uváděny v „měnových jednotkách" (CU) (15 měnových jednotek) k akcii, jejíž reálná hodnota činí CU20 (20 měnových jednotek), je CU5 (5 měnových jednotek).

▼M6

tržní podmínka	Podmínka, na níž závisí cena uplatnění, převod nebo uplatnitelnost nástroje vlastního kapitálu, a která souvisí s tržní cenou nástrojů vlastního kapitálu jednotky jako je například možnost dosáhnout určité ceny akcie nebo určité částky vnitřní hodnoty akciové opce nebo dosažení určitého cíle, jenž vychází z tržní ceny nástrojů vlastního kapitálu jednotky úměrné k indexu tržních cen nástrojů kmenového kapitálu jiných jednotek.
datum ocenění	Datum, k němuž je stanovena reálná hodnota poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu pro účely tohoto IFRS. U transakcí se zaměstnanci a jinými osobami, jež poskytují podobné služby, je datum ocenění stejné jako datum poskytnutí. U transakcí s jinými stranami než zaměstnanci (a s těmi, kdo poskytují podobné služby) je datem ocenění datum, kdy jednotka obdrží zboží nebo kdy protistrana poskytne službu.
tzv. „reload feature", akcie s právem na dodatečné opce	Vlastnost, která umožňuje automatické poskytnutí dodatečných akciových opcí, kdykoli držitel opce uplatní dříve poskytnuté opční právo a při úhradě ceny uplatnění se použijí akcie jednotky a nikoli finanční hotovost.
tzv. „reload option"	Nové právo akciové opce poskytnuté tehdy, když se akcie použije pro úhradu ceny uplatnění předchozí akciové opce.
Dohoda o úhradě akciemi	Dohoda mezi jednotkou a jinou stranou (včetně zaměstnance) o úhradě akciemi, na jejímž základě se druhé straně dává právo přijmout hotovost nebo jiná aktiva jednotky za částky, které vycházejí z ceny akcií jednotky nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu jednotky nebo přijmout nástroje vlastního kapitálu jednotky za předpokladu, že budou splněny určené podmínky převodu.
úhrada akciemi	Transakce, při níž jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za své nástroje vlastního kapitálu (včetně akcií nebo akciových opcí) nebo získá zboží nebo služby a na dodavatele tohoto zboží nebo služeb se převedou závazky v částkách, jež vycházejí z ceny akcií jednotky nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu jednotky.
akciová opce	Kontrakt, který zakládá právo ale nikoli povinnost držitele získat akcie jednotky za stanovenou nebo stanovitelnou cenu během určeného časového období.
Převést	Získat nárok. Na základě dohody o úhradě akciemi se převádí právo protistrany získat hotovost, jiná aktiva či nástroje vlastního kapitálu jednotky při splnění veškerých stanovených podmínek převodu.
podmínky převodu	Podmínky, které musí být splněny, aby získala protistrana právo obdržet peníze, jiná aktiva nebo nástroje vlastního kapitálu jednotky na základě dohody o úhradě akciemi. Podmínky převodu zahrnují podmínky služby, na jejichž základě se požaduje, aby druhá strana dovršila stanovené služební období a podmínky výkonu, aby byly splněny stanovené výkonové cíle (jako je například stanovený růst zisku jednotky během určitého období).
rozhodné období	Období, během něhož se musí splnit veškeré stanovené podmínky převodu dohody o úhradě akciemi.

▼M6

DODATEK B

Směrnice pro aplikaci

Tato příloha je nedílnou součástí IFRS.

Odhad reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu

B1 Odstavce B2-B41 této přílohy pojednávají o stanovení reálné hodnoty akcií a poskytnutých akciových opcí se zaměřením na konkrétní podmínky, jež jsou společnou charakteristikou poskytnutí akcií nebo akciových opcí zaměstnancům. Proto se nejedná o vyčerpávající popis. Kromě toho, protože se níže uvedené otázky zaměřují na akcie a akciové opce poskytnuté zaměstnancům, se předpokládá, že reálná hodnota akcií nebo akciových opcí se stanoví k datu poskytnutí. Přesto se však mnohé níže uvedené otázky (například určení očekávané volatility) také aplikují v kontextu odhadnutí reálné hodnoty akcií nebo akciových opcí poskytnutých jiným stranám než zaměstnancům ke dni, kdy podnik obdrží zboží nebo protistrana poskytne službu.

Akcie

B2 U akcií poskytnutých zaměstnancům bude jejich reálná hodnota stanovena v tržní ceně akcií podniku (nebo odhadované tržní ceně, jestliže nejsou akcie podniku veřejně obchodované) a přizpůsobena tak, aby byly vzaty v úvahu podmínky, za nichž byly akcie poskytnuty (kromě podmínek převodu, které jsou vyňaty ze stanovení reálné hodnoty podle odstavců 19-21).

B3 Například jestliže zaměstnanec nemá právo dostat během rozhodného období dividendy, bude tento faktor vzat v úvahu při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií. Podobně jestliže podléhají akcie nějakým omezením převodu po rozhodném datu, bude tento faktor vzat v úvahu, avšak pouze v rozsahu, v jakém tato omezení po rozhodném datu ovlivňují cenu, kterou by za tuto akcii zaplatil informovaný a s transakcí svolný 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 ochoten znalý a k transakci ochotný účastník trhu zaplatit za tyto akcie. Omezení převodu nebo jiné restrikce, jež existují během rozhodného období, nebudou brány v úvahu při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií ke dni poskytnutí, neboť tyto restrikce vycházejí z existence podmínek převodu, které jsou vykázány v souladu s odstavci 19-21.

Akciové opce

B4 U akciových opcí poskytnutých zaměstnancům často nejsou k dispozici tržní ceny, neboť poskytnuté opce podléhají podmínkám, jež se nevztahují na obchodované opce. Pokud neexistují obchodované opce s podobnými podmínkami, reálná hodnota poskytnutých opcí bude stanovena použitím modelu pro oceňování opcí.

B5 Při výběru modelu pro oceňování opcí podnik zváží všechny faktory, které by znalý a k transakci ochotný účastník trhu zvažoval při rozhodování o tom, jaký model oceňování se použije. Například mnohé zaměstnanecké opce mají dlouhou dobu platnosti, jsou obvykle realizovatelné během období mezi rozhodným datem a koncem platnosti opce a často jsou realizovány ročně. Tyto faktory by se měly vzít v úvahu při stanovení reálné hodnoty opcí k datu poskytnutí. Pro mnohé podniky by se tímto mohlo vyloučit použití vzorce „Black-Scholes-Merton", jenž nepočítá s možností realizace před koncem období platnosti opce a nemusí dostatečně odrážet dopady očekávané brzké realizace. Také nepřipouští možnost, že očekávaná volatilita a ostatní vstupy modelu by se mohly během platnosti opce měnit. Pro akciové opce s relativně krátkou dobou platnosti kontraktu nebo takové, které se musí realizovat během krátkého období po rozhodném datu, však výše uvedené faktory nemusí platit. V těchto případech může vzorec Black-Scholes-Merton vytvořit hodnotu, která je značně podobná flexibilnějšímu modelu oceňování opcí.

B6 Veškeré modely pro oceňování opcí berou v úvahu jako minimum následující faktory:

(a) realizační cena opce;

(b) doba platnosti opce;

(c) běžná cena podkladových akcií;

(d) očekávaná volatilita ceny akcie;

(e) očekávané dividendy z akcií (je-li to relevantní);

▼M6

a

(f) bezriziková úroková sazba pro období platnosti opce.

B7 Jiné faktory, které by znalí a k transakci ochotní účastníci trhu zvažovali při stanovení ceny, budou také vzaty v úvahu (s výjimkou podmínek převodu a možnosti poskytování dodatečných opcí, které jsou vyňaty ze stanovení reálné hodnoty v souladu s odstavci 19–22).

B8 Například akciová opce poskytnutá zaměstnanci nemůže být obvykle realizována během stanovených období (např. během období převodu nebo během období stanovených regulátory cenných papírů). Tento faktor bude vzat v úvahu, jestliže by použitý model oceňování opcí jinak předpokládal, že opce může být realizována kdykoli během její doby platnosti. Pokud však použije jednotka model oceňování opce, který hodnotí opce, jež mohou být realizovány pouze na konci platnosti opce, nepožaduje se žádná úprava pro nemožnost jejich realizace během rozhodného období (nebo jiných období během platnosti opce), neboť model předpokládá, že opce nemohou být realizovány během těchto období.

B9 A obdobně dalším faktorem společným pro akciové opce zaměstnanců je možnost brzké realizace opce, například proto, že opce není volně převoditelná nebo proto, že zaměstnanec musí uplatnit všechny převedené opce při ukončení pracovního poměru. Dopady očekávaného předčasného uplatnění budou vzaty v úvahu, jak je uvedeno v odstavcích B16-B21.

B10 Faktory, které by znalý a k transakci ochotný účastník trhu nezvažoval při stanovení ceny akciové opce (nebo jiného nástroje vlastního kapitálu), nebudou při stanovení reálné hodnoty akciových opcí (nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu) vzaty v úvahu. Například u akciových opcí poskytnutých zaměstnancům nebudou při stanovení ceny, která by byla stanovena znalým a k transakci ochotným účastníkem trhu, relevantní takové faktory, jenž ovlivňují hodnotu opce pouze z pohledu jednotlivého zaměstnance.

Vstupy do modelů oceňování opcí

B11 Při oceňování očekávané volatility podkladových akcií a dividend z těchto akcií je cílem přiblížit se očekávání, která by se odrazila na běžném trhu, nebo ceně za opci dojednané na burze. A podobně při stanovení dopadů předčasného 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 uplatňování akcií na základě informací dostupných k datu poskytnutí.

B12 Často bude pravděpodobně existovat určité rozmezí přiměřených očekávání o budoucí kolísavosti, dividendách a chování z hlediska realizace. Pokud tomu tak bude, očekávaná hodnota by se měla počítat zvažováním každé částky uvnitř tohoto rozmezí ve vztahu k pravděpodobnosti jejího výskytu.

B13 Očekávání týkající se budoucnosti obvykle vycházejí ze zkušenosti, která je modifikovaná, 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 chabým modelem budoucí zkušenosti. Například jestliže jednotka se dvěma zřetelně odlišnými směry podnikání má jeden, který byl výrazně méně rizikový než druhý, historická kolísavost 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 jednotka bude mít málo historických dat nebo žádná taková data o volatilitě ceny její akcie. Nekótované a nově kótované jednotky se vysvětlují níže.

B15 Stručně řečeno, jednotka by neměla při odhadování volatility, chování při uplatnění a dividend vycházet z jednoduché historické informace bez zvažování rozsahu, v němž se očekává, že minulá zkušenost bude přiměřeně naznačovat budoucí zkušenost.

Očekávaná brzká realizace

B16 Zaměstnanci často z různých důvodů realizují akciové opce předčasně. Například zaměstnanecké akciové opce jsou obvykle nepřevoditelné. Toto často způsobuje, že zaměstnanci uplatní své akciové opce předčasně, neboť to je jediný způsob, jak mohou dosáhnout likvidní pozice. Od zaměstnanců, kteří ukončí pracovní poměr, se obvykle požaduje, aby uplatnili jakékoli převedené opce v krátké době, jinak akciové opce propadnou. Tento faktor také způsobuje předčasné uplatnění akciových opcí zaměstnanců. Jiné faktory způsobující předčasné uplatnění jsou neochota přijmout riziko a nedostatečná diverzifikace majetku.

▼M6

B17 Způsob, jakým se zvažují dopady očekávaného předčasného uplatnění, závisí na typu použitého modelu pro oceňování opcí. Při zvažování očekávaného předčasného uplatnění by se mohlo vycházet z odhadu očekávané platnosti opce (jímž je u akciové opce zaměstnance časové období od poskytnutí opce až do data, kdy se očekává uplatnění opce) coby vstupu do modelu oceňování opce (např. vzorec Black-Scholes-Merton). Alternativně by se mohlo modelovat očekávané předčasné uplatnění pomocí binomínálního nebo podobného modelu pro oceňování opcí, jenž využívá dobu platnosti kontraktu jako vstupu.

B18 Faktory, jež by se měly vzít v úvahu při ocenění předčasného uplatnění, zahrnují:

(a) Délku rozhodného období, neboť akciová opce obvykle nemůže být obvykle uplatněna do konce rozhodného období. Proto vychází určení důsledků ocenění očekávaného předčasného uplatnění z předpokladu, že opce budou převedeny. Důsledky podmínek převedení jsou popsány v odstavcích 19–21.

(b) Průměrnou délku období, kdy v minulosti zůstaly podobné opce nerealizované.

(c) Cenu podkladových akcií. Zkušenosti mohou naznačovat, že zaměstnanci obvykle uplatňují opce, když cena akcie dosáhne určité úrovně nad cenou uplatnění.

(d) Úroveň zaměstnance v rámci organizace. Zkušenost může například naznačovat, že zaměstnanci na vyšší úrovni obvykle uplatňují opce později než zaměstnanci na nižší úrovni (viz dále v odstavci B21).

(e) Očekávanou kolísavost podkladových akcií. V průměru by mohli mít zaměstnanci tendenci uplatňovat opce vysoce kolísavých akcií dříve než u akcií s nízkou kolísavostí.

B19 Jak je uvedeno v odstavci B17, účinky předčasného uplatnění by mohly být zvažovány za použití odhadu očekávané doby platnosti opce coby vstupu do modelu pro oceňování opcí. Při odhadování očekávané doby platnosti akciových opcí poskytnutých skupině zaměstnanců by mohla jednotka svůj odhad opřít o vhodně vážený průměr očekávané doby platnosti pro celou skupinu zaměstnanců nebo o vhodně vážený průměr období platnosti pro podskupiny zaměstnanců v rámci jedné skupiny na bázi podrobnějších údajů o chování zaměstnanců ve vztahu k uplatňování opcí (viz níže).

B20 Pravděpodobně bude důležité rozdělit poskytnutí opce do skupin pro zaměstnance s relativně homogenním chováním při uplatňování. Hodnota opce není lineární funkcí doby života opce; její hodnota se zvyšuje klesajícím tempem zároveň s prodlužováním doby života. Například jestliže jsou všechny ostatní předpoklady stejné, dvouletá opce má sice vyšší cenu než jednoletá opce, ale nestojí dvakrát tolik. To znamená, že výpočet odhadované hodnoty opce na bázi jednoduchého váženého průměru období platnosti, jenž zahrnuje velmi různá jednotlivá období platnosti, by nadhodnotil celkovou reálnou hodnotu poskytnutých akciových opcí. Rozdělení poskytnutých opcí do několika skupin, z nichž každá má relativně úzkou škálu období platnosti zahrnutých do váženého průměru jejich období platnosti, redukuje toto nadhodnocení.

B21 Podobně se postupuje při použití binomínálního nebo podobného modelu. Například zkušenost jednotky, která poskytuje opce široce na všech úrovních zaměstnanců, by mohla naznačovat, že nejvyšší management obvykle drží své opce déle než zaměstnanci středního managementu a že zaměstnanci na nejnižší úrovni uplatní své opce dříve než kterákoli jiná skupina. Navíc ti zaměstnanci, kteří jsou povzbuzováni k tomu, aby drželi minimum nástrojů vlastního kapitálu svého zaměstnavatele včetně opcí, nebo od kterých se toto přímo požaduje, by mohli v průměru uplatňovat opce později než ti zaměstnanci, kteří tomuto opatření nepodléhají. V takovýchto situacích rozdělení opcí podle skupin příjemců s relativně homogenním chováním z hlediska uplatnění bude mít za následek přesnější odhad celkové reálné hodnoty poskytnutých akciových opcí.

Očekávaná volatilita

B22 Očekávaná volatilita je měřítkem částky, o kterou cena bude dle očekávání kolísat v průběhu období. Měřítko kolísání používané v modelech oceňování opcí je roční směrodatná odchylka kontinuální složené míry návratnosti akcie během určitého období. Volatilita je obvykle vyjádřena v ročních obdobích, která jsou srovnatelná bez ohledu na časové období použité pro výpočet, například denní, týdenní nebo měsíční pozorování cen.

B23 Míra výnosnosti akcie (která může být kladná nebo záporná) za určité období stanoví, jaký výtěžek (užitek) získal akcionář z dividend a ze zhodnocení (nebo znehodnocení) ceny akcie.

▼M6

B24 Očekávaná roční volatilita akcie je rozpětí, uvnitř něhož bude kontinuální složená roční míra výnosnosti pravděpodobně po dvě třetiny období. Řekneme-li například, že akcie s očekávanou kontinuálně sestavenou mírou výnosnosti 12 procent má volatilitu 30 procentních bodů, znamená to, že existuje dvoutřetinová pravděpodobnost, že výnosnost z akcie za jeden rok bude mezi - 18 procenty (12 - 30 procent) a 42 procenty (12 + 30 procent). Je-li cena akcie 100CU na začátku roku a nejsou-li vypláceny žádné dividendy, očekávalo by se, že cena akcie na konci roku bude mezi CU83,53 ($CU100 \times e^{-0,18}$) a CU152,20 ($CU100 \times e^{0,42}$) přibližně po dvě třetiny času daného období.

B25 Faktory, jež by se měly vzít v úvahu při odhadu očekávané volatility, zahrnují:

(a) volatilita obchodovaných opcí na akcie společnosti nebo jiné obchodované nástroje společnosti, jež zahrnují případné prvky opce (jako například konvertibilní dluhopis).

(b) minulou volatilitu ceny akcie v průběhu nejposlednějšího období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím platnosti opce (s tím, že se bere v úvahu zbývající smluvní doba trvání opce a dopad očekávaného předčasného uplatnění).

(c) Délku období, po které byly akcie jednotky veřejně obchodovány. Nově kótovaná jednotka by mohla mít vysokou historickou volatilitu ve srovnání s podobnými jednotkami, které byly kótované delší dobu. Další pokyny pro nově kótované jednotky jsou popsány níže.

(d) Tendenci volatility vracet se ke svému průměru, tj. na úroveň svého dlouhodobého průměru a ostatní faktory naznačující, že očekávaná budoucí volatilita by se mohla lišit od minulé volatility. Jestliže byla například cena akcie jednotky mimořádně kolísavá po určité identifikovatelné období kvůli neúspěšné nabídce na převzetí podniku nebo zásadní restrukturalizaci, nemuselo by se toto období brát v úvahu při výpočtu historické průměrné roční volatility.

(e) Přiměřené a pravidelné intervaly pozorování cenového vývoje. Pozorování cenového vývoje by se měla důsledně provádět od období k období. Jednotka by například mohla využít konečné ceny za každý týden nebo nejvyšší ceny za týden, ale neměla by používat konečnou cenu za několik týdnů a nejvyšší cenu za jiné týdny. Pozorování cenového vývoje by se také mělo vyjádřit ve stejné měně jako realizační cena.

Nově kótované jednotky

B26 Jak je uvedeno v odstavci B25, jednotka by měla brát v úvahu historickou kolísavost ceny akcie během nejposlednějšího období, které je obecně srovnatelné s očekávaným obdobím platnosti opce. I když nemá nově kótovaná jednotka dostatečné informace o historickém kolísání, měla by vypočítat historické kolísání za nejdelší období, za které je k dispozici obchodní aktivita. Také by se mohlo brát v úvahu historické kolísání podobných jednotek sledováním srovnatelného období jejich existence. Například jednotka, která byla kótovaná pouze jeden rok a poskytuje opce s průměrnou pětiletou dobou platnosti, by mohla vzít v úvahu model a úroveň historické kolísavosti jednotek ve stejném oboru za prvních šest let, kdy byly akcie těchto jednotek veřejně obchodovány.

Nekótované jednotky

B27 Nekótovaná jednotka nebude mít k dispozici historické informace, o které by se mohla opřít při odhadu očekávané kolísavosti. Některé faktory, které by se měly vzít v úvahu, jsou uvedeny níže.

B28 V některých případech by nekótovaná jednotka, která pravidelně emituje opce nebo akcie pro zaměstnance (nebo jiné strany), mohla mít vybudovaný vnitřní trh pro své akcie. Kolísavost těchto cen akcií by mohla být vzata v úvahu při stanovení očekávané kolísavosti.

B29 Alternativně by mohla jednotka vzít při stanovení očekávané volatility v úvahu historickou nebo volatilitu cen akcií podobných kótovaných jednotek, u nichž je k dispozici informace o ceně akcie nebo o ceně opce. Toto by bylo vhodné, pokud by jednotka vycházela u hodnoty svých akcií z cen akcií podobných kótovaných jednotek.

B30 Jestliže jednotka nevycházela při ocenění hodnoty svých akcií z cen akcií podobných kótovaných jednotek a místo toho použila jinou metodologii při ocenění svých akcií, jednotka by mohla vyvodit odhad očekávané kolísavosti v souladu s touto metodologií ocenění. Jednotka by například mohla ocenit své akcie na bázi čistých aktiv nebo zisků. Mohla by vzít v úvahu očekávanou kolísavost těchto hodnot čistých aktiv nebo zisků.

▼M6

Očekávané dividendy

B31 To, zda by měly být očekávané dividendy vzaty v úvahu při stanovení reálné hodnoty poskytnutých akcií nebo opcí, závisí na tom, jestli má protistrana právo na dividendy nebo ekvivalenty dividend.

B32 Jestliže by například zaměstnanci dostali opce a měli nárok na dividendy z podkladových akcií nebo na ekvivalenty dividend (které by se mohly zaplatit hotově nebo použít pro snížení realizační ceny) mezi datem poskytnutí a datem realizace, poskytnuté opce by se měly ocenit tak, jako by nebyly z podkladových akcií vyplaceny žádné dividendy, to znamená, že vstup pro očekávané dividendy by byl nula.

B33 Podobně, když se odhaduje reálná hodnota akcií poskytnutých zaměstnancům k datu poskytnutí, nepožaduje se žádná úprava pro očekávané dividendy, jestliže má zaměstnanec právo získat dividendy zaplacené během rozhodného období.

B34 A naopak, jestliže zaměstnanci nemají nárok na dividendy nebo ekvivalenty dividend během rozhodného období (nebo před uplatněním v případě opce), ocenění práv z akcií nebo opcí ke dni poskytnutí by mělo brát v úvahu očekávané dividendy. To znamená, že při stanovení reálné hodnoty poskytnutí opce by se měly očekávané dividendy zahrnout do aplikace modelu ocenění opcí. Při stanovení reálné hodnoty poskytnuté akcie, by se takovéto ocenění mělo snížit o současnou hodnotu dividend, jejichž výplata se očekává během rozhodného období.

B35 Modely oceňování opcí obvykle vyžadují očekávaný dividendový výnos. Modely však lze modifikovat, aby se použila očekávaná částka dividendy a nikoli výnos. Jednotka může použít buď svůj očekávaný výnos nebo své očekávané platby. Pokud použije jednotka očekávané platby, měla by vzít v úvahu svůj historický vzorec nárůstu dividend. Jestliže byla například obvyklá politika jednotky taková, že se dividendy zvyšovaly přibližně o 3 procenta ročně, její oceněná hodnota opce by neměla předpokládat fixní částku dividendy během období existence opce, pokud nebude žádný důkaz, jenž by tento předpoklad podpořil.

B36 Předpoklad očekávaných dividend by měl obecně vycházet z veřejně dostupných informací. Jednotka, která neplatí dividendy a nemá žádné plány tak činit, by měla vycházet z předpokladu, že očekávaný dividendový výnos bude nula. Avšak vznikající jednotka bez historie výplaty dividend by mohla očekávat, že začne vyplácet dividendy během očekávaných období existence akciových opcí svých zaměstnanců. Tyto jednotky by mohly použít průměr svých minulých dividendových výnosů (nula) a průměrný dividendový výnos srovnatelné profesní skupiny.

Bezriziková úroková míra

B37 Bezriziková úroková míra je obvykle výnos, jenž je běžný u vládních obligací s nulovým kupónem té země, v jejíž měně je vyjádřena realizační cena se zbývající dobou trvání, jež se rovná očekávané době trvání oceňované opce (na základě zbývající smluvní doby trvání opce a s přihlédnutím k dopadům očekávaného předčasného uplatnění). Může být nutné použít vhodnou náhradu, pokud žádné takovéto vládní obligace neexistují nebo pokud okolnosti naznačují, že implicitní výnos z vládních obligací s nulovým kupónem neodpovídá bezrizikové úrokové sazbě (například v ekonomikách s vysokou inflací). Také by se měla použít vhodná náhrada, jestliže by účastníci trhu obvykle stanovili bezrizikovou úrokovou sazbu za použití této náhrady, a nikoli implicitní výnos z vládních obligací s nulovým kupónem při stanovení reálné hodnoty opce s dobou platnosti, jež odpovídá očekávanému období opce, která se oceňuje.

Dopady kapitálové struktury

B38 Obchodované akciové opce vydávají obvykle třetí strany, a nikoli jednotka. Při realizaci těchto akciových opcí dodá akcie jejich držitel držiteli opce. Tyto akcie se získávají od současných akcionářů. A proto uplatnění obchodovaných akciových opcí nemá žádný ředící efekt.

B39 Naopak, jestliže akciové opce vystavuje jednotka, nové akcie se emitují tehdy, když jsou tyto akciové opce uplatněny (buď skutečně emitované nebo v podstatě emitované, jestliže se použijí akcie předem zpětně odkoupené a držené mezi vlastními akciemi). Vzhledem k tomu, že akcie budou emitovány v ceně uplatnění, a nikoli v současné tržní ceně k datu uplatnění, toto současné nebo potenciální ředění by mohlo snížit cenu akcie, takže držitel opce nevydělá tolik peněz na uplatnění, jako kdyby uplatnil jinak podobnou obchodovanou opci, která nebude ředit cenu akcie.

B40 Zda má toto významný vliv na hodnotu poskytnutých akciových opcí bude záviset na různých faktorech, jako je například počet nových akcií, jež budou emitovány při uplatnění opcí ve srovnání s počtem akcií, které již byly emitovány. Očekává-li již trh, že se uskuteční poskytnutí opce, je možné, že již ovlivnil potenciální ředění ceny akcie k datu poskytnutí opce.

▼M6

B41 Jednotka by však měla zvážit, zda by případný ředící efekt budoucí realizace vydaných akciových opcí mohl mít vliv na jejich odhadovanou reálnou cenu k datu poskytnutí. Modely oceňování opce mohou být přizpůsobeny tak, aby se zohlednil tento potenciální ředící efekt.

Modifikace úhrad akciemi, jež se vypořádají vlastním kapitálem

B42 Odstavec 27 stanoví, že bez ohledu na veškeré modifikace podmínek, za nichž byly poskytnuty nástroje vlastního kapitálu, nebo zrušení nebo vypořádání tohoto poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, by měla jednotka vykazovat minimálně přijaté služby oceněné reálnou hodnotou poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu ke dni poskytnutí, pokud se nestane, že tyto nástroje nebudou převedeny z důvodu nesplnění podmínky převedení (jiné než tržní podmínky), jež byla stanovena v den poskytnutí. Navíc by jednotka měla vykázat dopad modifikací, jež zvyšují celkovou reálnou hodnotu dohody o platbě akciemi nebo jsou jinak pro zaměstnance příznivé.

B43 Pro aplikaci požadavků odstavce 27:

(a) Jestliže modifikace zvyšuje reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu (například snížením ceny uplatnění) stanovenou bezprostředně před modifikací a po ní, jednotka zahrne dodatečnou reálnou hodnotu poskytnutou při stanovení hodnoty vykázané pro přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastního kapitálu. Poskytnutá dodatečná reálná hodnota je rozdíl mezi reálnou hodnotou modifikovaného nástroje vlastního kapitálu a hodnotou původního nástroje vlastního kapitálu s tím, že obojí je oceněno ke dni modifikace. Pokud se provede modifikace během rozhodného období, poskytnutá dodatečná reálná hodnota je zahrnuta do ocenění částky vykázané pro přijaté služby během období ode dne modifikace až do dne, kdy se modifikované nástroje vlastního kapitálu převádějí, kromě částky vycházející z reálné hodnoty původních nástrojů vlastního kapitálu ke dni poskytnutí, která je vykazována během zbývající části původního rozhodného období. Pokud dojde k modifikaci po dni převodu, poskytnutá dodatečná reálná hodnota je vykázaná okamžitě nebo během rozhodného období, jestliže se požaduje, aby zaměstnanec dovršil dodatečné služební období před tím, než získá bezpodmínečný nárok na tyto modifikované nástroje vlastního kapitálu.

(b) A podobně, jestliže modifikace zvýší množství poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, jednotka zahrne reálnou hodnotu dodatečných poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu oceněných ke dni modifikace v hodnotě částky vykázané za přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastního kapitálu v souladu s požadavky ve výše uvedeném bodě (a). Například jestliže k modifikaci dojde během rozhodného období, reálná hodnota dodatečných poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu je zahrnuta v ocenění částky vykázané za přijaté služby během období ode dne modifikace až do data, kdy se dodatečné nástroje vlastního kapitálu převádějí, vedle částky vycházející z reálné hodnoty původně poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu ke dni poskytnutí, která je vykázaná během zbývající části původního rozhodného období.

(c) Jestliže jednotka bude modifikovat podmínky převodu způsobem, který je výhodný pro zaměstnance – například zkrácením rozhodného období nebo modifikací nebo zrušením podmínky výkonu (jiné než je tržní podmínka, kde se změny účtují v souladu s výše uvedeným bodem (a)), – vezme při aplikaci požadavků odstavců 19-21 v úvahu modifikované podmínky převodu.

B44 Jestliže jednotka modifikuje podmínky poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu takovým způsobem, který sníží celkovou reálnou hodnotu dohody o úhradě akciemi nebo přinese zaměstnanci jinou nevýhodu, bude přesto nadále účtovat přijaté služby jako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastního kapitálu jako kdy by k této modifikaci vůbec nedošlo (s výjimkou zrušení některých nebo veškerých poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu, o nichž se bude účtovat v souladu s odstavcem 28). Například:

(a) Jestliže modifikace sníží reálnou hodnotu poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu oceněných bezprostředně před a po modifikaci, jednotka nevezme v úvahu toto snížení reálné hodnoty a bude nadále oceňovat vykázanou částku za přijaté služby jako protihodnotu za nástroje vlastního kapitálu na základě reálné hodnoty poskytnutých nástrojů vlastního kapitálu ke dni poskytnutí.

(b) Jestliže modifikace sníží množství nástrojů vlastního kapitálu poskytnutých zaměstnanci, takovéto snížení se zaúčtuje jako zrušení této části poskytnutých nástrojů v souladu s požadavky odstavce 28.

▼**M6**

(c) Jestliže jednotka bude modifikovat podmínky převodu způsobem, který není výhodný pro zaměstnance – například prodloužením rozhodného období nebo modifikací nebo zavedením podmínky výkonu (jiné než je tržní podmínka, kde se změny účtují v souladu s výše uvedeným bodem (a)), jednotka při aplikaci požadavků odstavců 19-21 nebude brát v úvahu modifikované podmínky převodu.

▼M6

DODATEK C

Dodatky k jiným IFRS

Změny v tomto dodatku se aplikují na účetní období začínající 1. ledna 2005 nebo později. Pokud bude podnik aplikovat tento IFRS na dřívější období, tyto změny se aplikují na toto dřívější období.

C1 IAS 12 *Daně ze zisku* se mění následovně:

V odstavci 57 se odkaz na odstavce 58 až 68 mění na 58 až 68C.

Odstavce 68A-68C a podnadpis se vkládají následovně:

„**Splatná a odložená daň vyplývající z transakcí spočívajících v úhradách akciemi.**

68A. V některých daňových jurisdikcích získá podnik daňovou slevu (tj. částku, která je odčitatelná při určování zdanitelného zisku), která se vztahuje k odměně placené v akciích, akciových opcích nebo jiných nástrojích vlastního kapitálu podniku. Částka této daňové slevy se může lišit od souvisejícího kumulativního nákladu na odměňování a může vzniknout v pozdějším účetním období. Například v některých jurisdikcích může podnik vykázat náklad na spotřebu služeb zaměstnanců přijatých protihodnotou za poskytnuté akciové opce v souladu s IFRS 2 *Úhrada akciemi* a nedostane daňový odpočet, dokud nebudou akciové opce uplatněny s tím, že daňový odpočet bude vypočten na základě ceny akcie podniku ke dni uplatnění.

68B. Stejně jako u nákladů na výzkum diskutovaných v odstavcích 9 a 26 (b) tohoto standardu je rozdíl mezi daňovou základnou přijatých služeb zaměstnanců k danému datu (což je částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích) a nulovou účetní hodnotou odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka. Jestliže částka, kterou povolí daňové úřady jako odpočet v budoucích obdobích, není na konci období známa, měla by se odhadnout na základě informací dostupných na konci období. Jestliže například částka, kterou daňové úřady povolí jako odpočet v budoucích obdobích, závisí na ceně akcie podniku k budoucímu datu, ocenění odčitatelného přechodného rozdílu by mělo vycházet z ceny akcie podniku na konci období.

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 přímo ve vlastním kapitálu, nebo (b) podnikové kombinace, která je akvizicí. 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 nákladu na odměňování, ale také k položce vlastního kapitálu. V této situaci by přebytek splatné nebo odložené daně měl být vykázán přímo ve vlastním kapitálu.“

C2 V odstavci 6 IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, odstavci 7 IAS 38 *Nehmotná aktiva* a odstavci 5 IAS 40 *Investice do nemovitostí* podle novelizace v roce 2003 se pozměňuje definice pořizovací ceny následovně:

„***Pořizovací cena je zaplacená částka peněžních prostředků nebo jejich ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné protihodnoty předané za nabytí aktiva v době jeho koupě nebo vytvoření nebo, tam, kde to je aplikovatelné, je to částka přisouzená tomuto aktivu při prvotním vykázaní v souladu s konkrétními požadavky jiných IFRS, např. IFRS 2 Úhrada akciemi.***“

C3 IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* se pozměňují, jak je popsáno níže.

Úvod

Odstavec 2 se pozměňuje následovně:

„2. Standard rozlišuje čtyři skupiny zaměstnaneckých požitků:

…

(c) …;

a

(d) požitky při ukončení pracovního poměru.“

Odstavec 11 se vypouští.

Standard

▼M6

Odstavec 1 se pozměňuje následovně:

„1. ***Tento standard musí být aplikován zaměstnavatelem při vykazování veškerých zaměstnaneckých požitků s výjimkou těch, k nimž se vztahuje IFRS 2 Úhrada akciemi.***"

Odstavec 3 se pozměňuje následovně:

„3. Zaměstnanecké požitky, na které se aplikuje tento standard, zahrnují tyto: …"

Odstavec 4 se pozměňuje následovně:

„4. Zaměstnanecké požitky zahrnují:

…

(c) …;

a

(d) požitky při ukončení pracovního poměru.

Neboť každá kategorie identifikovaná ve výše uvedených bodech (a)-(d) má různé charakteristiky, …"

V odstavci 7:

— Definice *odměn vázaných na vlastní kapitál* a *plánů odměn vázaných na vlastní kapitál* se vypouštějí.

— V definicích *krátkodobých zaměstnaneckých požitků*, *požitků po skončení pracovního poměru* a *jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků* se vypouštějí odkazy na odměny vázané na vlastní kapitál.

V odstavci 22 se vypouští poslední věta.

Odstavce 144–152 se vypouštějí.

C4 IAS 32 *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace*, nový odstavec 4(f) se vkládá následovně:

„(f) ***finanční nástroje, kontrakty a závazky, které vyplývají z transakcí, jejichž předmětem jsou úhrady akciemi a na které se vztahuje IFRS 2 Úhrada akciemi, s výjimkou***

(i) ***kontraktů v působnosti odstavců 8-10 tohoto standardu, na něž se vztahuje tento standard,***

(ii) ***odstavců 33 a 34 tohoto standardu, které musí být aplikovány na vlastní akcie podniku, které jsou nakoupené, prodané, emitované nebo zrušené v souvislosti s plány zaměstnaneckých akciových opcí, plány zaměstnaneckých akcií a se všemi ostatními smlouvami, které představují úhrady akciemi.***"

C5 IAS 33 *Zisk na akcii* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

Odstavec 47A se vkládá následovně:

„47A. U akciových opcí a jiných dohod o úhradách akciemi, na které se vztahuje IFRS 2 *Úhrada akciemi*, bude emisní cena zmíněná v odstavci 46 a realizační cena zmíněná v odstavci 47 zahrnovat reálnou hodnotu veškerého zboží a služeb, které podnik v budoucnosti dodá na základě dohody o akciových opcích nebo jiné dohody o úhradě akciemi."

C6 V IAS 38 *Nehmotná aktiva* se vypouští odstavec 26.

C7 V IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* se vkládá nový odstavec 2 (j) následovně:

„(j) ***finanční nástroje, kontrakty a závazky, které vyplývají z transakcí, jejichž předmětem jsou úhrady akciemi a na které se vztahuje IFRS 2 Úhrada akciemi s výjimkou kontraktů v působnosti odstavců 5-7 tohoto standardu, na něž se tento standard vztahuje.***"

C8 IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* se pozměňuje, jak je popsáno níže.

V odstavci 12 se odkaz na odstavce 13-25A mění na 13-25C.

Odstavec 13(f) a (g) se mění a nový pododstavec (h) se vkládá následovně:

„(f) aktiva a závazky dceřiných podniků, přidružených podniků a společných podniků (odstavce 24 a 25);

(g) vymezení dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavec 25A);

a

(h) transakce spočívající v úhradách akciemi (odstavce 25B a 25C)."

Nové odstavce 25B a 25C se vkládají následovně:

▼M6

„25B Podniku, který je přijímá poprvé, se doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 *Úhrada akciemi* na nástroje vlastního kapitálu, jež byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Podniku, který je přijímá poprvé, se také doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 na nástroje vlastního kapitálu poskytnuté po 7. listopadu 2002, které byly převedeny k pozdějšímu z následujících dat: (a) datum přechodu na IFRS, (b) 1. ledna 2005. Pokud se však podnik, který je přijímá poprvé, rozhodne, že bude aplikovat IFRS 2 na takovéto nástroje vlastního kapitálu, může tak učinit pouze tehdy, jestliže zveřejnil reálnou hodnotu těchto nástrojů vlastního kapitálu stanovenou k datu ocenění, jak je definováno v IFRS 2. U všech poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž nebylo aplikováno IFRS 2 (například nástroje vlastního kapitálu poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve) musí podnik, který je přijímá poprvé, přesto zveřejnit informace požadované v odstavcích 44 a 45 IFRS 2. Pokud takový podnik změní podmínky nebo termíny poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž se neaplikoval IFRS 2, nebude požadováno, aby aplikoval odstavce 26-29 IFRS 2, jestliže ke změně došlo před pozdějším z následujících dat: (a) datum přechodu na IFRS a (b) 1. ledna 2005.

25C Podniku, který je přijímá poprvé, se doporučuje, ale nevyžaduje se v, aby aplikoval IFRS 2 na závazky vyplývající z úhrad akciemi, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Podniku, který je přijímá poprvé, se také doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 na závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. Pro závazky, na něž se aplikuje IFRS 2, nemusí podnik přepočítávat srovnávací informace v rozsahu, v jakém se informace vztahuje na období nebo datum, které je dřívější než 7. listopad 2002.“

▼M10

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 6

Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů

CÍL

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

2. IFRS zejména požaduje:

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

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

   c) zveřejnění, která identifikují a vysvětlí částky v účetních výkazech účetní jednotky vznikající z průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů a která pomohou uživatelům těchto účetních výkazů porozumět částkám, načasování a jistotě budoucích peněžních toků z každého uznaného aktiva z průzkumu a vyhodnocení.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka použije tento IFRS na výdaje na průzkum a vyhodnocení, které jí vzniknou.

4. Tento IFRS se nevyslovuje k jiným účetním aspektům účetních jednotek zabývajících se průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů.

5. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na výdaje vzniklé:

   a) před průzkumem a vyhodnocením minerálních zdrojů, jako jsou výdaje vzniklé předtím, než účetní jednotka získá zákonné právo prozkoumávat specifickou oblast;

   b) poté, co je prokazatelná technická proveditelnost a komerční realizovatelnost dobývání nerostného zdroje.

UZNÁNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Dočasné osvobození od IAS 8 odst. 11 a 12

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

7. Odst. 11 a 12 IAS 8 specifikují zdroje směrodatných požadavků a vodítek, které vedení musí zvážit při tvorbě účetních pravidel pro určitou položku, jestliže je žádný IFRS specificky pro tuto položku nepoužívá. Na základě

▼M10

níže uvedených odst. 9 a 10 tento standard osvobozuje účetní jednotku od používání oněch odst. pro její účetní pravidla pro uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení.

OCENĚNÍ AKTIV Z PRŮZKUMU A VYHODNOCENÍ

Ocenění k okamžiku uznání

8. Aktiva z průzkumu a vyhodnocení se ocení ve výši pořizovacích nákladů.

Součásti pořizovacích nákladů aktiv z průzkumu a vyhodnocení

9. Účetní jednotka stanoví pravidla určující, které výdaje jsou uznávány jako aktiva z průzkumu a vyhodnocení, a důsledně je používá. Při takovém stanovování účetní jednotka zvažuje míru, v níž může být výdaj spojován s hledáním specifických nerostných zdrojů. To, co následuje, jsou příklady výdajů, které by mohly být zahrnuty do původního ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (tento přehled není vyčerpávající):

   a) získání práv na těžbu;

   b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikální studie;

   c) průzkumné vrty;

   d) výkopové práce;

   e) odebírání vzorků a

   f) činnosti vztahující se k vyhodnocení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

10. Výdaje vztahující se k vývoji nerostných zdrojů se neuznávají za aktiva z průzkumu a vyhodnocení. *Koncepční rámec* a IAS 38 *Nehmotná aktiva* poskytují ustanovení o uznávání aktiv vznikajících při vývoji.

11. V souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky* a *podmíněná aktiva* uznává účetní jednotka každý závazek spojený s odstraňováním skrývky a s navrácením do původního stavu, který vznikl během určitého období v důsledku zavázání se k průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů.

Oceňování následně po uznání

12. Následně po uznání účetní jednotka pro aktiva z průzkumu a vyhodnocení buď použije model pořizovacích nákladů, nebo model přecenění. Použije-li se model přecenění (buď model z IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo model z IAS 38), bude to v souladu s klasifikací aktiv (viz odst. 15).

Změny účetních pravidel

13. **Účetní jednotka smí měnit svá účetní pravidla pro výdaje na průzkum a vyhodnocení, jestliže tato změna učiní účetní závěrku relevantnější pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů a ne méně spolehlivou, nebo spolehlivější a ne méně relevantní pro tyto potřeby. Účetní jednotka posoudí relevanci a spolehlivost za použití kritérií z IAS 8.**

14. Aby účetní jednotka ospravedlnila změny svých účetních pravidel pro výdaje na průzkum a vyhodnocení, prokáže, že tato změna jeho účetní závěrku přibližuje ke shodě s kritérii z IAS 8, ale že nedošlo k plné shodě s těmito kritérii.

VYKÁZÁNÍ

Klasifikace aktiv z průzkumu a vyhodnocení

15. Účetní jednotka klasifikuje aktiva z průzkumu a vyhodnocení jako hmotná nebo nehmotná podle povahy nabytého aktiva a tuto klasifikaci důsledně používá.

16. Některá aktiva z průzkumu a vyhodnocení jsou považována za nehmotná (např. právo na vrtné práce), zatímco jiná jsou hmotná (např. dopravní prostředky a vrtná souprava). V rozsahu, ve kterém je hmotné aktivum spotřebováváno při vývoji nehmotného aktiva, stává se částka vyjadřující tuto spotřebu součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva. Použití hmotného aktiva k vývoji aktiva nehmotného však nemění hmotné aktivum v aktivum nehmotné.

Překlasifikování aktiv z průzkumu a vyhodnocení

17. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení nesmí být nadále takto klasifikováno, když technická proveditelnost a komerční realizovatelnost těžby nerostných zdrojů je prokazatelná. Aktivum z průzkumu a vyhodnocení se posoudí na snížení hodnoty a uzná se jakákoli ztráta ze snížení hodnoty před překlasifikováním.

▼M10

SNÍŽENÍ HODNOTY

Uznání a ocenění

18. **Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení může převyšovat jeho zpětně získatelnou částku, aktiva z průzkumu a vyhodnocení budou posuzována s ohledem na snížení jejich hodnoty. Když skutečnosti a okolnosti svědčí o tom, že účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku, účetní jednotka vyčíslí, popíše a zveřejní každou výslednou ztrátu ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36, s výjimkou toho, co je uvedeno dále v odst. 21.**

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

20. Jedna nebo více následujících skutečností nebo okolností naznačuje, že účetní jednotka bude testovat aktivum z průzkumu a vyhodnocení na snížení hodnoty (tento výčet není úplný):

    a) období, v němž má účetní jednotka právo na průzkum ve specifické oblasti, vyprší v blízké budoucnosti a nepředpokládá se, že bude obnoveno;

    b) nejsou rozpočtovány ani plánovány podstatné výdaje na další průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů pro specifickou oblast;

    c) průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů ve specifické oblasti nevedlo k objevení komerčně realizovatelného množství nerostných zdrojů a účetní jednotka se rozhodla ukončit takové činnosti ve specifické oblasti;

    d) existují dostačující údaje, které naznačují, že ačkoli vývoj ve specifické oblasti pravděpodobně bude pokračovat, není pravděpodobné, že účetní hodnota aktiva z průzkumu a vyhodnocení bude z úspěšného vývoje nebo prodejem plně získána zpět.

    V každém z těchto případů nebo podobných případů účetní jednotka provede test na snížení hodnoty v souladu s IAS 36. Jakákoli ztráta z poklesu hodnoty je uznána za náklad v souladu s IAS 36.

Stanovení úrovně, na níž jsou aktiva z průzkumu a vyhodnocení posuzována na snížení hodnoty

21. **Účetní jednotka určí účetní pravidla pro přiřazování aktiv z průzkumu a vyhodnocení k penězotvorným jednotkám za účelem posouzení těchto aktiv na snížení hodnoty. Každá penězotvorná jednotka nebo skupina jednotek, k níž je aktivum z průzkumu a vyhodnocení přiřazeno, nesmí být větší než segment založený na buď prvotním, nebo druhotném formátu vykazování účetní jednotky stanoveném v souladu s IAS 14 Vykazování podle segmentů.**

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

ZVEŘEJNĚNÍ

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

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

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

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

25. Účetní jednotka naloží s aktivy z průzkumu a vyhodnocení jako se samostatnou třídou aktiv a vypracuje zveřejnění požadovaná buď IAS 16, nebo IAS 38 v souladu s tím, jak jsou tato aktiva klasifikována.

DATUM ÚČINNOSTI

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

▼**M10**

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

27. Je-li neproveditelné použít určité požadavky odst. 18 pro srovnatelné informace, které se týkají účetních období počínajících před 1. lednem 2006, účetní jednotka zveřejní tuto skutečnost. IAS 8 vysvětluje termín „neproveditelné".

DODATEK A

Definované termíny

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto IFRS.

aktiva z průzkumu a vyhodnocení	**Výdaje za průzkum a vyhodnocení** uznané za aktiva v souladu s účetními pravidly účetní jednotky.
výdaje za průzkum a vyhodnocení	Výdaje vzniklé účetní jednotce ve spojitosti s **průzkumem a vyhodnocením nerostných zdrojů** předtím, než je technická proveditelnost a komerční realizovatelnost prokazatelná.
průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů	Hledání nerostných zdrojů, zahrnující nerosty, ropu, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje poté, co účetní jednotka získá zákonná práva na průzkum ve specifické oblasti, jakož i stanovení technické proveditelnosti a komerční realizovatelnosti těžby nerostných zdrojů.

DODATEK B

Změny v jiných IFRS

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

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

Osvobození od požadavku poskytnout srovnávací zveřejnění pro IFRS 6

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

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

3. Tento standard se nepoužije pro:

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M10

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

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

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

▼M5

▼B

INTERPRETACE SIC-7 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Zavedení eura

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn.

Předmět sporu

1. Od 1. ledna 1999, počátku účinnosti Ekonomické a peněžní unie (EMU), se euro stane samostatnou měnou a směnné 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.

▼M5

4. To zejména znamená:

(a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, budou i nadále převáděny do funkční měny závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by podnik pokračoval v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se zajištěním kurzového rizika v budoucích transakcích.

(b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních jednotek musí být i nadále klasifikovány jako vlastní kapitál a musí být uznány jako výnos nebo náklad pouze při pozbytí čisté investice v zahraniční jednotce.

▼B

c) kurzové rozdíly, vyplývající z převodu závazků vyjádřených v účastnických měnách, nesmí být zahrnuty do účetní hodnoty souvisejícího aktiva.

Datum dohody: říjen 1997.

▼M5

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼M1

IFRS 1 – PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

▼M5

Mezinárodní standard účetního výkaznictví 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (IFRS 1) je stanoven v odstavci 1-47 a přílohách A – C. Všechny odstavce jsou si co do významnosti rovny. **Tučným písmem** jsou tištěny hlavní zásady standardu. Termíny definované v příloze A jsou při prvním výskytu ve standardu *kurzívou*. Definice ostatních termínů jsou stanoveny v glosáři Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. IFRS 1 je třeba číst v kontextu svého vlastního účelu, příslušného zdůvodnění závěrů, *Předmluvy k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* a *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* slouží jako podklad při volbě a aplikaci účetních postupů v případech, které nejsou výslovně upraveny.

▼M1

ÚVOD

Důvody vydání tohoto IFRS

Ú1. Tento standard nahrazuje interpretaci SIC-8 *První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví*. Rada vypracovala tento standard v návaznosti na následující problémy:

a) Některé aspekty požadavků SIC-8 na plné retrospektivní použití vedly k nákladům, které převyšovaly pravděpodobný prospěch pro uživatele účetní závěrky. I když interpretace SIC-8 nevyžadovala retrospektivní použití, pokud by takové použití nebylo prakticky proveditelné, nevysvětlovala, zda má prvouživatel takovou praktickou neproveditelnost vykládat jako velkou překážku, či jako malou překážku, a rovněž blíže neuváděla žádné zvláštní zacházení pro případy praktické neproveditelnosti.

b) Interpretace SIC-8 mohla od prvouživatele vyžadovat použití dvou různých verzí určitého standardu, pokud byla nová verze zavedena v období, ke kterému se vztahovala první účetní závěrka sestavená na základě Mezinárodních účetních standardů, přičemž nová verze retrospektivní použití zakazovala.

c) Interpretace SIC-8 jasně neuváděla, zda má prvouživatel při retrospektivním rozhodování o uznání a oceňování využít poznatků, které v mezičase získal.

d) Existovaly určité pochybnosti ohledně vzájemného působení interpretace SIC-8 a konkrétních přechodných ustanovení v jednotlivých standardech.

Hlavní charakteristiky tohoto IFRS

Ú2. Tento standard se použije, pokud určitá účetní jednotka poprvé přijme Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, a to výslovným a bezvýhradným prohlášením o shodě s IFRS.

Ú3. Obecně tento standard od účetní jednotky vyžaduje, aby použila všechny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které jsou účinné ke dni první účetní závěrky sestavené podle IFRS. IFRS od účetní jednotky zejména vyžadují, aby při sestavování počáteční rozvahy podle IFRS, která má sloužit jako východisko pro účtování podle IFRS, učinila následující:

a) vykázala veškerá aktiva a veškeré závazky, jejichž vykázání IFRS vyžadují;

b) nevykazovala položky jako aktiva nebo závazky, pokud IFRS takové vykázání nedovolují;

c) překlasifikovala položky, které podle předchozích obecných účetních pravidel (GAAP) vykázala jako určitý druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jde o jiný druh aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu; a

d) použila IFRS k ocenění všech vykazovaných aktiv a závazků.

Ú4. Tento standard poskytuje omezené výjimky z uvedených požadavků v určitých konkrétních případech, pokud by náklady na uvedení do souladu s IFRS pravděpodobně překročily prospěch pro uživatele účetní závěrky. Tento standard rovněž zakazuje retrospektivní použití IFRS

▼M1

v určitých oblastech, zejména pokud by retrospektivní použití vyžadovalo úsudek vedení podniku o dřívějších podmínkách v době, kdy už je výsledek konkrétní transakce známý.

Ú5. Tento IFRS vyžaduje zveřejnit vysvětlení toho, jak přechod z předchozích GAAP na IFRS ovlivnil vykazovanou finanční pozici účetní jednotky, její finanční výkonnost a peněžní toky.

Ú6. Účetní jednotka musí IFRS používat, pokud se její první účetní závěrka sestavená podle IFRS týká období počínajícího 1. ledna 2004 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

Změny oproti předchozím požadavkům

Ú7. Stejně jako interpretace SIC-8 vyžaduje tento standard ve většině oblastí retrospektivní použití. Na rozdíl od SIC-8 tento standard:

a) obsahuje cílené výjimky za účelem vyhnutí se nákladům, které by pravděpodobně překročily prospěch pro uživatele účetní závěrky, jakož i malé množství dalších výjimek z praktických důvodů;

b) upřesňuje, že účetní jednotka používá nejnovější verzi IFRS;

c) upřesňuje, jak se odhady provedené prvouživatelem vztahují k odhadům provedeným ke stejnému datu podle předchozích GAAP;

d) stanoví, že přechodná ustanovení v jiných IFRS se na prvouživatele nevztahují;

e) vyžaduje rozšíření zveřejňovaných informací týkajících se přechodu na IFRS.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 1

První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

ÚČEL

1. Cílem tohoto standardu je zajistit, aby první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS i její mezitímní účetní závěrky za příslušnou část období, k němuž se taková účetní závěrka vztahuje, obsahovaly kvalitní informace, které:

a) jsou transparentní pro uživatele a srovnatelné v rámci všech období, za která jsou předkládány;

b) poskytují vhodné východisko pro účtování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS);

c) je možné získat s náklady nepřevyšujícími prospěch pro uživatele.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Účetní jednotka použije tento standard:

a) ve své první účetní závěrce sestavené podle IFRS a

b) případně v každé mezitímní účetní závěrce, kterou předkládá podle IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období, k němuž se první účetní závěrka sestavená podle IFRS vztahuje.

3. První účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS je první roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka použije IFRS, a to na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení uvedeného v této účetní závěrce o shodě s IFRS. Účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS je první účetní závěrkou účetní jednotky sestavenou podle IFRS, pokud účetní jednotka například:

a) předložila poslední předchozí účetní závěrku

i) podle vnitrostátních 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 vnitrostátních požadavků neodpovídajících IFRS, přičemž na účtování o položkách neupravených vnitrostátními požadavky se použily některé jednotlivé IFRS, nebo

v) podle vnitrostátních požadavků, přičemž došlo k sesouhlasení některých částek s částkami stanovenými podle IFRS;

b) předložila účetní závěrku sestavenou podle IFRS pouze pro interní potřebu, aniž by tato závěrka byla zpřístupněna vlastníkům účetní jednotky nebo jakýmkoliv externím uživatelům;

c) sestavila podle IFRS sadu výkazů pro účely konsolidace, avšak nesestavila úplný soubor výkazů účetní závěrky, jak je vymezen v IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*; nebo

▼M1

d) účetní závěrku za předchozí období vůbec nezveřejnila.

4. Tento standard se použije, když účetní jednotka použije IFRS poprvé. Nepoužije se, pokud účetní jednotka například:

a) přestane předkládat účetní závěrku podle vnitrostátních požadavků, přestože ji dříve předkládala spolu s dalším souborem účetních výkazů obsahujících výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS;

b) v předchozím roce předložila účetní závěrku podle vnitrostátních požadavků a tato účetní závěrka obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS; nebo

c) v předchozím roce předložila účetní závěrku, která obsahovala výslovné a bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS, a to i přesto, že auditoři vyjádřili ve své auditorské zprávě k této účetní závěrce výhradu.

5. Tento standard se nepoužije na změny v účetních pravidlech u účetní jednotky, která už IFRS používá. Takové změny jsou předmětem:

a) ustanovení týkajících se změn v účetních pravidlech v IAS 8 - Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech; a

b) konkrétních přechodných ustanovení v jiných IFRS.

ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Počáteční rozvaha podle IFRS

6. Účetní jednotka k datu přechodu na IFRS sestaví počáteční rozvahu podle IFRS. Ta představuje východisko pro účtování podle IFRS. Účetní jednotka ovšem nemusí vykazovat počáteční rozvahu podle IFRS ve své první účetní závěrce sestavené podle IFRS.

Účetní pravidla

7. **Účetní jednotka používá stejná účetní pravidla ve své počáteční rozvaze podle IFRS a po všechna období vykazovaná v první účetní závěrce sestavené podle IFRS. Účetní pravidla jsou v souladu se všemi IFRS účinnými ke dni účetní závěrky, která byla poprvé sestavena podle IFRS, a to s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13 až 34.**

8. Účetní jednotka nepoužije odlišné verze IFRS, které byly účinné dříve. Účetní jednotka však může použít nový IFRS, jehož použití zatím není povinné, pokud je dřívější použití povoleno.

Příklad: Konzistentní používání nejnovější verze IFRS

VÝCHOZÍ INFORMACE

Den účetní závěrky pro první účetní závěrku účetní jednotky A sestavenou podle IFRS je 31. prosinec 2005. Účetní jednotka A se rozhodne předložit srovnávací informace v této účetní závěrce pouze za jeden rok (viz odstavec 36). Proto je datem přechodu na IFRS zahájení činnosti 1. ledna 2004 (případně ukončení činnosti 31. prosince 2003). Účetní jednotka A předkládala podle předchozích GAAP účetní závěrku každý rok k 31. prosinci, a to až do 31. prosince 2004 včetně.

POUŽITÍ POŽADAVKŮ

Účetní jednotka A je povinna použít IFRS účinné pro období končící 31. prosincem 2005:

a) při sestavování počáteční rozvahy podle IFRS k 1. lednu 2004 a

b) při sestavování a předkládání rozvahy k 31. prosinci 2005 (včetně srovnávacích částek za rok 2004), výsledovky, výkazu o změně vlastního kapitálu a výkazu peněžních toků k 31. prosinci 2005 (včetně srovnávacích částek za rok 2004) a zveřejnění (včetně srovnávacích informací za rok 2004).

Pokud není použití určitého nového standardu povinné, avšak je povolené, může, ale nemusí účetní jednotka A takový IFRS použít ve své první účetní závěrce sestavené podle IFRS.

9. Přechodná ustanovení jiných IFRS se použijí na změny v účetních pravidlech, které provádí účetní jednotka již používající IFRS; nepoužijí se tedy v případě přechodu na IFRS u prvouživatele, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 27 až 30.

▼M1

10. S výjimkou případů uvedených v odstavcích 13 až 34 účetní jednotka ve své počáteční rozvaze sestavované podle IFRS:

a) vykazuje veškerá aktiva a veškeré závazky, jejichž vykázání IFRS vyžadují;

b) nevykazuje položky jako aktiva nebo závazky, pokud IFRS takové vykázání nedovolují;

c) překlasifikuje položky, které podle předchozích GAAP vykázala 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 vykazovaných aktiv a závazků.

11. Účetní pravidla používaná účetní jednotkou v počáteční rozvaze podle IFRS se od pravidel použitých ke stejnému datu podle předchozích GAAP mohou lišit. 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).

12. Tento standard zakládá dva druhy výjimek ze zásady, že počáteční rozvaha sestavená účetní jednotkou podle IFRS musí být v souladu se všemi IFRS:

a) odstavce ►M10 13 až 25F ◄ stanoví výjimky z některých požadavků jiných IFRS;

▼M3

b) odstavce 26-34B zakazují zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS.

▼M1

Výjimky z jiných IFRS

13. Účetní jednotka se může rozhodnout využít jednu nebo několik z následujících výjimek:

a) podnikové kombinace (odstavec 15),

b) reálná hodnota nebo přecenění použité jako předpokládaná pořizovací cena (odstavce 16 až 19),

c) zaměstnanecké požitky (odstavec 20),

d) kumulované rozdíly z převodů cizích měn (odstavce 21 a 22),

e) složené finanční nástroje (odstavec 23),

▼M6

f) aktiva a závazky dceřiných podniků, přidružených podniků a společných podniků (odstavce 24 a 25),

g) vymezení dříve vykázaných finančních nástrojů (odstavec 25A),

(h) transakce spočívající v úhradách akciemi (odstavce 25B a 25C),

▼M10

i) pojistné smlouvy (odst. 25D),

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

k) leasingy (odst. 25F),

▼M8

l) ocenění finančních aktiv a závazků reálnou hodnotou při počátečním zachycení (odstavec 25G).

▼M1

Účetní jednotka tyto výjimky nesmí použít analogicky na další položky.

14. Některé níže uvedené výjimky odkazují na reálnou hodnotu. IAS 22 – *Podnikové kombinace* vysvětluje, jak určit reálnou hodnotu identifikovatelných aktiv a závazků nabytých v podnikové kombinaci. Účetní jednotka tento výklad použije při určování reálných hodnot podle tohoto standardu, pokud jiný IFRS pro určení reálné hodnoty příslušného aktiva nebo závazku neobsahuje pokyny přesnější. Tyto reálné hodnoty musejí odrážet podmínky existující v den, k němuž byly určeny.

Podnikové kombinace

15. Účetní jednotka použije na podnikové kombinace, které vykázala před datem přechodu na IFRS, požadavky uvedené v dodatku B.

▼M1

Reálná hodnota nebo přecenění použité jako předpokládaná pořizovací cena

16. Účetní jednotka se může rozhodnout určitou položku pozemků, budov a zařízení k datu přechodu na IFRS vyčíslit v reálné hodnotě a použít tuto reálnou hodnotu jako předpokládanou pořizovací cenu k tomuto datu.

17. Prvouživatel se může rozhodnout využít přecenění určité položky pozemků, budov a zařízení podle předchozích GAAP k datu nebo před datem přechodu na IFRS jako předpokládanou pořizovací cenu k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu, k němuž bylo provedeno, zhruba srovnatelné:

a) s reálnou hodnotou, nebo

b) pořizovacími náklady nebo zůstatkovou hodnotou po oprávkách podle IFRS, které byly upraveny tak, aby odrážely například změny všeobecného či specifického cenového indexu.

18. Možnost volby podle odstavců 16 a 17 existuje i u:

a) investicí do nemovitostí, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model ocenění pořizovacími náklady podle IAS 40 – *Investice do nemovitostí*; a

b) nehmotná aktiva splňující

i) kritéria uznání v IAS 38 – *Nehmotná aktiva* (včetně spolehlivého určení pořizovacích nákladů) a

ii) kritéria pro přecenění uvedená v IAS 38 (včetně existence aktivního trhu).

Účetní jednotka tuto možnost volby nesmí použít na jiná aktiva nebo na závazky.

19. Prvouživatel mohl stanovit předpokládanou pořizovací cenu podle předchozích GAAP pro některá nebo všechna aktiva a závazky tím, že je ocenil v reálné hodnotě ke konkrétnímu datu na základě určité události jako privatizace nebo první emise akcií. Ocenění v reálné hodnotě vyvolané takovými událostmi potom může použít jako přepokládanou pořizovací cenu podle IFRS k datu takového ocenění.

Zaměstnanecké požitky

20. Podle IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky* se může účetní jednotka rozhodnout pro metodu určitého rozptylu, v rámci níž mohou zůstat některé pojistně-matematické zisky nebo ztráty nevykázány. Retrospektivní použití tohoto přístupu od účetní jednotky vyžaduje, aby pojistně-matematické zisky nebo ztráty nakumulované od vzniku plánu do data přechodu na IFRS rozdělila na vykázanou část a nevykázanou část. Prvouživatel se však může rozhodnout vykázat veškeré kumulované pojistně-matematické zisky nebo ztráty k datu přechodu na IFRS, a to i když pro pozdější pojistně-matematické zisky nebo ztráty použije metodu „rozptylu". Pokud se prvouživatel takto rozhodne, použije toto své rozhodnutí na všechny plány.

▼M10

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

▼M1

Kumulativní rozdíly z převodů cizích měn

21. IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* vyžaduje, aby účetní jednotka:

a) klasifikovala některé rozdíly z převodů cizích měn jako oddělenou složku vlastního kapitálu a

b) v případě pozbytí určité zahraniční operace přesunula kumulativní rozdíl z převodu za tuto operaci (včetně případných zisků nebo ztrát ze souvisejícího zajištění) do výsledovky jako součást zisku nebo ztráty z pozbytí.

22. Prvouživatel však tyto požadavky týkající se kumulovaných rozdílů z převodů existujících k datu přechodu na IFRS plnit nemusí. Pokud prvouživatel této výjimky využije:

a) považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z převodu cizích měn ze všech zahraničních operací za nulové a

b) zisk nebo ztráta z následného pozbytí jakékoliv zahraniční operace nesmí zahrnovat rozdíly z převodů, které vznikly před datem přechodu na IFRS, a musí zahrnovat pozdější rozdíly z převodů.

▼M1

Složené finanční nástroje

23. IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* od účetní jednotky vyžaduje, aby složený finanční nástroj od začátku rozdělila na složku závazkovou a složku vlastního kapitálu. Pokud je již závazková složka splacena, požaduje retrospektivní použití IAS 32 oddělení dvou částí vlastního kapitálu. První částí je nerozdělený zisk, který představuje kumulovaný úrok ze závazkové složky. Druhou částí je původní složka vlastního kapitálu. Podle tohoto standardu však prvouživatel tyto dvě části oddělovat nemusí, pokud je k datu přechodu na IFRS závazková složka již splacena.

Aktiva a závazky v dceřiných, přidružených a společných podnicích

▼M5

24. Jestliže dceřiná společnost používá standardy poprvé později než mateřská společnost, dceřiná společnost bude ve své samostatné účetní závěrce oceňovat svá aktiva a pasiva následujícími způsoby:

▼M1

a) v účetní hodnotě, která by byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku na základě data přechodu mateřského podniku na IFRS, pokud by nedošlo k úpravám spojeným s konsolidačními postupy a s důsledky podnikové kombinace, v níž došlo k nabytí dceřiného podniku mateřským podnikem; nebo

▼M5

(b) účetní hodnoty vyžadované zbytkem tohoto standardu IFRS na základě data přechodu dceřiné společnosti na IFRS. Tyto účetní hodnoty se mohou lišit od hodnot popsaných v bodu (a) takto:

▼M1

i) jestliže výjimky stanovené v tomto standardu vedou k ocenění, které závisí na datu přechodu na IFRS,

▼M5

(ii) jestliže se účetní pravidla použitá v účetní závěrce dceřiné společnosti liší od pravidel konsolidované účetní závěrky. Dceřiná společnost může například používat jako své účetní pravidlo model podle pořizovacích nákladů v souladu se standardem IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, zatímco nadřízená skupina může používat model přeceňování.

▼M1

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.

25. Pokud se však účetní jednotka stane prvouživatelem později než její dceřiný (nebo přidružený nebo společný) podnik, tato účetní jednotka ve své konsolidované účetní závěrce ocení aktiva a závazky dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku ve stejné účetní hodnotě, jako je uvedena v nekonsolidované účetní závěrce dceřiného (nebo přidruženého nebo společného) podniku, avšak po předchozím provedení úprav spojených s konsolidací, ekvivalenční metodou a důsledky podnikové kombinace, v rámci níž účetní jednotka dceřiný podnik nabyla. Podobně pokud mateřský podnik ve své nekonsolidované účetní závěrce poprvé použije IFRS dříve nebo později než v konsolidované účetní závěrce, ocení v obou závěrkách aktiva a závazky ve stejné výši, s výjimkou konsolidačních úprav.

▼M9

Klasifikace dříve zachyceného finančního nástroje

25A. IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* umožňuje klasifikovat finanční aktivum při prvotním zachycení jako realizovatelné nebo klasifikovat finanční nástroj (pokud splní určitá kritéria) jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty. Výjimky z tohoto požadavku platí za těchto okolností:

a) každá účetní jednotka je může klasifikovat jako realizovatelné k datu přechodu na IFRS;

b) *účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období začínající 1. září 2006 nebo později* – může klasifikovat k datu přechodu na IFRS jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto dni kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39;

c) *účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající 1. ledna 2006 nebo později, avšak před 1. zářím 2006* – může klasifikovat k datu přechodu na IFRS jaké-

▼M9

koliv finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty, pokud toto aktivum nebo závazek splňuje k tomuto dni kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39. Pokud datum přechodu na IFRS předchází 1. září 2005, tato klasifikace nemusí být provedena dříve než 1. září 2005 a může též zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zachycené mezi datum přechodu na IFRS a 1. zářím 2005;

d) *účetní jednotka, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za roční účetní období počínající před 1. lednem 2006 a použije odstavce 11A, 48A, AG 4B – AG 4K, AG 33A a AG 33B a ustanovení v odstavcích 9, 12 a 13 IAS 39 novelizovaná v roce 2005* – může k datu zahájení svého prvního účetního období podle IFRS klasifikovat v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty jakékoliv finanční aktivum nebo finanční závazek, který k tomuto datu splňuje podmínky pro tuto klasifikaci v souladu s těmito novými a novelizovanými odstavci. Pokud první účetní období účetní jednotky podle IFRS začíná před 1. zářím 2005, tuto klasifikaci nemusí dokončit před 1. zářím 2005 a může též zahrnovat finanční aktiva a finanční závazky zachycené mezi počátkem tohoto období a 1. zářím 2005. Pokud účetní jednotka upravuje srovnávací informace podle IAS 39, musí tyto informace upravit o finanční aktiva, finanční závazky, nebo skupiny finančních aktiv, finančních závazků nebo jejich kombinace, klasifikované k počátku prvního účetního období podle IFRS. Tato úprava srovnávacích informací se provede pouze pokud klasifikované položky nebo skupiny splňovaly k datu přechodu na IFRS kritéria pro tuto klasifikaci v odstavcích 9b)i), 9b)ii) nebo 11A IAS 39 nebo, byla-li pořízena po datu přechodu na IFRS, splňovala kritéria v odstavci 9b)i), 9b)ii) nebo 11A k datu prvotního zachycení;

e) *pro účetní jednotku, která sestavuje svou první účetní závěrku podle IFRS za období počínající před 1. září 2006* – bez ohledu na odstavec 91 IAS 39, finanční aktiva a finanční závazky, které tato účetní jednotka klasifikovala v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty v souladu s výše uvedeným pododstavcem c) nebo d), které byly dříve klasifikovány jako zajištěná položka v zajištění reálné hodnoty, musí být vyňata z klasifikace v tomto zajišťovacím vztahu k datu jejich klasifikace v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty.

▼M6

25B. Podniku, který je přijímá poprvé, se doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 *Úhrada akciemi* na nástroje vlastního kapitálu, jež byly poskytnuty 7. listopadu 2002 nebo dříve. Podniku, který je přijímá poprvé, se také doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 na nástroje vlastního kapitálu poskytnuté po 7. listopadu 2002, které byly převedeny k pozdějšímu z následujících dat: (a) datum přechodu na IFRS, (b) 1. ledna 2005. Pokud se však podnik, který je přijímá poprvé, rozhodne, že bude aplikovat IFRS 2 na takovéto nástroje vlastního kapitálu, může tak učinit pouze tehdy, jestliže zveřejnil reálnou hodnotu těchto nástrojů vlastního kapitálu stanovenou k datu ocenění, jak je definováno v IFRS 2. U všech poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž nebylo aplikováno IFRS 2 (například nástroje vlastního kapitálu poskytnuté 7. listopadu 2002 nebo dříve) musí podnik, který je přijímá poprvé, přesto zveřejnit informace požadované v odstavcích 44 a 45 IFRS 2. Pokud takový podnik změní podmínky nebo termíny poskytnutí nástrojů vlastního kapitálu, na něž se neaplikoval IFRS 2, nebude požadováno, aby aplikoval odstavce 26-29 IFRS 2, jestliže ke změně došlo před pozdějším z následujících dat: (a) datum přechodu na IFRS a (b) 1. ledna 2005.

25C. Podniku, který je přijímá poprvé, se doporučuje, ale nevyžaduje se v, aby aplikoval IFRS 2 na závazky vyplývající z úhrad akciemi, které byly vypořádány před datem přechodu na IFRS. Podniku, který je přijímá poprvé, se také doporučuje, ale nevyžaduje se, aby aplikoval IFRS 2 na závazky, které byly vypořádány před 1. lednem 2005. Pro závazky, na něž se aplikuje IFRS 2, nemusí podnik přepočítávat srovnávací informace v rozsahu, v jakém se informace vztahuje na období nebo datum, které je dřívější než 7. listopad 2002.

▼M3

Pojistné smlouvy

25D Prvouživatel může použít přechodná ustanovení IFRS 4 *Pojistné smlouvy*. IFRS 4 omezuje změny v účetních postupech pro pojistné smlouvy včetně změn provedených prvouživatelem.

▼M4

Změny v existujícím ukončení provozu, uvedení do původního stavu a podobných závazcích zahrnutých do pozemků, budov a zařízení

25E. IFRIC 1 *Změny v existujícím ukončení provozu, uvedení do původního stavu* a *podobných závazcích* vyžadují, aby specifikované změny v ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo podobném závazku byly přičteny nebo odečteny od pořizovacího nákladu aktiva, k němuž se vztahují. Upravená odepsatelná částka aktiva je poté odepsána prospektivně ve zbývající době použitelnosti. Při prvním přijetí se nemusí respektovat tyto požadavky na změny v takovýchto závazcích, k nimž došlo před datem přechodu na IFRS. Jestliže ten, kdo je přijímá jako první, použije této výjimky, bude povinen:

(a) vyčíslit závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;

(b) v rozsahu, v němž je závazek v působnosti IFRIC 1, odhadnout částku, která by byla obsažena v nákladu souvisejícího aktiva, když závazek poprvé vznikl, diskontováním závazku k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické rizikově vážené diskontní sazby (sazeb), která by platila pro tento závazek během zasahujícího období

a

(c) vypočítat oprávky k této částce ke dni přechodu na IFRS na bázi aktuálního odhadu doby použitelnosti aktiva za použití odpisové politiky, již jednotka přijala na základě IFRS.

▼M10

LEASINGY

IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*

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

▼M8

Oceňování finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou

25G. Bez ohledu na požadavky odstavců 7 a 9 může jednotka aplikovat požadavky uvedené v poslední větě odstavce AG76 a v odstavci AG76A standardu IAS 39 jedním z těchto postupů:

a) prospektivně pro transakce uzavřené po 25. říjnu 2002; nebo

b) prospektivně pro transakce uzavřené po 1. lednu 2004.

▼M1

Výjimky z retrospektivního použití jiných IFRS

▼M3

26. Tento IFRS zakazuje zpětnou aplikaci některých aspektů jiných IFRS vztahujících se k:

▼M1

a) odúčtování finančních aktiv a finančních závazků (odstavec 27);

▼M3

b) vykazování zajištění (odstavce 28-30);

c) odhady (odstavce 31-34); a

d) aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.

▼M1

Odúčtování finančních aktiv a finančních závazků

▼M2

27 Vyjma možností povolených v odstavci 27A musí poprvé aplikující účetní jednotka použít požadavky na odúčtování uvedené v IAS 39 prospektivně u transakcí realizovaných k 1. lednu 2004 nebo později. Jinými slovy, pokud poprvé aplikující účetní jednotka odúčtuje nederivátová finanční aktiva nebo nederivátové finanční závazky podle svých předchozích GAAP v důsledku transakce realizované před 1. lednem 2004, nesmí tato aktiva a závazky zaúčtovat podle IFRS (pokud nesplňují podmínky pro zaúčtování coby výsledek pozdější transakce nebo události).

▼M2

27A Nehledě na odstavec 27 může účetní jednotka požadavky na odúčtování uvedené v IAS 39 aplikovat retrospektivně ode dne, který si stanoví, a to za předpokladu, že byly informace potřebné k aplikaci IAS 39 u finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných v důsledku minulých transakcí získány v době prvotního účtování o těchto transakcích.

▼M1

Účtování o zajištění

28. Podle požadavků IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* účetní jednotka

a) oceňuje veškeré deriváty v reálné hodnotě a

b) vyloučí veškeré odložené ztráty či zisky z derivátů, které byly vykázány podle předchozích GAAP, jako by se jednalo o aktiva nebo závazky.

29. Účetní jednotka do své počáteční rozvahy podle IFRS nepromítne takový zajišťovací vztah, který nesplňuje podmínky stanovené pro zajišťovací účetnictví podle IAS 39 (například mnohé zajišťovací vztahy, kdy je zajišťovacím nástrojem peněžní nástroj nebo vydaná opce, tam, kde je zajištěná položka čistou pozicí nebo kde zajištění kryje úrokové riziko finančních investic držených do splatnosti). Pokud však účetní jednotka označila čistou pozici za zajištěnou položku podle předchozích GAAP, může stanovit jednotlivou položku v rámci této čisté pozice jako zajištěnou položku podle IFRS, pokud tak učiní nejpozději v den přechodu na IFRS.

▼M2

30 Jestliže účetní jednotka před datem přechodu na IFRS určila transakci jako zajištění, ale toto zajištění nebude splňovat podmínky pro účtování o zajištění stanovené v IAS 39, musí přestat používat účtování o zajištění za použití odstavců 91 a 101 v IAS 39. Transakce uskutečněné před datem přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) nesmí být zpětně označeny jako zajištění.

▼M1

Odhady

31. Odhady provedené účetní jednotkou podle IFRS k datu přechodu na IFRS musejí být v souladu s odhady provedenými ke stejnému datu podle předchozích GAAP (po úpravách zohledňujících veškeré změny v účetních pravidlech), pokud neexistuje objektivní důkaz, že takové odhady byly chybné.

32. Může se stát, že účetní jednotka po přechodu na IFRS získá informace o odhadech, které učinila podle předchozích GAAP. Podle odstavce 31 zachází účetní jednotka s takovou informací stejně jako s událostmi po rozvahovém dni neupravujícími účetní závěrku podle IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*. Předpokládejme například, že účetní jednotka přechází na IFRS k 1. lednu 2004 a nová informace získaná 15. června 2004 vyžaduje přehodnocení odhadu provedeného podle předchozích GAAP k 31. prosinci 2003. Účetní jednotka tuto novou informaci do své počáteční rozvahy podle IFRS nepromítne (pokud není zapotřebí odhady upravit z důvodu rozdílů v účetních pravidlech nebo pokud neexistuje objektivní důkaz, že odhady byly chybné). Namísto toho účetní jednotka tuto novou informaci promítne do výsledovky (případně změny vlastního kapitálu) za rok končící 31. prosincem 2004.

33. Účetní jednotka může potřebovat provést k datu přechodu na IFRS odhady podle IFRS nevyžadované k danému datu podle předchozích GAAP. K dosažení souladu s IAS 10 odrážejí takové odhady podle IFRS podmínky existující k datu přechodu na IFRS. Tržní podmínky k datu přechodu účetní jednotky na IFRS musejí odrážet zejména odhady tržních cen, úrokových sazeb nebo směnných kurzů.

34. Odstavce 31 až 33 se použijí na počáteční rozvahu podle IFRS. Použijí se rovněž na srovnávací období prezentovaná v první účetní závěrce účetní jednotky sestavené podle IFRS a v takovém případě se odkazy na datum přechodu na IFRS nahrazují odkazy na konec daného srovnávacího období.

▼M3

34A. IFRS 5 požaduje, prospektivní aplikaci na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje a na činnosti splňující kritéria pro klasifikaci jako ukončené po datu účinnosti IFRS. IFRS 5 umožňuje účetní jednotce aplikovat požadavky IFRS na veškerá dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny), která splňují kritéria pro to, aby byla klasifikována jako držená za účelem prodeje, a činnosti, jež splňují kritéria pro to, aby byly klasifikovány jako ukončené po jakémkoli datu před datem platnosti IFRS za předpokladu, že ocenění a jiné informace potřebné pro aplikaci IFRS se získaly v době, kdy byla tato kritéria původně splněna.

▼M3

34B. Účetní jednotka s datem přechodu na IFRS před 1. lednem 2005 bude aplikovat přechodná ustanovení IFRS 5. Jednotka s datem přechodu na IFRS 1. ledna 2005 nebo později bude aplikovat IFRS 5 zpětně.

▼M1

PREZENTACE A ZVEŘEJNĚNÍ

35. Tento standard nestanoví žádné výjimky týkající se požadavků na prezentaci a zveřejnění podle jiných IFRS.

Srovnávací informace

36. Pro dosažení souladu s IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* musí první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS obsahovat srovnávací údaje podle IFRS nejméně za jeden rok.

▼M3

Výjimka z požadavku přepracovat srovnatelné informace pro IAS 39 a IFRS 4

▼M12

36A Ve své první účetní závěrce podle musí účetní jednotka, která přijme IFRS před 1. lednem 2006, prezentovat srovnávací údaje nejméně za jeden rok, jež však nemusí splňovat požadavky podle IAS 32, IAS 39 ani IFRS 4. Účetní jednotka, která se v prvním roce přechodu na nové standardy rozhodne prezentovat srovnávací informace, jež nevyhovují požadavkům podle IAS 32, IAS 39 ani IFRS 4:

a) použije požadavky na účtování a oceňování z předchozích obecně přijatých účetních postupů (GAAP) na srovnávací informace o finančních nástrojích v rámci IAS 32 a IAS 39 a na pojistné smlouvy v rámci IFRS 4;

▼M3

b) zveřejní tuto skutečnost společně se zásadami pro přípravu těchto informací;

a

c) zveřejní povahu hlavních úprav, které by uvedly informace do souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účetní jednotka tyto úpravy nemusí vyčíslit. Avšak účetní jednotka bude přistupovat k veškerým úpravám mezi rozvahou k rozvahovému dni ve srovnatelném období (tj. rozvahou, která obsahuje srovnatelné informace na základě předchozích účetních pravidel) a rozvahou na začátku prvního období vykazování IFRS (tj. první období, jenž zahrnuje informace, jež jsou v souladu s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) tak, jako by vyplývaly ze změny v účetních postupech, a zveřejní to, co je požadováno na základě odstavce 28(a)-(e) a (f)(i) IAS 8.

Odstavec 28(f)(i) se týká pouze částek uvedených v rozvaze k rozvahovému dni srovnatelného období.

▼M12

V případě účetní jednotky, která se rozhodne prezentovat srovnávací informace, jež nevyhovují požadavkům podle IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, budou zmínky o datu přechodu na IFRS znamenat, a to jen v případech IFRS, počátek prvního období vykazovaného podle IFRS. Takové účetní jednotky musí vyhovět požadavkům podle odst. 15 písm. c) standardu IAS 1 na další zveřejňované informace, pokud vyhovění zvláštním požadavkům podle IFRS nestačí k tomu, aby uživatelé mohli pochopit důsledky určitých transakcí, dalších událostí a podmínek na finanční situaci a finanční výsledky účetní jednotky.

Výjimka z požadavku na předkládání srovnávacích informací pro IFRS 6

36B Účetní jednotka, která používá mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) před 1. lednem 2006 a rozhodne se používat před 1. lednem 2006 IFRS 6 *Průzkum a oceňování nerostných zdrojů*, nemusí ve své první účetní uzávěrce sestavené podle IFRS aplikovat požadavky z IFRS 6 na prezentaci srovnávacích informací.

Výjimky z požadavku na zveřejnění srovnávacích informací pro IFRS 7

36C. Účetní jednotka, která přijme standardy IFRS před 1. lednem 2006 a rozhodne se převzít standard IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejnění* ve své první účetní závěrce podle IFRS, v ní nemusí prezentovat srovnávací údaje požadované podle standardu IFRS 7.

▼M1

37. Některé účetní jednotky předkládají historická shrnutí vybraných údajů za období, která předcházejí prvnímu období, za něž předkládají úplné srovnávací informace podle IFRS. Tento standard přitom nevyžaduje, aby taková shrnutí splňovala požadavky na vykazování a oceňování podle IFRS. Některé účetní jednotky navíc vedle srovnávacích informací požadovaných podle IAS 1 překládají také srovnávací informace podle předchozích GAAP. V jakékoliv účetní závěrce obsahující historická shrnutí nebo srovnávací informace podle předchozích GAAP účetní jednotka:

a) jasně označí, že údaje předkládané podle předchozích GAAP nejsou sestaveny podle IFRS; a

b) uvede povahu hlavních úprav nezbytných pro dosažení jejich souladu s IFRS. Účetní jednotka nemusí takové úpravy vyčíslit.

Vysvětlení přechodu na IFRS

38. Účetní jednotka vysvětlí, jak přechod od předchozích GAAP na IFRS ovlivnil její vykazovanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Sesouhlasení

39. K dosažení souladu s odstavcem 38 musí první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS zahrnovat:

a) sesouhlasení vlastního kapitálu vykázaného podle předchozích GAAP a vlastního kapitálu podle IFRS k oběma následujícím dnům:

i) k datu přechodu na IFRS a

ii) ke konci posledního období vykazovaného v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky sestavené podle předchozích GAAP;

b) sesouhlasení zisku nebo ztráty vykázaných podle předchozích GAAP za poslední období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky a zisku nebo ztráty podle IFRS za stejné období; a

c) pokud účetní jednotka poprvé uznala nebo zrušila ztráty ze snížení hodnoty aktiv při sestavování počáteční rozvahy podle IFRS, zveřejnění, která by požadoval IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*, kdyby účetní jednotka takové ztráty ze snížení hodnoty aktiv uznala nebo zrušila v období počínajícím datem přechodu na IFRS.

40. Sesouhlasení požadovaná v odstavci 39 a) a b) musejí být dostatečně podrobná, aby umožnila uživatelům pochopit významné úpravy v rozvaze a výsledovce. Pokud účetní jednotka podle předchozích GAAP předkládala také výkaz peněžních toků, vysvětlí rovněž významné úpravy ve výkazu peněžních toků.

41. Pokud účetní jednotka zjistí ve výkazech sestavených podle předchozích GAAP chyby, musí se v sesouhlasení podle odstavce 39 a) a b) rozlišit opravy těchto chyb od změn v účetních pravidlech.

42. IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* se nezabývá změnami v účetních pravidlech, k nimž dochází, když účetní jednotka poprvé přijme IFRS. Proto se požadavky IAS 8 na zveřejnění změn v účetních pravidlech nevztahují na první účetní závěrku účetní jednotky sestavenou podle IFRS.

43. Pokud účetní jednotka za dřívější období účetní závěrku nepředkládala, první účetní závěrka sestavená podle IFRS tuto skutečnost zveřejní.

▼M9

43A. Účetní jednotka smí reklasifikovat původně zachycené finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné finanční aktivum v souladu s odstavcem 25A. Účetní jednotka je povinna zveřejnit reálnou hodnotu finančních aktiv nebo finančních závazků klasifikovaných do jednotlivých kategorií ke dni klasifikace a jejich klasifikaci a účetní hodnotu v předchozí účetní závěrce.

▼M1

Použití reálné hodnoty jako předpokládané pořizovací ceny

44. Pokud účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle IFRS použije reálnou hodnotu jako předpokládanou pořizovací cenu určité položky pozemků, budov a zařízení, investice do nemovitostí nebo nehmotného aktiva (viz odstavce 16 a 18), zveřejní se v první účetní závěrce účetní jednotky sestavené podle IFRS v počáteční rozvaze podle IFRS pro každou řádkovou položku:

a) úhrn těchto reálných hodnot a

b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích GAAP.

▼M1

Mezitímní účetní závěrka

45. K dosažení souladu s odstavcem 38 musí účetní jednotka, pokud předkládá mezitímní účetní závěrku podle IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví* za část období obsaženého v první účetní závěrce sestavené podle IFRS, splnit vedle požadavků IAS 34 i požadavky následující:

a) Pokud účetní jednotka předložila mezitímní účetní závěrku za srovnatelné mezitímní období bezprostředně předcházejícího účetního roku, zahrnuje mezitímní účetní závěrka sesouhlasení:

i) vlastního kapitálu podle předchozích GAAP ke konci srovnatelného mezitímního období a vlastního kapitálu podle IFRS k danému datu a

ii) zisku nebo ztráty podle předchozích GAAP za srovnatelné mezitímní období (za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného roku k datu) a zisku nebo ztráty podle IFRS za takové období.

b) Kromě sesouhlasení vyžadovaných pod písmenem a) musí první mezitímní účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS za část období obsaženého v první účetní závěrce podle IFRS zahrnovat sesouhlasení uvedená v odstavci 39 a) a b) (a doplněná o podrobnosti požadované v odstavcích 40 a 41) nebo křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument tato sesouhlasení obsahující.

46. IAS 34 požaduje minimální rozsah zveřejnění, který vychází z předpokladu, že uživatelé mezitímní účetní závěrky mají rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce. IAS 34 však také požaduje, aby podnik zveřejnil ‚všechny události a transakce, které jsou významné pro porozumění aktuálnímu mezitímnímu období'. Proto pokud prvouživatel ve své poslední roční účetní závěrce sestavené podle předchozích GAAP nezveřejnil informace významné pro porozumění aktuálnímu mezitímní období, musí jeho mezitímní účetní závěrka takovou informaci obsahovat nebo musí zahrnovat křížový odkaz na jiný zveřejněný dokument takovou informaci obsahující.

DATUM ÚČINNOSTI

47. Účetní jednotka použije tento standard, jestliže její první účetní závěrka sestavená podle IFRS vykazuje období počínající 1. ledna 2004 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud první účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle IFRS vykazuje období počínající před 1. lednem 2004 a účetní jednotka přitom používá tento standard namísto interpretace SIC-8 – *První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví*, tuto skutečnost zveřejní.

▼M2

Určení finančních aktiv a finančních závazků

47A. Účetní jednotka může určit dříve zaúčtované finanční aktivum nebo finanční závazek jako finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě prostřednictvím zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelné v souladu s odstavcem 25A. Účetní jednotka musí zveřejnit reálnou hodnotu všech finančních aktiv nebo finančních závazků zařazených v každé kategorii a klasifikaci a účetní hodnotu z předchozích účetních závěrek.

▼M1

DODATEK A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

datum přechodu na IFRS	Počátek prvního období, za něž účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS v první účetní závěrce sestavené podle IFRS.
předpokládaná pořizovací cena	Částka používaná v zastoupení namísto pořizovacích nákladů nebo zůstatkové hodnoty po oprávkách ke stanovenému datu. Následné odpisování předpokládá, že účetní jednotka ke stanovenému datu aktivum nebo závazek prvně uznala a že se jejich pořizovací náklady rovnaly předpokládané pořizovací ceně.
reálná hodnota	Částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.
první účetní závěrka sestavená podle IFRS	První roční účetní závěrka, v níž účetní jednotka přijme Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), a to výslovným a bezvýhradným prohlášením o souladu s IFRS.
prvouživatel	Účetní jednotka, který překládá první účetní závěrku sestavenou podle IFRS.
▼M5 Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards)	Jsou Standardy a interpretace přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Zahrnují: (a) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; (b) Mezinárodní účetní standardy; a (c) Interpretace výboru IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) nebo dřívějšího výboru SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor).
▼M1 počáteční rozvaha podle IFRS	Rozvaha účetní jednotky (zveřejněná, či nezveřejněná) k datu přechodu na IFRS.
předchozí GAAP	Koncept účetnictví, který prvouživatel používal bezprostředně před přijetím IFRS.
den účetní závěrky	Konec posledního období, k němuž se vztahuje účetní závěrka nebo určitá mezitímní účetní závěrka.
▼M2 První účetní období dle IFRS	Účetní období končící účetní jednotce k **datu první účetní závěrky dle IFRS**.

▼**M1**

DODATEK B

Podnikové kombinace

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

▼**M3**

B1 Ten, kdo je přijímá jako první, se může rozhodnout, že nebude aplikovat IFRS 3 *Podnikové kombinace* retrospektivně na minulé podnikové kombinace (podnikové kombinace, které se uskutečnily před datem přechodu na IFRS). Pokud však ten, kdo je přijímá jako první, přepracuje jakoukoli podnikovou kombinaci tak, aby vyhovovala IFRS 3, přepracuje veškeré pozdější podnikové kombinace a také bude aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 *Nehmotná aktiva* (podle novelizace v roce 2004) od stejného data. Například jestliže se ten, kdo je bude přijímat jako první, rozhodne, že přepracuje podnikovou kombinaci, která se uskutečnila 30. června 2002, přepracuje veškeré podnikové kombinace, které se uskutečnily mezi 30. červnem 2002 a datem přechodu na IFRS, a také použije IAS 36 (podle novelizace v roce 2004) a IAS 38 (podle novelizace v roce 2004) od 30. června 2002.

▼**M5**

B1A. Organizace nemusí aplikovat IAS 21 *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwillu vznikajících v kombinaci podniků, ke které došlo před datem přechodu k používání IFRS. Jestliže organizace neaplikuje IAS 21 na tyto úpravy reálné hodnoty a goodwillu retrospektivně, je povinna jednat s jimi jako s aktivy a závazky organizace spíše než jako s aktivy a závazky pořízené jednotky. Uvedený goodwill a úpravy reálné hodnoty jsou proto již vyjádřeny ve funkční měně organizace, nebo jsou nepeněžními položkami v cizí měně, jež se vykáží s použitím směnného kurzu použitého podle předchozích zásad GAAP.

B1B. Organizace může aplikovat IAS 21 retrospektivně na úpravy reálné hodnoty a goodwill vznikající:

(a) u všech podnikových kombinací, ke kterým došlo před datem přechodu na IFRS;

nebo

(b) u všech podnikových kombinací, u kterých se organizace rozhodne přepracovat a znovu zveřejnit informace v souladu se IAS 22, jak je povoleno odstavcem B1 uvedeným výše.

▼**M1**

B2. Pokud prvouživatel nepoužije IAS 22 retrospektivně na dřívější podnikové kombinace, má to pro takovou podnikovou kombinaci tyto následky:

a) Provouživatel zachovává stejnou klasifikaci (akvizice u právního nabyvatele, obrácená akvizice u nabývaného nebo spojení podílů) jako v účetní závěrce podle předchozích GAAP.

b) Prvouživatel k datu přechodu na IFRS vykáže veškerá svá aktiva a veškeré své závazky, které nabyl nebo převzal při určité dřívější podnikové kombinaci, kromě:

i) některých finančních aktiv a finančních závazků odúčtovaných podle předchozích GAAP (viz odstavec 27) a

ii) aktiv včetně goodwillu a závazků, které nebyly vykázány v konsolidované rozvaze nabyvatele podle předchozích GAAP a rovněž by nesplňovaly kritéria IFRS pro vykázání v nekonsolidované rozvaze nabývaného (viz odstavec B2 f) až B2 i)).

Jakoukoliv následnou změnu vykáže prvouživatel jako úpravu nerozděleného zisku (nebo případně jiné složky vlastního kapitálu), pokud taková změna nevzniká v důsledku vykázání nehmotného aktiva dříve zahrnutého do goodwillu (viz odstavec B2 g) i)).

c) Ze své počáteční rozvahy podle IFRS vyloučí prvouživatel jakoukoliv položku vykázanou podle předchozích GAAP, která nesplňuje kritéria IFRS pro vykázání jako aktivum nebo jako závazek. Z toho plynoucí změny zaúčtuje prvouživatel takto:

i) prvouživatel mohl klasifikovat dřívější podnikovou kombinaci jako akvizici a mohl jako nehmotné aktivum vykázat položku, která nesplňuje kritéria pro vykázání jako aktivum podle IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Takovou položku (a případnou odloženou daň

▼M1

nebo menšinové podíly) prvouživatel překlasifikuje jako součást goodwillu (pokud nebyl podle předchozích GAAP goodwill přímo odečten od vlastního kapitálu, viz odstavec B2 g) i) a B2 i)),

ii) všechny další vyplývající změny vykáže prvouživatel v nerozděleném zisku ([1]).

d) IFRS u některých aktiv a závazků vyžadují následné ocenění na takovém základě, který nevychází z nákladů na pořízení, například na základě reálné hodnoty. Na tomto základě prvouživatel tato aktiva a tyto závazky ocení ve své počáteční rozvaze podle IFRS, i když jich nabyl nebo je převzal ve dřívější podnikové kombinaci. Jakoukoliv z toho vyplývající změnu vykáže prvouživatel v účetní hodnotě tak, že upraví nerozdělený zisk (nebo případně jinou složku vlastního kapitálu), nikoliv goodwill.

e) Bezprostředně po podnikové kombinaci představuje podle předchozích GAAP stanovená účetní hodnota aktiv nabytých nebo závazků převzatých v dané podnikové kombinaci předpokládanou pořizovací cenu podle IFRS k danému datu. Pokud IFRS požadují oceňovat tato aktiva a závazky k pozdějšímu datu na základě nákladů, je předpokládaná pořizovací cena základem pro odepisování podle nákladů od data podnikové kombinace.

f) Pokud aktivum nabyté nebo závazek převzatý ve dřívější podnikové kombinaci nebyl podle předchozích GAAP vykázán, nemá v počáteční rozvaze podle IFRS předpokládanou pořizovací cenu nulovou. Nabyvatel naopak toto aktivum nebo tento závazek vykáže a ocení ve své konsolidované rozvaze na takovém základě, který by IFRS vyžadovaly pro nekonsolidovanou rozvahu nabývaného. Příklad: pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval finanční leasing nabytý ve dřívější podnikové kombinaci, aktivuje jej ve své konsolidované účetní závěrce, neboť IAS 17 – *Leasingy* by toto vyžadoval od nabývaného v jeho nekonsolidované rozvaze. Naproti tomu jestliže podle předchozích GAAP došlo k zahrnutí určitého aktiva nebo určitého závazku do goodwillu, ale podle IAS 22 by došlo k vykázání samostatnému, zůstává dané aktivum nebo daný závazek v goodwillu, pokud by IFRS nepožadovaly jeho vykázání v nekonsolidované účetní závěrce nabývaného.

g) Účetní hodnota goodwillu v počáteční rozvaze podle IFRS je účetní hodnotou podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících třech úpravách:

i) Vyžaduje-li to odstavec B2 c) i) výše, zvýší prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, když překlasifikuje položku podle předchozích GAAP vykázanou jako nehmotné aktivum. Podobně vyžaduje-li odstavec B2 f) od prvoužiovatele vykázat nehmotné aktivum podle předchozích GAAP zahrnuté do vykazovaného goodwillu, prvouživatel příslušným způsobem účetní hodnotu sníží (a případně provede úpravy odložené daně a menšinových podílů).

ii) Může se stát, že se určitá nejistota ovlivňující výši kupní protihodnoty za dřívější podnikovou kombinaci vyřeší před datem přechodu na IFRS. Pokud lze provést spolehlivý odhad případné úpravy a uskutečnění platby je pravděpodobné, prvouživatel goodwill upraví o příslušnou částku. Podobně upraví prvouživatel účetní hodnotu goodwillu, jestliže úpravu nezbytnou v důsledku nejistoty a vykázanou dříve již nelze spolehlivě vyčíslit nebo zaplacení přestalo být pravděpodobné.

iii) Bez ohledu na to, zda existuje, či neexistuje určitá známka toho, že se hodnota goodwillu mohla snížit, použije prvouživatel IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* při testování snížení hodnoty goodwillu k datu přechodu na IFRS a při vykazování jakýchkoliv z toho vyplývajících ztrát ze snížení hodnoty v nerozděleném zisku (nebo pokud to vyžaduje IAS 36, v přírůstcích z přecenění). Test snížení hodnoty vychází 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 a znovu nevykazuje účetní hodnotu goodwillu:

i) aby vyloučil probíhající výzkum a vývoj, které v dané podnikové kombinaci nabyl (pokud by související nehmotné aktivum nesplňovalo kritéria pro vykázání podle IAS 38 v nekonsolidované rozvaze nabývaného),

([1]) Takové změny zahrnují překlasifikaci z nebo do nehmotných aktiv, pokud podle předchozích GAAP nebyl goodwill vykazován 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.

▼**M1**

ii) aby upravil předchozí odpisy goodwillu,

iii) aby zrušil úpravy goodwillu, které by IAS 22 nepovolil, 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 zápornou položku vlastního kapitálu:

i) nevykáže takový goodwill ve své počáteční rozvaze podle IFRS. Kromě toho tento goodwill nepřevede do výsledovky, pokud dceřiný podnik vyřazuje nebo pokud se hodnota investice do dceřiného podniku snižuje,

ii) vykáže úpravy, které vyplývají z následného vyřešení nejistoty ovlivňující kupní protihodnotu, v nerozděleném zisku.

j) Podle předchozích GAAP mohl prvouživatel nekonsolidovat 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 od nekonsolidované rozvahy dceřiného podniku. Předpokládaná hodnota goodwillu k datu přechodu na IFRS se pak rovná rozdílu mezi:

i) podílem mateřského podniku na těchto upravovaných účetních hodnotách a

ii) pořizovacími náklady investice do dceřiného podniku, jak jsou uvedeny v nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku.

k) Vyčíslení menšinových podílů a odložené daně vyplývá z ocenění ostatních aktiv a závazků. Proto výše uvedené úpravy vykázaných aktiv a závazků ovlivňují menšinové podíly a odloženou daň.

B3. Výjimka pro dřívější podnikové kombinace se rovněž vztahuje na dřívější investice do přidružených podniků a nabytí podílů na společném podnikání.

B4. Kromě toho se datum zvolené pro odstavec B1 použije rovnocenně na všechny takové akvizice.

▼M1

DODATEK C

Dodatky k jiným IFRS

Změny uvedené v tomto dodatku nabývají účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2004 nebo později. Pokud účetní jednotka tento standard použije na dřívější období, jsou tyto změny účinné pro dané dřívější období.

C1. Tento standard nahrazuje interpretaci SIC-8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví.

C2. Tento standard mění odstavec 172 h) IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* takto:

„h) pokud podnik zahájil sekuritizaci, převod nebo jinou transakci, v níž jde o odúčtování, ještě před počátkem obchodního roku, v němž bude poprvé uplatněn tento standard, nebude způsob účtování takové transakce retrospektivně měněn tak, aby odpovídal požadavkům definovaným tímto standardem. To však převádějícího nezprošťuje povinnosti:

i) zaúčtovat veškeré deriváty a jiné podíly jako například práva a závazky ze správy aktiv zachované po provedení odúčtování, pokud splňují kritéria pro vykázání podle tohoto standardu nebo jiného IFRS; a

ii) konsolidovat všechny jednotky zvláštního určení, které převádějící ovládá (viz interpretace SIC-12 – *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*).“

▼M3

▼B

INTERPRETACE SIC-10 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

Předmět sporu

1. V některých zemích může být státní podpora podnikům 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 podniku. Příklady takové pomoci jsou převody prostředků státu podnikům, 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 podnikům splňuje definici státních podpor v IAS 20, i když neexistují žádné podmínky, které se specificky vztahují k provozním činnostem podniku, jiné než požadavek na provozování v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Takové dotace se proto neúčtují přímo ve prospěch vlastního kapitálu.

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 8.46.

▼M5

▼B

INTERPRETACE SIC-12 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Konsolidace – jednotky zvláštního určení

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

▼M5

Odkazy: IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*

▼B

Předmět sporu

1. Jednotka může být vytvořena, aby splnila úzce a jasně definovaný cíl (např. provádění pronájmu, výzkumu a vývoje nebo sekuritizace finančních aktiv). Takové jednotky zvláštního určení (JZU) mohou mít formu obchodní společnosti, spravovaného majetku, partnerského podniku nebo neregistrovaného subjektu. JZU jsou často tvořeny na základě zákonných ustanovení, která předepisují přísná a někdy i trvalá omezení rozhodovacích pravomocí představitelů, správců nebo managementu operací takové JZU. Často taková ustanovení uvádějí, že politiky provázející stále probíhající činnosti JZU nemohou být měněny jinak než případně jejich zřizovatelem nebo patronem (tj. jsou provozovány způsobem zvaným „autopilot").

2. Patron (nebo podnik, jehož jménem byla JZU vytvořena) často převádí aktiva do JZU a získává právo užívat aktiva držená JZU nebo provádí pro JZU služby, zatímco jiné strany („obstaravatelé kapitálu") se mohou postarat o doplňování kapitálu JZU. Podnik, který je angažován na transakcích s JZU (často zřizovatel nebo patron), může JZU v podstatě ovládat.

3. Podíl na prospěchu z JZU může mít například formu dluhového nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, práva účasti, zbytkového podílu nebo pronájmu. Některé podíly na prospěchu mohou jednoduše držiteli poskytnout pevnou nebo stanovenou míru výnosnosti, zatímco jiné přinesou držiteli práva či přístup k jiným budoucím ekonomickým užitkům z činností JZU. V mnoha případech obdrží zřizovatel nebo patron (nebo podnik, jehož jménem byla JZU zřízena) významný podíl na prospěchu z činnosti JZU, i když může vlastnit malý či nemusí vlastnit žádný podíl na vlastním kapitálu JZU.

4. IAS 27 požaduje konsolidaci jednotek, které jsou ovládány vykazujícím podnikem. Standard však výslovně neuvádí poučení o konsolidaci JZU.

5. Předmětem sporu je to, za jakých okolností má podnik konsolidovat JZU.

6. Tato interpretace se netýká plánů požitků po skončení pracovního poměru a plánů požitků vázaných na vlastní kapitál.

7. Převod aktiv z podniku do JZU může být kvalifikován jako jejich prodej tímto podnikem. Dokonce jestliže je převod kvalifikován jako prodej, ustanovení IAS 27 a tato interpretace mohou znamenat, že podnik má JZU konsolidovat. Tato interpretace se nezabývá okolnostmi, za nichž by bylo pro podnik řešení prodeje použito, nebo vyloučením důsledků takových prodejů při konsolidaci.

Řešení

8. JZU se konsoliduje, když podstata vztahu mezi podnikem a JZU naznačuje, že JZU je ovládána podnikem.

▼M5

9. V kontextu určité JZU může vzniknout ovládání pomocí předurčení činností této JZU (provozované způsobem „autopilot") nebo jinak. IAS 27.13 uvádí několik okolností, které ústí v ovládání i v případech, kdy podnik vlastní jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv na jiném podniku. Podobně může existovat ovládání i v případech, kdy podnik vlastní malý nebo žádný podíl na vlastním kapitálu JZU. Aplikace tohoto konceptu ovládání v každém případě vyžaduje úsudek v kontextu všech relevantních faktorů.

▼M5

10. Navíc k situacím popsaným v IAS 27.13 mohou například následující okolnosti naznačit vztah, při němž podnik ovládá JZU a následně by měla konsolidovat takovou JZU (dodatečné vysvětlení je uvedeno v dodatku k této interpretaci):

(a) činnosti JZU jsou v podstatě řízeny jménem podniku v souladu s jeho specifickými podnikatelskými potřebami tak, že podnik obdrží užitky z provozování JZU;

(b) podnik má v podstatě rozhodovací pravomoci k tomu, aby získala většinu užitků z činností JZU, nebo má delegovány rozhodovací pravomoci zavedením mechanismu „autopilota";

(c) podnik má v podstatě právo získat většinu užitků z JZU, a tudíž může být vystaven rizikům provázejícím činnosti JZU;

nebo

(d) podnik si v podstatě ponechává většinu zbytkových nebo vlastnických rizik vztahujících se k JZU nebo jejím aktivům za účelem získání užitků z jejích činností.

▼B

Datum dohody: červenec 1998.

▼M5

Datum účinnosti: Tato interpretace se stává účinnou pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější aplikace je podporována. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

▼M8

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

IFRIC

NOVELA IFRIC K SIC-12

Rozsah působnosti SIC-12

Konsolidace – Jednotky zvláštního určení

ODKAZY

IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*

IAS 32 *Finanční nástroje: Zveřejnění a prezentace*

IFRS 2 *Úhrady prováděné akciemi*

SIC-12 *Konsolidace – Jednotky zvláštního určení*

VÝCHODISKO

1. Do okamžiku nabytí účinnosti této novely vylučuje SIC-12 z rozsahu působnosti plány požitků po skončení pracovního poměru a plány úhrad požitků akciemi (SIC-12.6). Do okamžiku nabytí účinnosti IFRS 2 jsou tyto plány v rozsahu působnosti IAS 19 (ve znění novely z roku 2002).

2. IFRS 2 je účinný pro účetní období počínající 1. ledna 2005 nebo později. IFRS 2 bude novelizovat IAS 19 takto:

a) vyloučí z rozsahu jeho působnosti zaměstnanecké požitky, na něž se vztahuje IFRS 2, a

b) odstraní všechny odkazy na požitky a plány hrazené akciemi.

3. Navíc, IAS 32 požaduje odečíst vlastní akcie od vlastního kapitálu. Po nabytí účinnosti IFRS 2 dojde k novele IAS 32, stanovící, že odstavce 33 a 34 IAS 32 (vztahující se k vlastním akciím) je nutno aplikovat na vlastní akcie koupené, prodané, emitované nebo umořené v souvislosti s opčními plány na zaměstnanecké akcie, nákupními plány na zaměstnanecké akcie a všemi ostatními dohodami o platbách hrazených akciemi.

PŘEDMĚT SPORU

4. První spornou otázkou této Novely je zahrnutí plánů úhrad požitků akciemi do rozsahu působnosti SIC-12.

5. Druhou otázkou řešenou touto Novelou je vyloučení ostatních dlouhodobých plánů zaměstnaneckých požitků z rozsahu působnosti SIC-12. Do nabytí účinnosti této Novely SIC-12 nevylučuje ostatní dlouhodobé plány

▼M8

zaměstnaneckých požitků z rozsahu své působnosti. IAS 19 však požaduje, aby tyto plány byly účtovány způsobem obdobným účtování plánu požitků po skončení pracovního poměru.

NOVELA

6. Odstavec 6 SIC-12 se mění takto.

Tato interpretace se nevztahuje na plány požitků po skončení pracovního poměru a ostatní dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19.

DATUM ÚČINNOSTI

7. Jednotka aplikuje tuto Novelu v účetních obdobích počínajících 1. ledna 2005 nebo později. Pokud jednotka aplikuje IFRS 2 v dřívějším účetním období, použije tuto novelu pro toto dřívější období.

▼B

INTERPRETACE SIC-13 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

▼M5

Odkazy: IAS 31 - *Účast ve společných podnicích*

▼B

Předmět sporu

▼M5

1. IAS 31.48 se zmiňuje jak o vkladech, tak o prodejích mezi spoluvlastníkem a společným podnikem takto: „Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce musí odpovídat podstatě transakce". IAS 31 24 navíc říká, že „spoluovládaná jednotka je společným podnikem, který zahrnuje ustanovení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl". Není tam žádná jednoznačná rada, která by se týkala uznání zisků a ztrát vyplývajících z vkladů nepeněžních aktiv do spoluovládaných jednotek („SJ").

▼B

2. Vklady do SJ jsou převody aktiv provedené spoluvlastníky výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ. Takovéto vklady mohou mít rozličné podoby. Vklady mohou být provedeny spoluvlastníky současně, ať již při založení SJ, nebo následně. Protihodnotu přijatou spoluvlastníkem/y výměnou za aktiva vložená do SJ mohou také představovat peněžní prostředky nebo jiná protihodnota, která nezávisí na budoucích peněžních tocích SJ („dodatečná odměna").

3. Předmětem sporu je:

   a) kdy příslušnou část zisků nebo ztrát plynoucích z vkladů nepeněžního aktiva do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu uznává spoluvlastník ve výsledovce;

   b) jak se dodatečná odměna zachycuje u spoluvlastníka, a

   c) jak se nerealizovaný zisk či nerealizovaná ztráta prezentují v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka.

4. Podle této interpretace se nepeněžité vklady spoluvlastníka do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ zachycují použitím buď ekvivalenční metody, nebo poměrné konsolidace.

Řešení

▼M5

5. Při uplatňování standardu IAS 31.48 na nepeněžní vklady do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ spoluvlastník vykáže v ziscích a ztrátách za období část zisku nebo ztráty připadající na podíly jiných spoluvlastníků kromě následujících případů:

   (a) významná rizika a vlastnické odměny z vložených(ého) nepeněžních (ho) aktiv(a) nebyly převedeny na SJ;

   nebo

   (b) zisk nebo ztrátu z nepeněžního vkladu nelze spolehlivě změřit,

▼M5

nebo

(c) transakce vkladu postrádá komerční podstatu ve smyslu popsaném v standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení.*

Jestliže platí výjimka (a), (b) nebo (c), zisk nebo ztráta se posuzují jako nerealizované, a nevykazují se v ziscích nebo ztrátách, ledaže platí také odstavec 6.

6. Jestliže spoluvlastník dostává navíc nad podíl na vlastním kapitálu SJ peněžní či nepeněžní aktiva, část zisku nebo ztráty z transakce zachytí spoluvlastník v ziscích nebo ztrátách.

▼B

7. Nerealizované zisky nebo ztráty z nepeněžních aktiv vložených do SJ se odečítají od příslušných aktiv podle metody poměrné konsolidace nebo od investice podle ekvivalenční metody. Takové nerealizované zisky či ztráty se v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka jako odložené zisky nebo ztráty nevykazují.

Datum dohody: červenec 1998.

▼M5

Datum účinnosti: Tato interpretace vstupuje v platnost pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 1999 nebo později. Dřívější použití je podporováno. Změny v účetních pravidlech musí být provedeny podle požadavků IAS 8.

14. měny v účtování transakcí nepeněžních vkladů specifikované v odstavci 5 budou použity prospektivně na následující transakce.

15. Účetní jednotka aplikuje změny této interpretace vyplývající ze standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* pro účetní závěrky za roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tento standard v dřívějších obdobích, použije na předmětná dřívější období také tyto změny.

▼B

INTERPRETACE SIC-15 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Operativní leasingy – pobídky

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 17 – Leasingy (novelizovaný v roce 1997).

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.

▼B

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 začínající 1. lednem 1999 nebo později.

▼M5

▼B

INTERPRETACE SIC-21 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaný v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Návrh Interpretace SIC-D21 Daně ze zisku – sebrané problémy byl vydán pro připomínky v září 1999. Návrh Interpretace zahrnoval jak problematiku uvedenou touto interpretací, tak i problematiku zahrnutou do interpretace SIC-25 Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů.

Odkaz: IAS 12 – Daně ze zisku (novelizovaný v roce 1996).

Předmět sporu

1. Podle IAS 12.51 odráží oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým podnik k rozvahovému dni očekává zpětné získání nebo uhrazení účetní hodnoty těch aktiv nebo závazků, které vedly ke vzniku přechodných rozdílů.

2. IAS 12.20 uvádí, že přecenění aktiva ne vždy ovlivňuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) v období přecenění a že se daňová základna aktiva nutně neupravuje jako důsledek přecenění. Jestliže zpětné získání účetní hodnoty bude zdanitelné, každý rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodným rozdílem a vede k odloženému daňovému závazku nebo pohledávce.

▼M5

3. Otázkou je, jak interpretovat termín «zpětné získání» ve vztahu k aktivu, které se neodpisuje (neodepisovatelné aktivum) a je přeceňováno podle odstavce 31 IAS 16.

4. Tato interpretace se použije také na investice do nemovitostí, které jsou vedeny v přeceněných částkách podle standardu IAS 40.33, ale byly by považovány za neodepisovatelné, pokud by byl použit standard IAS 16.

▼B

Řešení

▼M5

5. Odložený daňový závazek nebo pohledávka, které vznikají z přecenění neodepisovatelného aktiva podle standardu IAS 16.31, se oceňují na základě daňových důsledků, jež by měly vyplývat ze zpětného získání účetní hodnoty tohoto aktiva prodejem, bez ohledu na oceňovací základ jeho účetní hodnoty. Specifikuje-li proto daňový zákon daňovou sazbu použitou pro daňovou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro daňovou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.

▼B

Datum dohody: srpen 1999.

▼M5

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼B

INTERPRETACE SIC-25 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Návrh Interpretace SIC-D21 Daně ze zisku – sebrané problémy byl vydán pro připomínky v září 1999. Návrh Interpretace zahrnoval jak problematiku uvedenou touto interpretací, tak i problematiku zahrnutou do interpretace SIC-21 Daně ze zisku – Zpětná získatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv.

Odkaz: IAS 12 – Daně ze zisku (novelizovaný v roce 1996).

Předmět sporu

1. Důsledkem změny daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů může být zvýšení nebo snížení jeho daňových závazků nebo daňových pohledávek. K tomu může například dojít po zahájení veřejného kótování podnikových nástrojů vlastního kapitálu nebo po restrukturalizaci podnikového vlastního kapitálu. Může se to stát i poté, co ovládající akcionář přesídlí do zahraničí. V důsledku takové události může být podnik zdaňován rozdílně; může například získat nebo ztratit daňové pobídky nebo může být v budoucnu zdaňován odlišnou sazbou.

2. Změna daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů může mít bezprostřední dopad na běžné daňové závazky a pohledávky podniku. Změna také může zvýšit či snížit odložené daňové závazky nebo odložené daňové pohledávky uznané podnikem v závislosti na tom, jaký dopad má změna daňového statutu na daňové důsledky, které vzniknou ze zpětného získání nebo vyrovnání účetních hodnot podnikových aktiv a závazků.

3. Předmětem sporu je, jak má podnik zachytit daňové důsledky změn svého daňového statutu nebo daňového statutu svých akcionářů.

Řešení

4. Změna daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů nevede ke zvýšení nebo snížení částek vykázaných přímo ve vlastním kapitálu. Důsledky změn daňového statutu na splatnou a odloženou daň se zahrnují do čistého zisku nebo ztráty za 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 vlastního kapitálu. Tyto daňové důsledky, které se vztahují ke změnám v uznané výši vlastního kapitálu ve stejném nebo jiném období (nezahrnované do čistého zisku nebo ztráty) se vykazují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.

Datum dohody: srpen 1999.

▼M5

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá platnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼B

INTERPRETACE SIC-27 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

▼B

Odkazy: IAS 1 – Prezentace účetní závěrky (novelizovaný v roce 1997), IAS 17 – Leasingy (novelizovaný v roce 1997), IAS 18 – Výnosy (novelizovaný v roce 1993).

Předmět sporu

1. Podnik může uskutečnit transakci nebo řadu složených transakcí (ujednání) s nezávislou stranou nebo stranami (investor), které zahrnují právní formu leasingu. Například podnik 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 podnikem 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-li je řada transakcí spojena a má být zaúčtována jako jedna transakce;

   b) zda-li ujednání splňuje definici leasingu podle IAS 17; a když ne,

      i) zda-li oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky, jež mohou existovat, představují aktiva a závazky podniku (viz např. případ popsaný v odstavci 2 a) dodatku A);

      ii) jak má podnik zaúčtovat jiné závazky vyplývající z ujednání; a

      iii) jak má podnik 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) podnik 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 podniku 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 podnik je tedy nemá uznat, zahrnují:

   a) podnik není schopen 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 podnik platby investorovi z investičního účtu není schopen odmítnout;

   b) podnik 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.

7. Jiné závazky z ujednání zahrnující poskytované záruky a závazky dohodnuté při dřívějším ukončení smlouvy, se účtují podle IAS 37 nebo IAS 39, v závislosti na podmínkách.

8. K určení toho, kdy se odměna uznává jako výnos, kterého může podnik dosáhnout, se na události a podmínky každého ujednání použijí kritéria v odstavci 20 IAS 18. Je přitom nutné vzít v úvahu faktory typu, zda i nadále existuje zapojení 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:

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 podniku 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 podnik vyžaduje k výkonu své činnosti, a proto je možné, že podnik zaplatí určitou částku za účelem předčasného ukončení ujednání; a

ii) podmínky ujednání od podniku vyžadují, případně má podnik 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 podniku 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. Podnik v každém období, kdy ujednání trvá, zveřejní toto:

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; a

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.

▼M5

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼B

INTERPRETACE SIC-29 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

▼B

Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 1 – Prezentace účetní závěrky.

Předmět sporu

1. Podnik (provozovatel licence) může uzavřít dohodu s jiným podnikem (poskytovatelem licence) za účelem poskytování takových služeb, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením. Poskytovatel licence může být jak soukromým, tak i veřejnoprávním podnikem 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 poskytování licencovaných služeb obecně znamená, že jsou na určité období převedeny na provozovatele licence:

   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 provozovatel licence zavazuje:

   a) poskytovat v průběhu licenčního období dané služby v souladu se stanovenými podmínkami a

   b) 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 provozovatel licence obdrží nejen právo, ale současně je mu uložena i povinnost poskytovat veřejné služby.

4. Předmětem sporu je, jaké informace se zveřejňují v ►**M5** komentář ◄ poskytovatele licence a provozovatele licence.

5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se Mezinárodní účetní standardy zabývají (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 ►**M5** komentář ◄ se musí vzít v úvahu veškeré aspekty ujednání o poskytování licencovaných služeb. Poskytovatel licence a provozovatel licence 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) ostatní práva a povinnosti (například důležité opravy); a

▼B

d) změny v ujednání, ke kterým došlo v průběhu období.

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).

Datum dohody: květen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001.

▼M5

▼B

INTERPRETACE SIC-31 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 18 – Výnosy (novelizovaný v roce 1993).

Předmět sporu

1. Podnik (dodavatel) může vstupovat do barterových transakcí zahrnujících poskytování propagačních služeb výměnou za přijímání propagačních služeb od zákazníka (odběratel). Propagační (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 podniky vzájemně neplatí ani penězi, ani si nevyměňují jiné úhrady. V některých jiných případech si vzájemně uhrazují stejné nebo přibližně stejné částky v penězích či v jiné formě.

3. Dodavatel, který provádí propagační služby v průběhu svých běžných aktivit, účtuje výnos z barterových transakcí zahrnujících propagační služby podle IAS 18, pokud jsou, mimo jiná kritéria, vyměňované služby rozdílné (IAS 18.12) a částku výnosu lze spolehlivě vyčíslit (IAS 18.20 a)). Tato interpretace se týká výhradně výměny rozdílných propagačních 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 propagačních služeb přijímaných nebo poskytovaných v barterové transakci.

Řešení

5. Výnos z barterové transakce zahrnující propagaci nemůže být spolehlivě vyčíslen v reálné hodnotě propagačních služeb přijímaných. Avšak dodavatel může spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě propagačních služeb, které v barterové transakci poskytuje, a to odkazem výhradně na nebarterové transakce, které:

   a) zahrnují propagační služby obdobné, jako jsou propagační služby v barterové transakci;

   b) se uskutečňují často;

   c) představují převážný počet transakcí i částek při srovnání se všemi transakcemi poskytování propagačních služeb, které jsou obdobné jako propagační služby v barterové transakci;

   d) zahrnují peněžní plnění nebo plnění 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 barterová transakce.

Datum dohody: květen 2001.

▼M5

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá platnosti dne 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s požadavky IAS 8.

▼B

INTERPRETACE SIC-32 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Předmět sporu

1. Podnik může interně vynaložit výdaje na vytvoření a provozování svých vlastních webových stránek s interním nebo externím přístupem. 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 podnikových předpisů, 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 navzájem integrovány (a je k nim přistupováno) právě prostřednictvím webových stánek, nebo jsou již přímo jako webové stránky kódovány.

3. Jakmile je tvorba webových stánek dokončena, začíná provozní etapa. V průběhu této etapy podnik udržuje a rozšiřuje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.

4. Pokud jsou interní výdaje na tvorbu a provozování vlastních podnikových webových stránek s interním nebo externím přístupem účetně sledovány, vznikají následující otázky:

   a) zda jsou webové stránky interně vytvořeným nehmotným aktivem, na který se vztahují požadavky IAS 38; a

   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 *Pozemky, budovy a zařízení* (novelizovaném v roce 1997). Pokud v podniku dojde kromě uvedených výdajů ještě k výdajům na poskytovatele internetového připojení, který pro webové stránky poskytuje místo na hostitelském serveru, jsou tyto výdaje vykázány v souladu s IAS 8.7 a *Koncepčním rámcem* jako náklady účetního období, ve kterém byly dané služby poskytnuty.

6. IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Stavební smlouvy*) nebo za účelem pronájmu, který spadá do působnosti IAS 17 *Leasingy (novelizovaného v roce 1997)*. 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 jinému podniku. 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.

▼B

Řešení

7. Vlastní webové stránky, které si podnik vytvořil pro interní nebo externí přístup, jsou považovány za nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, které podléhá požadavkům IAS 38.

▼M3

8. Webové stránky vytvořené vývojem se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v IAS 38,21 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje podnik rovněž požadavky uvedené v IAS 38,57. Konkrétně může být podnik schopen splnit požadavek na prokázání toho, jak jsou jeho webové stránky schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užitky podle IAS 38.57(d) tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně přímých výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Podnik není schopen prokázat, jak webové stránky vytvořené pouze nebo primárně pro podporu a reklamu jeho vlastních výrobků a služeb jsou schopny generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, a proto musí být veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykázány jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz podnikových webových stránek se zachycují podle 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 jednotlivých etap tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodítko poskytuje doplněk k této interpretaci). Například:

(a) etapa plánování je svou podstatou podobná fázi výzkumu v IAS 38.54-.56. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly.

(b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického vzhledu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb podniku, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle IAS 38.57-.64. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách se zahrnou do nákladů pořízení webových stránek uznaných nehmotným aktivem v souladu s odstavcem 8 této interpretace, pokud jsou takovéto výdaje přímo přiřaditelné a jsou nezbytné pro tvorbu, výrobu nebo přípravu webové stránky tak, aby tato stránka mohla být v provozu způsobem, jaký management zamýšlel. Například výdaje na nákup nebo tvorbu obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů podniku), 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 IAS 38,71 však není možné výdaje na nehmotná aktiva, které již byly původně zahrnuty do nákladů v předchozích účetních závěrkách vykázat k pozdějšímu datu jako náklady na pořízení nehmotného aktiva (například tehdy, když již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv, a obsah se následně poskytuje na webové stránce.

(c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu, a to v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb podniku (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s IAS 38.69(c) jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků podniku a se zdokonalením jejich zobrazování se vykáží jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny a ne až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách.

▼M5

(d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byl 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 uznávání standardu IAS 38.19.

▼M3

10. Počáteční ocenění webových stánek, které jsou uznány nehmotným aktivem podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky IAS 38.72-.87. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti by se měla předpokládat krátká životnost.

▼B

Datum dohody: květen 2001.

▼M3

Datum účinnosti: tato interpretace se stává účinnou 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se zaúčtují za použití přechodných ustanovení IAS 38, která byla vydaná v roce 1998. Proto jestliže webová stránka nesplňuje kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, ale byla dříve uznána jako aktivum, položka bude vyřazena z aktiv k datu, kdy se tato interpretace stává účinnou. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňují kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem, avšak nebyly dříve jako aktivum vykazovány, nehmotné aktivum nebude vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání nehmotným aktivem byly již dříve jako aktivum vykazovány, a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů spojených s jejich pořízením, předpokládá se, že tak bylo provedeno správně.

▼M5

▼M4

INTERPRETACE IFRIC 1

Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a podobných závazcích

ODKAZY

IAS 1 *Předkládání účetní závěrky* (podle novelizace v roce 2003)

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

IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (podle novelizace v roce 2003)

IAS 23 *Výpůjční náklady*

IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (podle novelizace v roce 2004)

IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*

PŘEDPOKLADY

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 podobné 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 podobné závazky. Tato interpretace stanoví pravidla pro vykázání dopadů změn při oceňování existujícího ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo jiného podobného závazku.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2 Tato interpretace se týká změn při oceňování veškerých existujících ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo podobných 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 podobný závazek mohou nastat při ukončení provozu v budově, nápravě škody na životním prostředí v těžebním průmyslu nebo odstranění zařízení.

▼M4

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 podobný závazek:

(a) změna v odhadovaném odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch (např. peněžní toky), která se požaduje pro vypořádání závazku.

a

(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 podobném 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 (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:

(i) snížení závazku bude (podle (b)) zúčtováno přímo ve prospěch přírůstku z přecenění ve vlastním 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;

(ii) zvýšení závazku bude vykázáno v hospodářském výsledku kromě takového případu, kdy bude účtováno přímo na vrub přírůstku z přecenění ve vlastním 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.

(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 v rozvahový den. Veškerá tato přecenění budou vzata v úvahu při stanovení částek, které se přenesou do hospodářského výsledku a vlastního kapitálu v souladu s (a). Pokud je přecenění nutné, přecení se veškeré položky této skupiny.

(d) IAS 1 vyžaduje zveřejnění ve výkazu změn ve vlastním kapitálu pro každou položku výnosu nebo nákladu, jež je uplatněna přímo ve vlastním kapitálu. V souladu s tímto požadavkem bude změna v přírůstku z přecenění vyplývající ze změny v závazku samostatně identifikována a zveřejněna jako taková.

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.

▼M4

8 Periodické odvíjení diskontu se vykazuje v hospodářském výsledku jako finanční náklad tak, jak k nim bude docházet. Povolené alternativní řešení aktivace podle IAS 23 není dovoleno.

DATUM ÚČINNOSTI

9 Pro účetní jednotky je tato Interpretace platná pro roční účetní období začínající 1. září 2004 nebo později. Dřívější aplikace je vítána. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tuto interpretaci v období před 1. zářím 2004, pak tuto skutečnost zveřejní.

ZÁSADY PRO PŘECHOD

10 Změny v účetních pravidlech budou vykázány podle požadavků IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetnictví, odhady a chyby.* (*)

(*) Pokud účetní jednotk nepoužije tuto Interpretaci podle novelizované verze standardu IAS 8 již pro období před 1. lednem 2005, pak by měly postupovat podle požadavků předchozí verze IAS 8, který se nazýval Čistý zisk za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech

▼M4

DODATEK

Novelizace IFRS 1 *První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní období začínající 1. září 2004 nebo později. Pokud bude účetní jednotka aplikovat tuto Interpretaci na dřívější období, pak se tyto změny se použijí na toto dřívější období.

A1. IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* a jeho doprovodné dokumenty jsou novelizovány jak je popsáno níže.

V odstavci 12 IFRS se mění reference k odstavcům 13-25D na 13-25E.

Body 13(h) a (i) IFRS se mění a bod (j) se vkládá a zní následovně:

(h) transakce spočívající v úhradách akciemi (odstavce 25B a 25C);

(i) pojišťovací smlouvy (odstavec 25D);

a

(j) závazky při ukončení provozu zahrnuté v nákladech na pozemky, budovy a zařízení (odstavec 25E).

V IFRS se vkládá nové záhlaví a odstavec 25E, a to následovně:

Změny v existujícím ukončení provozu, uvedení do původního stavu a podobných závazcích zahrnutých do pozemků, budov a zařízení

25E IFRIC 1 *Změny v existujícím ukončení provozu, uvedení do původního stavu* a *podobných závazcích* vyžadují, aby specifikované změny v ukončení provozu, uvedení do původního stavu nebo podobném závazku byly přičteny nebo odečteny od pořizovacího nákladu aktiva, k němuž se vztahují. Upravená odepsatelná částka aktiva je poté odepsána prospektivně ve zbývající době použitelnosti. Při prvním přijetí se nemusí respektovat tyto požadavky na změny v takovýchto závazcích, k nimž došlo před datem přechodu na IFRS. Jestliže ten, kdo je přijímá jako první, použije této výjimky, bude povinen:

(a) vyčíslit závazek k datu přechodu na IFRS v souladu s IAS 37;

(b) v rozsahu, v němž je závazek v působnosti IFRIC 1, odhadnout částku, která by byla obsažena v nákladu souvisejícího aktiva, když závazek poprvé vznikl, diskontováním závazku k tomuto datu za použití nejlepšího odhadu historické rizikově vážené diskontní sazby (sazeb), která by platila pro tento závazek během zasahujícího období

a

(c) vypočítat oprávky k této částce ke dni přechodu na IFRS na bázi aktuálního odhadu doby použitelnosti aktiva za použití odpisové politiky, již jednotka přijala na základě IFRS.

▼M7

INTERPRETACE IFRIC 2

Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

ODKAZY

— IAS 32 *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace* (po novele z roku 2003)

— IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (po novele z roku 2003)

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

▼M7

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?

DOHODA

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 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.

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. Vklady splatné na požádání, včetně běžných účtů, depozitních účtů a podobných kontraktů, které vznikají, když členové vystupují jako zákazníci, jsou finančními závazky účetní jednotky.

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, 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 – takové jako požadavek zachování likvidity – nevedou k tomu, aby členské podíly byly vlastním kapitálem.

9. Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak jsou všechny zpětné odkupy zakázány. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, jestliže zpětný odkup by mohl způsobit, že počet členských podílů nebo částka vloženého kapitálu z členských podílů klesne pod specifikovanou úroveň. Členské podíly nad rámec zákazu zpětného odkupu jsou závazky, pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo zamítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci 7. V některých případech počet podílů nebo částka vloženého kapitálu jakožto objekt zákazu zpětného odkupu mohou být čas od času změněny. Taková změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem.

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 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).

11. Jak je požadováno odstavcem 35 IAS 32, podíly vyplácené držitelům kapitálových nástrojů jsou vykázány přímo ve vlastním kapitálu, očištěny o jakýkoli prospěch z daně ze zisku. Úroky, dividendy a jiné výdělky

▼M7

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.

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, účetní jednotka zveřejní samostatně částku, termín a důvod tohoto přesunu.

DATUM ÚČINNOSTI

14. Datum účinnosti a přechodná ustanovení této interpretace jsou tytéž jako pro IAS 32 (novelizovaném v roce 2003). Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Používá-li účetní jednotka tuto interpretaci v obdobích počínajících před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní. Tato interpretace bude aplikována retrospektivně.

▼M7

DODATEK

PŘÍKLADY POUŽITÍ DOHODY

Tento dodatek je nedílnou součástí této interpretace.

A1 Tento dodatek vysvětluje sedm příkladů aplikace dohody z této 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 základě nichž by mohlo být požadováno, aby byl finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek.

NEPODMÍNĚNÉ PRÁVO ODMÍTNOUT ZPĚTNÝ ODKUP (odstavec 7)

Příklad 1

Zadání

A2 Stanovy účetní jednotky uvádějí, 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:

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*

▼M7

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 p.j. (1 000 000 p.j.);

b) 1. leden 20x2 100 000 podílů po 20 p.j. (další 2 000 000 p.j., to znamená celková částka vydaných podílů činí 3 000 000 p.j.).

Podíly jsou zpětně vykupitelné na požádání za částky, za něž byly vydány.

A7 Stanovy účetní jednotky stanovují, že kumulativní zpětný odkup nemůže převýšit 20 procent z nejvyššího počtu kdykoli předtím existujících členských podílů. K 31. prosinci 20x2 má účetní jednotka 200 000 existujících podílů, což je nejvyšší počet členských podílů, který kdy existoval, 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 existujících členských podílů.

Klasifikace

Před změnou stanov

A8 Členské podíly převyšující zákaz zpětného odkupu jsou finančními závazky. Družstevní účetní jednotka při původním uznání oceňuje tento finanční závazek reálnou hodnotou. Protože jsou tyto podíly zpětně vykupitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku dle požadavků odstavce 49 IAS 39, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku splatného 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.

A9 1. ledna 20x1 činí maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu 20 000 podílů po 10 p.j., a proto účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazek 200 000 p.j. a 800 000 p.j. jako vlastní kapitál. Avšak 1. ledna 20x2 z důvodu vydání nových podílů po 20 p.j. se maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu zvýší na 40 000 podílů po 20 p.j. Vydání dalších podílů po 20 p.j. 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 p.j., neboli 800 000. To vyžaduje zachycení dalšího závazku 600 000 p.j. V tomto příkladu není uznán žádný zisk nebo ztráta. Proto nyní účetní jednotka klasifikuje 800 000 p.j. 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

A10 Po změně ve svých stanovách může být družstevní účetní jednotka vyzvána ke zpětnému odkupu maximálně 25 procent jejích existujících podílů neboli maximálně 50 000 podílů po 20 p.j. Proto 1. ledna 20x3 klasifikuje družstevní účetní jednotka jako finanční závazky 1 000 000 p.j., což je maximální částka dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu, jak je stanoveno v souladu s odstavcem 49 IAS 39. Proto převede 1. ledna 20x3 z vlastního kapitálu do finančních závazků částku 200 000 p.j. s tím, že 2 000 000 zůstávají klasifikovány jako vlastní kapitál. V tomto příkladu účetní jednotka neuzná zisk nebo ztrátu z tohoto převodu.

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 určité družstvo je 1 000 000 p.j. K rozvahovému dni je zůstatek vloženého kapitálu 900 000 p.j.

▼M7

Klasifikace

A12 V tomto případě bude 750 000 p.j. klasifikováno jako vlastní kapitál a 150 000 p.j. jako finanční závazky. K odstavcům již citovaným uvádí navíc odstavec 18b) IAS 32:

> … finanční nástroj, který dává držiteli právo předat je zpátky emitentovi za peníze nebo jiné finanční aktivum („nástroj s prodejní opcí") je finančním závazkem. Je tomu tak dokonce i když částka peněz nebo jiných finančních aktiv je určena na základě indexu nebo jiné položky, která má potenciál narůst či klesnout nebo když právní forma nástroje s prodejní opcí dává držiteli právo na zbytkový podíl na aktivech emitenta. Existence držitelovy opce předložit nástroj emitentovi zpátky za peníze nebo jiné finanční aktivum znamená, že nástroj s prodejní opcí splňuje definici finančního závazku.

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 (tj. 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 nesplacených podílů není zpětně vykupitelná za jakýchkoli jiných okolností, než je likvidace účetní jednotky.

Příklad 5

Zadání

A14 Skutečnosti zadané pro tento příklad jsou shodné s příkladem 4. Navíc k rozvahovému dni požadavky na likviditu uložené místním právem brání účetní jednotce provádět zpětný odkup jakýchkoli členských podílů, pokud jimi držené peníze a krátkodobé investice nejsou vyšší než specifikovaná částka. Dopad tohoto požadavku na likviditu k rozvahovému dni je takový, že účetní jednotka nemůže vyplatit při zpětném odkupu členských podílů více než 50 000 p.j.

Klasifikace

A15 Účetní jednotka stejně jako v příkladu 4 klasifikuje 750 000 p.j. jako vlastní kapitál a 150 000 p.j. 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 pouze brání zpětnému odkupu, když likvidita nebo jiné podmínky nejsou splněny, a to pouze do doby, dokud nejsou splněny. V tomto případě se použijí ustanovení odstavce 19 a AG25 IAS 32.

Příklad 6

Zadání

A16 Stanovy účetní jednotky jí 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 p.j. a žádný členský podíl nebyl vykoupen.

Klasifikace

A17 Účetní jednotka klasifikuje 12 000 p.j. 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 z jakýchkoli 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 jakékoli zpětné odkupy během tohoto období.

▼M7

Příklad 7

Zadání

A18 Účetní jednotka je družstevní bankou. Místní zákony upravující působení družstevních bank stanovují, že alespoň 50 procent celkových „existujících 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 existující závazky 200 000 p.j., z nichž 125 000 p.j. představují účty členských podílů. Podmínky účtů členských podílů umožňují držiteli je umořit na požádání a ve stanovách účetní jednotky neexistují žádná omezení zpětného nákupu.

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 p.j.), jestliže splatí veškeré své další závazky (75 000 p.j.). 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.

▼M10

INTERPETACE IFRIC 4

Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing

ODKAZY

IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (revidován 2003)

IAS 17 Leasingy (revidován 2003)

IAS 38 Nehmotná aktiva (revidován 2004)

VÝCHODISKA

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

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

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

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

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

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

▼M10

PŘEDMĚT

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

OTÁZKY

5. Interpretace řeší následující otázky:

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

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

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

ŘEŠENÍ

Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing

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

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

   b) smlouva převádí právo užívat toto aktivum.

Splnění závazku ze smlouvy je závislé na použití konkrétního aktiva

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

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

Smlouva převádí právo užívat aktivum

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

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

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

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

Prvotní a opětovné posouzení zda smlouva je leasingem nebo leasing obsahuje

10. Prvotní posouzení toho, zda smlouva obsahuje leasing, by mělo být provedeno na počátku leasingu, což je dřívější datum z data uzavření smlouvy a data zavázání se smluvních stran k základním ustanovením

▼M10

smlouvy, na základě všech známých faktů a okolností. Opětovné posouzení toho, zda smlouva obsahuje leasing, se provede, pouze pokud dojde ke splnění některé z následujících podmínek:

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

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

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

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

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

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

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

Odlišení leasingových plateb od ostatních plateb

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M10

DATUM ÚČINNOSTI

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

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

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

▼M10

DODATEK

Změny IFRS 1 *První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

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

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

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

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

i) pojistné smlouvy (odst. 25D),

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

k) leasingy (odst. 25F).

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

LEASINGY

IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*

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

*INTERPRETACE IFRIC 5*zahrnující změnu IAS 39

Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

ODKAZY

IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

IAS 28 Investice do přidružených podniků

IAS 31 Účasti ve společných podnicích

IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

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

SIC-12 Konsolidace – jednotky zvláštního určení (ve znění po revizi z roku 2004)

VÝCHODISKA

1. Účelem vymezení prostředků na ukončení provozu, demontáž, likvidaci, uvedení do původního stavu a ekologickou rekultivaci, dále zde nazývané jako „demontážní fondy" nebo jen „fondy", je oddělit aktiva určená k financování některých nebo všech nákladů na demontáž či likvidaci provozu (jako například atomové elektrárny) nebo určitého zařízení (jako jsou automobily) nebo realizaci ekologických opatření (jako je čištění odpadních vod nebo rekultivace pozemků po těžbě), které jsou společně nazývány „demontáží".

2. Příspěvky do takových fondů mohou být dobrovolné nebo mohou být vyžadovány regulačními pravidly či zákonem. Tyto fondy mohou mít jednu z následujících podob:

a) fondy, které jsou založeny jediným přispěvatelem za účelem financování závazků z titulu demontáže jednoho dílčího místa nebo více územně rozptýlených míst;

b) fondy, které jsou založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž jsou přispěvatelé oprávněni k čerpání fondu na náklady demontáže do výše svých příspěvků, plus aktuální výnos z těchto příspěvků, mínus jejich

▼M10

podíl na nákladech správy fondu. Přispěvatelé mohou mít povinnost provést dodatečné příspěvky například v případech bankrotu jiného přispěvatele;

c) fondy, které byly založeny více přispěvateli k financování jejich individuálních nebo společných závazků z titulu demontáže, přičemž požadovaná výše příspěvku je odvozena od aktuální aktivity přispěvatele a užitek získaný přispěvatelem je založen na jeho minulých aktivitách. V těchto případech dochází potencionálně k nesouladu mezi částkou příspěvků poskytovaných přispěvatelem (založených na současných aktivitách) a hodnotou čerpatelnou z fondu (založenou na minulých aktivitách).

3. Takové fondy mají obecně následující rysy:

a) fond je spravován odděleně nezávislým správcem;

b) podniky (přispěvatelé) přispívají do fondu, jehož prostředky jsou investovány do různých aktiv, která mohou zahrnovat jak dluhové, tak i majetkové investice a která pomáhají uhradit demontážní náklady přispěvatelů. Správci určují, jak jsou příspěvky investovány v rámci vymezeném statutárními dokumenty a odpovídajícími právními předpisy či jinými regulačními pravidly;

c) přispěvatelé evidují výši své povinnosti uhradit demontážní náklady. Avšak z fondu jsou přispěvatelé schopni získat refundaci demontážních nákladů pouze do výše těchto nákladů nebo do výše přispěvatelova podílu na aktivech fondu, a to podle toho, která z uvedených částek je nižší;

d) přispěvatelé mají omezený přístup nebo vůbec žádný přístup k jakémukoliv přebytku aktiv fondu převyšujícímu částku splňující kritéria použitelnosti pro úhradu demontážních nákladů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

4. Tato interpretace se používá v účetní závěrce přispěvatele na účetní zachycení takových podílů vyplývajících z demontážních fondů, které mají oba následující rysy:

a) aktiva jsou spravována odděleně (buď tím, že jsou držena v oddělené účetní jednotce, nebo jako oddělená aktiva v rámci jiné jednotky) a

b) práva přispěvatele v přístupu k aktivům jsou omezena.

5. Zbytková účast na fondu, která převyšuje práva na refundaci, jako například smluvně stanovená práva na rozdělení fondu v případě, že by byly dokončeny veškeré demontáže nebo by byl fond zrušen, může být majetkovým nástrojem vymezeným IAS 39 a není v předmětu působnosti této interpretace.

PŘEDMĚT SPORU

6. Sporné otázky řešené touto interpretací jsou:

a) Jak má přispěvatel účetně zachytit podíl na fondu?

b) Pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek do fondu, například v případě bankrotu jiného přispěvatele, jak má být takový závazek účetně zachycen?

ŘEŠENÍ

Vykazování podílu na fondu

7. Přispěvatel vykáže svoji povinnost uhradit demontážní náklady jako závazek a svůj podíl na fondu odděleně, pokud není povinen uhradit demontážní náklady i v případě, že by v jejich úhradě selhal fond.

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

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

a) částky vykázaného závazku z titulu demontáže a

b) podílu přispěvatele na reálné hodnotě těch čistých aktiv fondu, které jsou přiřaditelné přispěvatelům.

▼M10

Změny v účetní hodnotě práva obdržet náhradu, které mají jinou příčinu než příspěvek do fondu nebo platbu z fondu, se vykazují v hospodářském výsledku za období, ve kterém k takové změně došlo.

Vykázání povinnosti provést dodatečný příspěvek

10. Pokud má přispěvatel povinnost provést dodatečný příspěvek, například v případě bankrotu jiného přispěvatele nebo v případě, že hodnota investovaných aktiv držených fondem poklesne v takové míře, že nebude postačovat ke krytí závazků fondu na refundace, je taková povinnost podmíněným závazkem, který je upraven IAS 37. Přispěvatel vykáže takovou povinnost jako závazek pouze tehdy, když je pravděpodobné, že takový dodatečný příspěvek bude muset být proveden.

Zveřejnění

11. Přispěvatel zveřejní podstatu svého podílu na fondu a veškerá omezení v přístupu k aktivům fondu.

12. Pokud má přispěvatel potenciální povinnost provést dodatečné příspěvky, které nejsou vykázány jako závazek (viz odst. 10), je povinen zveřejnit informace požadované odst. 86 IAS 37.

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

DATUM ÚČINNOSTI

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

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

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

▼M10

DODATEK

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

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

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

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

…

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

▼M12

INTERPRETACE IFRIC 6

Odpovědnost vyplývající z působení na zvláštním trhu s odpadním elektrickým a elektrotechnickým zařízením

ODKAZY

— IAS 8 *Účetní pravidla, Změny účetních odhadů a chyb*

— IAS 37 *Rezervy, Podmíněné závazky a Podmíněná aktiva*

SOUVISLOSTI

1 V odstavci 17 standardu IAS 37 se upřesňuje, že událost zakládající závazek je minulá událost, která vede k současnému závazku, k jehož vypořádání nemá účetní jednotka žádnou realistickou alternativu.

2 Odstavec 19 standardu IAS 37 stanoví, že „uznatelné jsou pouze rezervy na takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky".

3 Směrnice Evropské unie o odpadních elektrických a elektrotechnických zařízeních („OEEZ"), která upravuje sběr, zpracování, využití a environmentálně šetrné odstraňování OEEZ, vyvolala otázky, kdy je třeba uznat odpovědnost za likvidaci OEEZ. Směrnice rozlišuje mezi „novým" a „historickým" 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 úměrné spoluúčasti výrobců na nákladech „např. v poměru k jejich podílu na trhu podle druhu zařízení."

5 Několik pojmů, které se vyskytují ve interpretaci, například „tržní podíl" a „rozhodné období", mohou být vymezeny zcela odlišně v příslušných právních předpisech jednotlivých členských států. Délka trvání rozhodného období může například činit rok nebo jen jeden měsíc. Podobně se může v různých vnitrostátních právních úpravách lišit i oceňování tržního podílu a vzorec pro výpočet závazku. Všechny tyto příklady se však týkají jen ocenění závazku, který není předmětem Interpretace.

ROZSAH INTERPRETACE

6 Tato interpretace nabízí návod k uznávání odpovědnosti za nakládání s odpadem v účetních výkazech výrobců podle směrnice EU o OEEZ v souvislosti s prodejem historických spotřebičů pro domácnosti.

7 Interpretace se netýká ani nového odpadu ani historického odpadu, který nepochází z domácností. Odpovědnost za nakládání s takovým odpadem je dostatečně upravena ve standardu IAS 37. Budou-li však vnitrostátní právní předpisy pohlížet na nový odpad z domácností podobně jako na historický odpad z domácností, použijí se zásady Interpretace podle

▼M12

hierarchie v bodech 10–12 standardu IAS 8. Hierarchie standardu IAS 8 platí i pro jiné úpravy, které ukládají povinnosti způsobem, který připomíná model rozdělení nákladů dle směrnice EU.

PŘEDMĚT

8 Výbor IFRIC byl požádán, aby v kontextu vyřazování OEEZ z provozu určil, co tvoří událost zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) standardu IAS 37 pro účely uznání rezerv na náklady spojené s nakládáním s odpadem:

— je to výroba nebo prodej historických spotřebičů pro domácnost?

— je to působení na trhu během rozhodného období?

— je to vznik nákladů při nakládání s odpadem?

KONSENSUS

9 Událostí zakládající závazek podle odst. 14 písm. a) standardu 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 momentě výroby ani v momentě prodeje výrobků. Jelikož odpovědnost za historické spotřebiče pro domácnost je spojena s působením na trhu během rozhodného období a nikoli s výrobou či prodejem těchto věcí, 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 tom konkrétním období, kdy se nakládá s odpadem a kdy vznikly příslušné náklady.

DATUM ÚČINNOSTI

10 Účetní jednotka použije tuto Interpretaci v ročním účetním období začínajícím po 1. prosinci 2005 včetně. Doporučuje se i dřívější použití. Použije-li účetní jednotka tuto Interpretaci v období, které začalo před 1. prosincem 2005, musí tuto skutečnost uvést.

PŘECHOD

11 Změny v účetních pravidlech je nutno uplatnit v souladu se standardem IAS 8.

▼M13

INTERPRETACE IFRIC 7

Uplatnění metody přepracování a znovuvykázání podle IAS 29

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Odkazy

— IAS 12 *Daně ze zisku*

— IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*

Souvislosti

1 Tato interpretace poskytuje návod na uplatnění požadavků IAS 29 ve vykazovaném období, v němž účetní jednotka zjistí existenci ([1]) hyperinflace v ekonomice své funkční měny, přičemž daná ekonomika v předchozím období hyperinflaci nevykazovala, a účetní jednotka proto přepracovává své účetní závěrky v souladu s IAS 29.

Předmět

2 Tato interpretace se zabývá následujícími otázkami:

a) Jak je třeba vyložit požadavek uvedený v IAS 29 odst. 8 „…vyjadřuje se zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni" při uplatnění tohoto standardu účetní jednotkou?

b) Jak mají být v přepracované účetní závěrce zaúčtován výchozí stav položek odložené daně?

([1]) Zjištění hyperinflace se zakládá na posouzení kritérií uvedených v IAS 29 odst. 3 účetní jednotkou.

▼**M13**

Konsensus

3 Ve vykazovaném období, ve kterém účetní jednotka zjistí existenci hyperinflace v ekonomice své pracovní měny, jež v předchozím období hyperinflaci nevykazovala, uplatní tato účetní jednotka požadavky podle IAS 29, jakoby daná ekonomika byla vždy hyperinflační. V souvislosti s nepeněžními položkami oceněnými v historických cenách bude proto počáteční rozvaha účetní jednotky na počátku nejčasnějšího období uvedeného v účetní závěrce přepracována tak, aby odrážela vliv inflace ode dne, kdy došlo k nabytí aktiv a kdy vznikly nebo byly přijaty závazky, až do dne závěrečné rozvahy za vykazované období. U nepeněžních položek vykazovaných v počáteční rozvaze v částkách, jež byly běžné k jinému dni než ke dni nabytí aktiv či vzniku závazků, odráží přepracovaný výkaz místo toho účinek inflace ode dne, kdy byly vykazované částky stanoveny, až do dne závěrečné rozvahy vykazovaného období.

4 Ke dni závěrečné rozvahy se uznají položky odložené daně a ocení se podle IAS 12. Částky odložené daně se však v počáteční rozvaze za vykazované období stanoví takto:

a) účetní jednotka přecení položky odložené daně podle IAS 12 poté, co přepracovala nominální vykazované částky nepeněžních položek ke dni počáteční rozvahy vykazovaného období uplatněním zúčtovací jednotky k tomuto dni;

b) položky odložené daně přeceněné v souladu s písmenem a) se přepracují pro změnu v zúčtovací jednotce ode dne počáteční rozvahy vykazovaného období do dne závěrečné rozvahy za toto období.

Účetní jednotka použije metodu v písmenech a) a b) při přepracovávání a znovuvykazování položek odložené daně v počáteční rozvaze za jakékoli srovnávací 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 v přepracované účetní závěrce za předchozí vykazované období.

Datum účinnosti

6 Účetní jednotka použije tuto interpretaci v ročním účetním období, jež započalo nejdříve dne 1. března 2006 včetně. Dřívější uplatnění se doporučuje. Použije-li účetní jednotka tuto interpretaci pro účetní závěrku v období, které začalo přede dnem 1. března 2006, musí tuto skutečnost uvést.