

II

(Nelegislativní akty)

NAŘÍZENÍ

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) č. 1254/2012

ze dne 11. prosince 2012,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 10, mezinárodní standard účetního výkaznictví 11, mezinárodní standard účetního výkaznictví 12, mezinárodní účetní standard 27 (2011), a mezinárodní účetní standard 28 (2011)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie,

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

vzhledem k těmto důvodům:

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

(2) Dne 12. května 2011 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IFRS 11 *Společná ujednání*, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, jakož i mezinárodní účetní standard (IAS) 27 *Individuální účetní závěrka a IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků*. Cílem IFRS 10 je poskytnout jediný konsolidační vzor, který určuje ovládání jako základ pro konsolidaci všech druhů účetních jednotek. IFRS 10 nahrazuje IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a výklad 12 Stálého interpretačního výboru (SIC) *Konsolidace — jednotky zvláštního určení* (SIC-12). IFRS 11 stanoví zásady účetního výkaznictví pro strany společného ujednání a nahrazuje IAS 31 *Účasti ve společných podnicích* a SIC-13 *Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*. IFRS 12 slučuje, zdokonaluje a nahrazuje požadavky na zveřejnění pro dceřiné společnosti,

společná ujednání, přidružené podniky a nekonsolidované strukturované jednotky. Jako důsledek těchto nových IFRS vydala také IASB novelizované standardy IAS 27 a IAS 28.

(3) Toto nařízení potvrzuje standardy IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a novelizované standardy IAS 27 a IAS 28, jakož i výsledné novely ostatních standardů a výkladů. Uvedené standardy a novely stávajících standardů nebo výkladů obsahují některé odkazy na IFRS 9, jež nelze použít, neboť IFRS 9 Unie dosud nepřijala. Veškeré odkazy na IFRS 9 je proto, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení, třeba považovat za odkazy na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Kromě toho nelze použít případnou výslednou změnu IFRS 9 vyplývající z přílohy tohoto nařízení.

(4) Výsledky konzultace skupiny technických odborníků (TEG) při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) potvrzují, že IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a novelizované IAS 27 a IAS 28 splňují technická kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.

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

(6) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulačního výboru pro účetnictví,

(¹) Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

(²) Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1.

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

1. Příloha nařízení (ES) č. 1126/2008 se mění takto:

- a) Vkládá se mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, jak je uveden v příloze tohoto nařízení.
- b) IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, Mezinárodní účetní standard (IAS) 1, IAS 7, IAS 21, IAS 24, IAS 27, IAS 32, IAS 33, IAS 36, IAS 38, IAS 39, a výklad 5 Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC 5) se mění a výklad 12 Stálého interpretačního výboru (SIC-12) se nahrazuje v souladu s IFRS 10, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.
- c) Vkládá se IFRS 11 *Společná ujednání* v souladu s přílohou tohoto nařízení.
- d) IFRS 1, IFRS 2, IFRS 5, IFRS 7, IAS 7, IAS 12, IAS 18, IAS 21, IAS 24, IAS 32, IAS 33, IAS 36, IAS 38, IAS 39, IFRIC 5, IFRIC 9 a IFRIC 16 se mění a IAS 31 a SIC-13 se nahrazují v souladu s IFRS 11, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.
- e) Vkládá se IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* v souladu s přílohou tohoto nařízení.

f) IAS 1 a IAS 24 se mění v souladu s IFRS 12, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení.

g) Vkládá se novelizovaný standard IAS 27 *Individuální účetní závěrka* v souladu s přílohou tohoto nařízení.

h) Vkládá se novelizovaný standard IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* v souladu s přílohou tohoto nařízení.

2. Veškeré odkazy na IFRS 9 se, jak je stanoveno v příloze tohoto nařízení, považují za odkazy na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

3. Případná výsledná změna IFRS 9 vyplývající z přílohy tohoto nařízení se nepoužije.

Článek 2

IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, novelizovaný IAS 27, novelizovaný IAS 28 a výsledné změny podle čl. 1 odst. 1 písm. b), d) a f) začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího dne 1. ledna 2014 nebo začínajícího po dni 1. ledna 2014.

Článek 3

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

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

V Bruselu dne 11. prosince 2012.

Za Komisi
José Manuel BARROSO
předseda

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IFRS 10	IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	IFRS 11 Společná ujednání
IFRS 12	IFRS 12 Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IAS 27	IAS 27 Individuální účetní závěrka
IAS 28	IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 10**Konsolidovaná účetní závěrka****CÍL**

- 1 Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady vykazování a zpracovávání konsolidovaných účetních závěrek v případech, kdy účetní jednotka ovládá jednu nebo více dalších jednotek.

Splnění cíle

- 2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 tento IFRS:
 - (a) vyžaduje, aby účetní jednotka (*mateřský podnik*), která ovládá jednu nebo více dalších jednotek (*dceřiné podniky*) předkládala konsolidovanou účetní závěrku,
 - (b) definuje zásadu *ovládání* a stanoví ovládání jako základ konsolidace,
 - (c) stanoví, jak uplatnit zásadu ovládání za účelem zjištění, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, a musí tudíž tuto jednotku konsolidovat a
 - (d) stanoví účetní požadavky na účetnictví pro zpracování konsolidované účetní závěrky.
- 3 Tento IFRS se nezabývá požadavky na účetnictví při podnikových kombinacích a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Účetní jednotka, která je mateřským podnikem, předkládá konsolidovanou účetní závěrku. Tento IFRS se vztahuje na všechny účetní jednotky vyjma následujících:
 - (a) mateřský podnik nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku, pokud splňuje všechny následující podmínky:
 - (i) je plně vlastněným nebo částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a všichni jeho ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, o tom byli informováni a nemají námitek proti tomu, aby mateřský podnik neprezentoval konsolidovanou účetní závěrku,
 - (ii) jeho dluhové a kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů),
 - (iii) nepředložil svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci ani není v procesu vedoucím k předložení této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu a
 - (iv) jeho nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné užití a která splňuje požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
 - (b) plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

Ovládání

- 5 **Investor, bez ohledu na povahu své angažovanosti v účetní jednotce (jednotce, do níž investoval), určí, zda je mateřským podnikem na základě posouzení, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.**
- 6 **Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad ní ovlivňovat.**
- 7 **Investor tudíž ovládá jednotku, do níž investoval, pouze tehdy, pokud platí všechny následující body:**
 - (a) **má moc nad jednotkou, do níž investoval (viz odstavce 10–14),**
 - (b) **na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo (viz odstavce 15 a 16) a**

(c) **je schopen využívat moci nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce 17 a 18).**

- 8 Investor při posuzování, zda ovládá jednotku, do níž investoval, zváží všechna fakta a okolnosti. Pokud fakta a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří faktorů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá (viz odstavce B80–B85).
- 9 Dva nebo více investorů spoluovládají jednotku, do níž investovali, pokud musí jednat společně za účelem řízení relevantních činností. V takových případech neovládá jednotku, do níž bylo investováno, samostatně žádný investor, neboť žádný investor nemůže řídit její činnosti bez spolupráce s ostatními. Každý investor zaúčtuje svůj podíl v jednotce, do níž bylo investováno, v souladu s relevantními IFRS, jako např. IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Moc

- 10 Investor má moc nad jednotkou, do níž investoval, má-li stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti, tj. činnosti, které významně ovlivňují výnosy této jednotky.
- 11 Moc vychází z práv. Někdy je posouzení moci jednoduché, například když byla moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získána přímo a výlučně z hlasovacích práv na základě kapitálových nástrojů, jako jsou akcie, a je možné ji určit na základě posouzení hlasovacích práv plynoucích z držení těchto podílů. V ostatních případech je posouzení složitější a vyžaduje zvážení více faktorů, například když moc vyplývá z jednoho nebo více smluvních ujednání.
- 12 Investor, který je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti, má moc, i když jeho práva na řízení musí být teprve uplatněna. Informace prokazující, že investor řídí relevantní činnosti, mohou pomoci určit, zda má moc, ale takové informace samy o sobě ke stanovení, zda má investor nad jednotkou, do níž investoval, moc, nestačí.
- 13 Pokud mají dva nebo více investorů stávající práva, která jim poskytují jednostrannou schopnost řídit různé relevantní činnosti, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc ten investor, který je schopen řídit činnosti, které nejvýrazněji ovlivňují výnosy této jednotky.
- 14 Investor může mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, i když mají další jednotky stávající práva, na jejichž základě se mohou účastnit na řízení relevantních činností, například když má jiná účetní jednotka *podstatný vliv*. Nicméně investor, který má pouze práva ochranná, nemá nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc (viz odstavce B26–B28), a tudíž tuto jednotku neovládá.

Výnosy

- 15 Investor je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má právo na základě své angažovanosti v jednotce, do níž bylo investováno, pokud výnosy investora z jeho angažovanosti mohou kolísat v důsledku výkonnosti této jednotky. Výnosy investora mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné.
- 16 Přestože jednotku, do níž bylo investováno, může ovládat jen jeden investor, o výnosy této jednotky se může dělit více stran. Podíl na ziscích nebo výplatách jednotky, do níž bylo investováno, mohou mít například držitelé nekontrolních podílů.

Vazba mezi mocí a výnosy

- 17 Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud má nejen moc nad touto jednotkou a z jeho angažovanosti je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo, ale zároveň může svoji moc využívat k ovlivňování svých výnosů z angažovanosti v této jednotce.
- 18 Takto investor s rozhodovacími právy určí, zda je zmocnitelem nebo zmocněncem. Investor, který je zmocněncem podle odstavců B58–B72, neovládá jednotku, do níž bylo investováno, když uplatňuje rozhodovací práva, která na něj byla delegována.

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

- 19 Mateřský podnik vypracuje konsolidovanou účetní závěrku za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a jiné události za obdobných okolností.**
- 20 Konsolidace jednotky, do níž bylo investováno, počíná od data, kdy investor nabude ovládnání nad touto jednotkou, a končí v okamžiku, kdy investor toto ovládnání pozbuje.

21 Odstavce B86–B93 stanoví pokyny pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nekontrolní podíly

22 Mateřský podnik uvede nekontrolní podíly v konsolidovaném výkazu o finanční situaci v rámci vlastního kapitálu, odděleně od vlastního kapitálu vlastníků mateřského podniku.

23 Změny ve vlastnickém podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládnání, jsou transakce s vlastním kapitálem (tj. transakce s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci).

24 Pokyny pro vykazování nekontrolních podílů v konsolidované účetní závěrce stanoví odstavce B94–B96.

Pozbytí ovládnání

25 Pokud mateřský podnik pozbude ovládnání dceřiného podniku:

- (a) odúčtuje aktiva a závazky bývalého dceřiného podniku v konsolidovaném výkazu o finanční situaci;
- (b) vykáže jakoukoli investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládnání pozbyto, a poté účtuje tuto investici a částky dlužné dceřiným podnikem nebo dceřinému podniku v souladu s příslušnými IFRS. Tato reálná hodnota je považována za reálnou hodnotu při prvotním vykázání finančního aktiva v souladu s IFRS 9, nebo, připadá-li to v úvahu, jako pořizovací cena při prvotním zaúčtování investice v přidruženém nebo společném podniku.
- (c) vykáže zisk nebo ztrátu související s pozbytím ovládnání původního kontrolního podílu.

26 Pokyny pro vykazování pozbytí ovládnání stanoví odstavce B97–B99.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

konsolidovaná účetní závěrka	Účetní závěrka za skupinu , v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.
ovládání jednotky, do níž bylo investováno	Investor ovládá jednotku, do níž investoval, pokud je vystaven variabilním výnosům nebo na ně má nárok na základě své angažovanosti v této jednotce a může tyto výnosy prostřednictvím své moci nad touto jednotkou ovlivňovat.
jednotka s rozhodovací pravomocí	Jednotka s rozhodovacími právy, která jedná sama za sebe – je tedy zmocnitelem nebo je zmocněncem jiných stran.
skupina	Mateřský podnik a jeho dceřiné podniky .
nekontrolní podíl	Vlastní kapitál dceřiného podniku , který není přímo nebo nepřímo přiřaditelný mateřskému podniku .
mateřský podnik	Účetní jednotka, která ovládá jednu nebo více jiných účetních jednotek.
moc	Stávající práva aktuálně umožňující řídit relevantní činnosti .
ochranná práva	Práva, jejichž účelem je chránit podíl strany, která tato práva drží, aniž by tato strana získala moc nad účetní jednotkou, ke které se tato práva vztahují.
relevantní (důležité) činnosti	Pro účely tohoto IFRS relevantní činnosti označují činnosti jednotky, do níž bylo investováno, které významným způsobem ovlivňují její výnosy.
práva na zbavení	Práva zbavit osobu či jednotku s rozhodovacími pravomocemi těchto rozhodovacích pravomocí.
dceřiný podnik	Účetní jednotka ovládaná jinou účetní jednotkou.

Následující termíny jsou definovány v IFRS 11, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran* a jsou v tomto IFRS používány ve významu stanoveném v těchto IFRS:

- přidružený podnik
- podíl v jiné účetní jednotce
- společný podnik
- klíčové vedení
- spřízněná strana
- podstatný vliv

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–26 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 10 třeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

POSUZOVÁNÍ OVLÁDÁNÍ

B2 Za účelem stanovení, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, posoudí, zda splňuje všechny tyto body:

- (a) má nad jednotkou, do níž investoval, moc,
- (b) na základě angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo má na takové výnosy právo a
- (c) je schopen využívat moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů.

B3 Při stanovování této skutečnosti může pomoci zvážení následujících faktorů:

- (a) účel a forma jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8),
- (b) relevantní činnosti a způsob rozhodování o těchto činnostech (viz odstavce B11–B13),
- (c) zda je investor aktuálně schopen na základě svých práv řídit relevantní činnosti (viz odstavce B14–B54),
- (d) zda investor z jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, je vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo (viz odstavce B55–B57) a
- (e) zda investor může využívat svoji moc nad jednotkou, do níž investoval, k ovlivnění výše svých výnosů (viz odstavce B58–B72).

B4 Při posuzování, zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor přihlédně k povaze svého vztahu s ostatními stranami (viz odstavce B73–B75).

Účel a forma jednotky, do níž bylo investováno

B5 Při posuzování zdali je jednotka, do níž bylo investováno, ovládána, investor zváží účel a formu této jednotky, aby mohl určit relevantní činnosti, způsob rozhodování o relevantních činnostech, kdo může tyto činnosti řídit a komu plynou výnosy z těchto činností.

B6 Při zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, může být zřejmé, že tato jednotka je ovládána prostřednictvím kapitálových nástrojů, které držitelé poskytují poměrná hlasovací práva, jako jsou například kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. V tomto případě, pokud neexistují žádná další ujednání, která by rozhodování měnila, zaměří se posuzování ovládnutí na to, která strana, je případně schopna uplatňovat hlasovací práva v takové míře, aby mohla určovat provozní a finanční politiky jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50). V nejjednodušším případě jednotku, do níž bylo investováno, ovládá investor, který drží většinu hlasovacích práv, při absenci dalších faktorů.

- B7 Ve složitějších případech může být pro určení, zda investor ovládá jednotku, do níž bylo investováno, nutné zvážit některé nebo všechny ostatní faktory uvedené v odstavce B3.
- B8 Jednotka, do níž bylo investováno, může být koncipována tak, aby hlasovací práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo tuto jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkony a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání. V takových případech investor při posuzování účelu a podoby jednotky, do níž investoval, rovněž přihlédne k rizikům, jakým má být tato jednotka vystavena, rizikům, jaká má přenášet na strany, které se v její činnosti angažují, a skutečnosti, zda je investor některým nebo všem z těchto rizik vystaven. Posouzení rizik zahrnuje nejenom riziko poklesu, ale také potenciál růstu.

Moc

- B9 Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Pro účely posouzení moci se berou v potaz pouze substantivní práva a práva, která nejsou ochranná (viz odstavce B22–B28).
- B10 Určení, zda má investor moc, se odvíjí od relevantních činností, způsobu rozhodování o těchto činnostech a práv investora a dalších stran v souvislosti s jednotkou, do níž bylo investováno.

Relevantní činnosti a řízení relevantních činností

- B11 Výnosy mnoha jednotek, do nichž bylo investováno, ovlivňuje podstatným způsobem řada provozních a finančních činností. Příklady činností, které, v závislosti na okolnostech, mohou být relevantními činnostmi, mimo jiné zahrnují:
- (a) prodej a nákup zboží nebo služeb,
 - (b) správa finančních aktiv během jejich životnosti (včetně při jejich selhání),
 - (c) výběr, pořízování nebo vyřazování aktiv,
 - (d) výzkum a vývoj nových produktů nebo procesů a
 - (e) stanovování struktury financování nebo získávání financování.
- B12 Příklady rozhodování o relevantních činnostech mimo jiné zahrnují:
- (a) stanovení provozních a kapitálových rozhodnutí jednotky, do níž bylo investováno, včetně rozpočtů, a
 - (b) jmenování a odměňování klíčového vedení nebo poskytovatelů služeb jednotky, do níž bylo investováno, a ukončování jejich služeb nebo pracovního poměru.

- B13 V některých situacích mohou být relevantními činnostmi činnosti před i po té, co nastane určitá skupina okolností. Pokud relevantní činnosti mohou řídit dva nebo více investorů a tyto činnosti probíhají v různou dobu, investoři určí, který z nich může řídit činnosti, které nejvýznamněji ovlivňují výnosy v souladu s ošetřením souběžných rozhodovacích práv (viz odstavec 13). Pokud se související skutečnosti nebo okolnosti změní, jsou investoři povinni toto posouzení v průběhu času přehodnotit.

Příklady použití

Příklad 1

Dva investoři založí jednotku a investují do ní za účelem vývoje a prodeje léčivého přípravku. Jeden investor odpovídá za vývoj a zajištění schválení léčivého přípravku regulačními orgány. S tím souvisí jednostranná způsobilost činit veškerá rozhodnutí týkající se vývoje přípravku a zajištění jeho schválení regulačními orgány. Jakmile regulační orgány přípravek schválí, druhý investor jej začne vyrábět a prodávat. Tento investor má jednostrannou způsobilost činit veškerá rozhodnutí ohledně výroby a marketingu projektu. Pokud jsou všechny činnosti, tj. vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány, jakož i výroba a prodej léčivého přípravku, relevantní činnosti, musí každý investor určit, zda může řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Každý investor tudíž musí posoudit, zda vývoj a zajištění schválení přípravku regulačními orgány nebo výroba a prodej léčivého přípravku je činnost, která *nejvýznamněji* ovlivňuje výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a zda je schopen tuto činnost řídit. Při určování, který z investorů má moc, investoři zváží:

- (a) účel a formu jednotky, do níž bylo investováno,

- (b) faktory, které určují ziskovou marži, výnosy a hodnotu jednotky, do níž bylo investováno, a také hodnotu léčivého přípravku,
- (c) dopad rozhodovacích pravomocí každého investora s ohledem na faktory v písmenu b) na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a
- (d) vystavení investorů variabilitě výnosů.

V tomto konkrétním příkladu by investoři posuzovali také:

- (e) nejistotu schválení přípravku regulačními orgány a úsilí potřebné při zajišťování tohoto schválení (s přihlédnutím k dosavadnímu úspěšnému působení investora v oblasti vývoje léčivých přípravků a získávání schválení těchto přípravků od regulačních orgánů).
- (f) který investor kontroluje léčivý přípravek po úspěšném dokončení fáze vývoje.

Příklad 2

Investiční subjekt (jednotka, do níž se investuje) je vytvořen a financován prostřednictvím dluhového nástroje drženého jedním investorem (dluhový investor) a kapitálových nástrojů držených řadou dalších investorů. Tranše vlastního kapitálu slouží pro absorpci prvních ztrát a pro příjem případných zbytkových zisků jednotky, do níž bylo investováno. Jeden z kapitálových investorů, který vlastní 30 procent kapitálu, je rovněž správcem aktiv. Jednotka, do níž bylo investováno, použije své příjmy k nákupu portfolia finančních aktiv, čímž se vystaví úvěrovému riziku, které souvisí s možným nesplacením splátek jistiny a úroků těchto aktiv. Transakce je nabídnuta dluhovému investorovi jako investice s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným nesplacením aktiv v portfoliu díky povaze těchto aktiv a díky tranši vlastního kapitálu, jejímž účelem je absorbovat první ztráty jednotky, do níž bylo investováno. Výnosy jednotky, do níž bylo investováno, značně ovlivňuje správa jejího portfolia aktiv, což zahrnuje rozhodnutí týkající se výběru, nabytí a pozbytí aktiv v souladu s portfoliovými pravidly a správy nesplacených aktiv v portfoliu. Všechny tyto činnosti řídí správce aktiv, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia (tj. když hodnota portfolia dosáhne takové výše, že dojde k vyčerpání tranše vlastního kapitálu). Od tohoto okamžiku spravuje aktiva nezávislý správce podle pokynů dluhového investora. Správa portfolia aktiv jednotky, do níž bylo investováno, představuje relevantní činnost této jednotky. Správce aktiv je způsobilý řídit relevantní činnosti, dokud výše nesplacených aktiv nedosáhne stanoveného procenta hodnoty portfolia; dluhový investor je způsobilý řídit relevantní činnosti, když výše nesplacených aktiv toto stanovené procento hodnoty portfolia překročí. Správce aktiv a dluhový investor musejí určit, zda jsou způsobilí řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy jednotky, do níž bylo investováno, a také vzít v potaz účel a podobu této jednotky i vystavení každé strany variabilitě výnosů.

Práva, na jejichž základě investor získává nad jednotkou, do níž investoval, moc

- B14 Moc vychází z práv. Aby investor jednotku, do níž investoval, ovládal, musí mít stávající práva, na jejichž základě je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Práva, na jejichž základě může investor získat moc, se mohou u jednotek, do nichž bylo investováno, lišit.
- B15 Příklady práv, která mohou jednotlivě nebo ve spojení investorovi dát moc, mimo jiné zahrnují:
- (a) práva ve formě hlasovacích práv (nebo potenciálních hlasovacích práv) v jednotce, do níž bylo investováno (viz odstavce B34–B50),
 - (b) práva jmenovat, znovu jmenovat nebo odvolávat členy klíčového vedení, kteří jsou způsobilí řídit relevantní činnosti,
 - (c) práva jmenovat nebo odvolávat jinou jednotku, která řídí relevantní činnosti,
 - (d) práva řídit jednotku, do níž bylo investováno, aby uzavírala transakce nebo vetovala změny transakcí ve prospěch investora, a
 - (e) další práva (např. rozhodovací práva uvedená ve smlouvě o správě), která držitele opravňují řídit relevantní činnosti.
- B16 Obecně, když má jednotka, do níž bylo investováno, řadu provozních a finančních činností, které významně ovlivňují její výnosy, a když je trvale zapotřebí nezávislého rozhodování o těchto činnostech, získá investor moc na základě hlasovacích nebo podobných práv, buď samostatně, nebo ve spojení s dalšími ujednáními.
- B17 Pokud hlasovací práva nemohou mít na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, podstatný vliv, jako v případech, kdy se hlasovací práva týkají pouze administrativních úkonů, a řízení relevantních činností je stanoveno prostřednictvím smluvních ujednání, investor musí tato smluvní ujednání posoudit za účelem stanovení, má-li dostatečná práva,

aby měl moc nad jednotkou, do níž bylo investováno. Za účelem stanovení, zda má investor dostatečná práva, aby měl moc, posoudí účel a formu jednotky, do níž investoval, (viz odstavce B5–B8) a požadavky uvedené v odstavcích B51–B54 a B18–B20.

- B18 Za některých okolností může být obtížné určit, zda jsou práva investora dostatečná, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval. V takových případech investor pro posouzení otázky moci zváží důkazy, zda je v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně. Při tom zváží mimo jiné následující faktory, které mohou prokázat, že jsou jeho práva dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval, pokud jsou posuzována společně s jeho právy a ukazateli podle odstavců B19 a B20.
- (a) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, jmenovat nebo schvalovat klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti.
 - (b) Investor může, aniž by k tomu měl smluvní právo, nařídit jednotce, do níž bylo investováno, uzavírat významné transakce nebo vetovat jejich změny ku prospěchu investora.
 - (c) Investor může mít dominantní pozici buď v procesu navrhování členů pro volbu řídicího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, nebo pro získání plné moci od ostatních držitelů hlasovacích práv.
 - (d) Klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora (například generální ředitel jednotky, do níž bylo investováno, a generální ředitel investora jsou jedna a tatáž osoba).
 - (e) Většina členů řídicího orgánu jednotky, do níž bylo investováno, jsou spřízněné strany investora.
- B19 Někde se mohou objevit náznaky, že investor má s jednotkou, do níž bylo investováno, výjimečný vztah, což svědčí o tom, že investor má v této jednotce více než pasivní účast. Existence jednoho ukazatele, nebo určitá kombinace ukazatelů, nezbytně neznamená, že je kritérium moci splněno. Více než pasivní účast v jednotce, do níž bylo investováno, však může značit, že investor má další související práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc, nebo být důkazem stávající moci nad jednotkou, do níž bylo investováno. Například následující okolnosti ukazují, že investor má více než pasivní účast v jednotce, do níž investoval, a ve spojení s dalšími právy mohou značit moc:
- (a) Klíčové vedení jednotky, do níž bylo investováno, které je způsobilé řídit relevantní činnosti, tvoří stávající nebo bývalí zaměstnanci investora.
 - (b) Provoz jednotky, do níž bylo investováno, závisí na investorovi, jako například v těchto situacích:
 - (i) Jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, neboť investor financuje podstatnou část jejího provozu.
 - (ii) Investor ručí za podstatnou část závazků jednotky, do níž investoval.
 - (iii) Jednotka, do níž bylo investováno, je na investorovi závislá, jelikož jí investor zajišťuje zásadní služby, technologie, zásoby nebo suroviny.
 - (iv) Investor ovládá aktiva, jako jsou licence nebo obchodní značky, která jsou zásadní pro provoz jednotky, do níž investoval.
 - (v) Jednotka, do níž bylo investováno, je závislá na investorovi, jelikož jí investor poskytuje klíčové vedení, například když mají zaměstnanci investora specializované znalosti pro provoz jednotky, do níž bylo investováno.
 - (c) Podstatná část činností jednotky, do níž bylo investováno, se týká investora, nebo je prováděna jménem investora.
 - (d) Výnosy, kterým je investor vystaven na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na takové výnosy jsou nepoměrně vyšší než jeho hlasovací nebo jiná podobná práva. Může například nastat situace, kdy má investor nárok na více než polovinu výnosů jednotky, do níž investoval, nebo je takovým výnosům vystaven, ale drží méně než polovinu hlasovacích práv v této jednotce.
- B20 Čím větší je vystavení investora variabilitě výnosů nebo jeho práva na takové výnosy na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, tím větší je jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby získal moc. Proto velké vystavení variabilitě výnosů indikuje, že investor může mít moc. Rozsah vystavení investora variabilitě výnosů však sám o sobě neurčuje, zda má nad jednotkou, do níž investoval, moc.

B21 Pokud jsou faktory uvedené v odstavci B18 a ukazatele uvedené v odstavcích B19 a B20 posuzovány společně s právy investora, příkládá se větší váha skutečností prokazujícím moc uvedeným v odstavci B18.

Substantivní práva

B22 Při posuzování, zda má moc, bere investor v potaz pouze reálně substantivní práva týkající se jednotky, do níž investoval (držená investorem a ostatními). Aby právo mohlo být považováno za substantivní, musí být jeho držitel prakticky schopen k výkonu tohoto práva.

B23 Určení, jsou-li práva substantivní, vyžaduje úsudek, při němž je přihlédnuto ke všem skutečnostem a okolnostem. V tomto případě je potřeba zvážit mimo jiné tyto faktory:

- (a) Zda existují nějaké překážky (ekonomické nebo jiné), které držitelé (nebo držitelům) brání práva uplatňovat. Příklady takových překážek mimo jiné zahrnují:
- (i) finanční sankce a pobídky, které by zamezily držitelé uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily).
 - (ii) realizační nebo konverzní cena, která vytváří finanční překážku, která by zamezila držitelé uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradila).
 - (iii) smluvní podmínky, na jejichž základě je uplatnění práv nepravděpodobné, například podmínky, které úzce omezují načasování uplatnění těchto práv.
 - (iv) absence jasného, rozumného mechanismu v zakladatelských listinách jednotky, do níž bylo investováno, nebo v relevantních právních předpisech, které by držitelé umožňovaly jeho práva uplatňovat.
 - (v) nemožnost držitele práv získat informace nezbytné pro uplatňování jeho práv.
 - (vi) provozní překážky nebo pobídky, které by zamezily držitelé uplatňovat jeho práva (nebo jej od uplatňování jeho práv odradily) (např. pokud neexistují jiní manažeři, kteří by byli ochotni nebo schopni poskytovat specializované služby nebo poskytovat služby a převzít na sebe další podíly držené úřadujícím manažerem).
 - (vii) právní nebo regulační požadavky, které držitelé zamezují uplatňovat jeho práva (např. když zahraniční investor nesmí svá práva uplatňovat).
- (b) Když uplatňování práv vyžaduje dohodu více stran nebo když práva drží více stran, zda je zaveden mechanismus, který těmto stranám umožňuje, aby uplatňovaly svá práva v praxi společně, pokud se tak rozhodnou. Pokud takový mechanismus chybí, značí to, že práva nemusí být substantivní. Čím více stran se musí dohodnout, aby mohly práva uplatňovat, tím méně pravděpodobné je, že se jedná o substantivní práva. Funkci mechanismu pro společné jednání více investorů při uplatňování jejich práv může však plnit představenstvo, jehož členové nejsou závislí na straně s rozhodovací pravomocí. Tudíž práva na zbavení (odvolání) vykonatelná představenstvem budou spíše substantivní, než kdyby stejná práva byla vykonatelná jednotlivě velkým počtem investorů.
- (c) Zda by strana nebo strany, které tato práva drží, z jejich uplatňování profitovaly. Například držitel potenciálních hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, (viz odstavce B47–B50) zváží realizační nebo konverzní cenu nástroje. Je pravděpodobnější, že podmínky potenciálních hlasovacích práv budou substantivní, když je nástroj v penězích nebo když by investor při použití nebo konverzi nástroje profitoval z jiných důvodů (např. realizace synergií mezi investorem a jednotkou, do níž bylo investováno).

B24 Aby práva mohla být uplatnitelná, musí být také vykonatelná v okamžiku, kdy je třeba rozhodovat o řízení relevantních činností. Obvykle platí, že aby práva mohla být uplatnitelná, musí být aktuálně vykonatelná. Někdy však mohou být práva uplatnitelná, i přestože aktuálně vykonatelná nejsou.

Příklady použití

Příklad 3

Jednotka, do níž bylo investováno, svolává jednou ročně valnou hromadu akcionářů, na které se rozhoduje o řízení relevantních činností. Další plánovaná valná hromada akcionářů se uskuteční za osm měsíců. Nicméně akcionáři, kteří jednotlivě nebo společně drží alespoň 5 procent hlasovacích práv, mohou svolat mimořádnou valnou hromadu za účelem změny stávajících zásad týkajících se relevantních činností, ale požadavek uvědomit ostatní akcionáře znamená, že se taková valná hromada může konat nejdříve za 30 dní. Zásady týkající se relevantních činností je možné měnit pouze na mimořádných nebo plánovaných valných hromadách akcionářů. To zahrnuje rovněž schvalování významných prodejů aktiv nebo uskutečňování nebo prodej významných investic.

Výše uvedený model se vztahuje na příklady 3A–3D popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 3A

Investor drží většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Hlasovací práva investora jsou substantivní, protože může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba. Skutečnost, že investor může uplatnit svá hlasovací práva až za 30 dní, mu neznemožňuje aktuálně řídit relevantní činnosti od okamžiku, kdy získá akcie.

Příklad 3B

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za 25 dní. Stávající akcionáři nemohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností, protože mimořádnou valnou hromadu lze svolat nejdříve za 30 dní, kdy již bude forwardová smlouva vypořádána. Investor má tudíž práva, která jsou v zásadě shodná s majoritním akcionářem v případě 3A výše (tj. investor, který uzavřel forwardovou smlouvu, může rozhodovat o řízení relevantních činností, když je třeba). Forwardová smlouva investora představuje substantivní právo, na základě něhož může řídit relevantní činnosti i před tím, než dojde k vypořádání forwardové smlouvy.

Příklad 3C

Investor vlastní substantivní opci na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, kterou lze využít za 25 dní a je hluboko v penězích. Závěr by byl stejný jako v příkladu 3B.

Příklad 3D

Investor uzavřel forwardovou smlouvu na získání většinového podílu v jednotce, do níž investoval, a nemá v této jednotce žádná další související práva. Datum vypořádání ve forwardové smlouvě je za šest měsíců. Na rozdíl od příkladů výše investor není aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Relevantní činnosti jsou aktuálně schopni řídit stávající akcionáři, protože mohou změnit stávající zásady týkající se relevantních činností před vypořádáním forwardové smlouvy.

B25 Substantivní práva, která mohou uplatnit další strany, mohou investorovi znemožnit ovládnutí nad jednotkou, do níž investoval a k níž se tato práva vztahují. Taková substantivní práva nevyžadují, aby jejich držitelé mohli iniciovat rozhodnutí. Pokud tato práva nejsou pouze ochranná (viz odstavce B26–B28), mohou substantivní práva držená ostatními stranami investorovi znemožnit, aby jednotku, do níž bylo investováno, ovládal, i když tato práva držitelům poskytují pouze aktuální schopnost schvalovat nebo blokovat rozhodnutí týkající se relevantních činností.

Ochranná práva

B26 Při hodnocení, zda práva dávají investorovi nad jednotkou, do níž investoval, moc, investor posoudí, zda jeho práva a práva držená ostatními jsou práva ochranná. Ochranná práva se týkají zásadních změn činností jednotky, do níž bylo investováno, nebo se uplatní za výjimečných okolností. Nicméně ne všechna práva, která se uplatní za výjimečných okolností nebo jsou podmíněná určitými událostmi, jsou ochranná (viz odstavce B13 a B53).

B27 Jelikož účelem ochranných práv je chránit zájmy jejich držitele, aniž by tato strana získala moc nad jednotkou, do níž bylo investováno a k níž se tato práva vztahují, investor, který drží pouze ochranná práva, nemůže mít moc nebo zabránit jiné straně mít moc nad jednotkou, do níž bylo investováno (viz odstavec 14).

B28 Příklady ochranných práv mimo jiné zahrnují:

- (a) právo věřitele zabránit dlužníkovi v provádění činností, které by mohly výrazně změnit úvěrové riziko dlužníka na úkor věřitele.
- (b) právo strany držící nekontrolní podíl v jednotce, do níž bylo investováno, schvalovat vyšší kapitálové výdaje, než je potřeba pro běžný chod podniku, nebo schvalovat vydávání kapitálových nebo dluhových nástrojů.
- (c) právo věřitele zabavit aktiva dlužníka, pokud dlužník neplní stanovené podmínky splácení úvěru.

Koncese

B29 Koncesní smlouvy, kde nabyvatelem koncese je jednotka, do níž bylo investováno, často poskytovateli koncese dávají práva, jejichž účelem je chránit značku v rámci koncese. Koncesní smlouvy poskytovatelům koncese obvykle poskytují určitá rozhodovací práva s ohledem na činnosti nabyvatele koncese.

- B30 Práva poskytovatelů koncese obecně neomezují schopnost ostatních stran činit rozhodnutí, která mají významný vliv na výnosy nabyvatele koncese. Práva poskytovatele koncese v koncesních smlouvách rovněž nezbytně nemusí poskytovateli koncese umožňovat řídit činnosti, které významně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese.
- B31 Je nezbytné rozlišovat mezi aktuální schopností činit rozhodnutí, která významně ovlivňují výnosy nabyvatele koncese, a schopností činit rozhodnutí, která chrání značku v rámci koncese. Poskytovatel koncese nemá nad nabyvatelem koncese moc, pokud jiné strany mají stávající práva, která jim aktuálně umožňují řídit relevantní činnosti nabyvatele koncese.
- B32 Uzavřením koncesní smlouvy nabyvatel koncese učinil jednostranné rozhodnutí provozovat svůj podnik v souladu s podmínkami této smlouvy, ale na vlastní účet.
- B33 Vliv na nad zásadními rozhodnutími, jako je právní forma nabyvatele koncese a jeho struktura financování, může být stanovena jinými stranami než poskytovatelem koncese a může výrazně ovlivňovat výnosy nabyvatele koncese. Čím nižší je úroveň finanční podpory poskytnuté poskytovatelem koncese a čím menší je vystavení poskytovatele koncese variabilitě výnosů nabyvatele koncese, tím pravděpodobnější je, že poskytovatel koncese má pouze ochranná práva.

Hlasovací práva

- B34 Investor je často aktuálně schopen řídit relevantní činnosti na základě hlasovacích nebo podobných práv. Pokud jsou relevantní činnosti jednotky, do níž bylo investováno, řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, přihlédně investor k požadavkům v této části (odstavce B35–B50).

Moc při většině hlasovacích práv

- B35 Investor, který drží více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, má moc v následujících situacích, pokud neplatí odstavec B36 nebo B37:

- (a) relevantní činnosti jsou řízeny na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv nebo
- (b) většina členů řídicího orgánu, který relevantní činnosti řídí, je jmenována na základě hlasu držitele většiny hlasovacích práv.

Většina hlasovacích práv, ale žádná moc

- B36 Aby investor držící více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, mohl mít nad ní moc, musí být jeho hlasovací práva substantivní v souladu s odstavci B22–B25, a musí mu umožňovat aktuálně řídit relevantní činnosti, což se často uskutečňuje pomocí stanovení provozních a finančních politik. Pokud má jiná účetní jednotka stávající práva, která ji opravňují řídit relevantní činnosti, a nejedná se o zmocněnce investora, nemá investor moc nad jednotkou, do níž investoval.

- B37 Investor nemá moc nad jednotkou, do níž investoval, i přestože drží většinu hlasovacích práv v této jednotce, pokud tato hlasovací práva nejsou substantivní. Například investor, který má více než polovinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, nemůže mít moc, pokud relevantní činnosti řídí vláda, soud, správce, insolvenční správce, likvidátor nebo regulátor.

Moc bez většiny hlasovacích práv

- B38 Investor může mít moc, i když nedrží většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Investor může mít moc s méně než polovinou hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, například prostřednictvím:

- (a) smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv (viz odstavec B39),
- (b) práv vyplývajících z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40),
- (c) hlasovacích práv investora (viz odstavce B41–B45),
- (d) potenciálních hlasovacích práv (viz odstavce B47–B50) nebo
- (e) kombinace možností pod písmeny a) až d).

Smluvní ujednání s dalšími držiteli hlasovacích práv

B39 Na základě smluvního ujednání mezi investorem a dalšími držiteli hlasovacích práv může investor získat právo uplatňovat hlasovací práva dostatečná k tomu, aby měl moc, i když nemá dostatečný počet hlasovacích práv, aby mohl moc získat bez smluvního ujednání. Smluvní ujednání by však mohlo investorovi zajistit, že bude moci řídit dostatečný počet dalších držitelů hlasovacích práv, aby hlasovali podle něj a umožnili mu rozhodovat o relevantních činnostech.

Práva z jiných smluvních ujednání

B40 Další rozhodovací práva společně s hlasovacími právy mohou investorovi umožnit aktuálně řídit relevantní činnosti. Například práva uvedená ve smluvním ujednání ve spojení s hlasovacími právy mohou být dostatečná k tomu, aby investor byl aktuálně schopen řídit výrobní procesy jednotky, do níž investoval, nebo další provozní nebo finanční činnosti této jednotky, které významně ovlivňují její výnosy. Pokud však neexistují žádná další práva, ekonomická závislost jednotky, do níž bylo investováno, na investorovi (jako jsou vztahy dodavatele s hlavním zákazníkem) neposkytuje investorovi nad touto jednotkou moc.

Hlasovací práva investora

B41 Investor, který má méně než polovinu hlasovacích práv, má práva, která jsou dostatečná pro to, aby měl moc, pokud je v praxi schopen jednostranně řídit relevantní činnosti.

B42 Při posuzování, zda jsou hlasovací práva investora dostatečná k tomu, aby měl moc, investor zváží všechna fakta a okolnosti včetně:

(a) množství hlasovacích práv držených investorem v poměru k množství a rozptylu hlasovacích práv držených dalšími stranami, berouc na vědomí, že:

(i) čím více hlasovacích práv investor drží, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(ii) čím více hlasovacích práv investor drží v poměru k ostatním držitelům hlasovacích práv, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(iii) čím více stran, které by musely jednat společně, aby investora přehlasovaly, tím pravděpodobnější je, že má stávající práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti,

(b) potenciální hlasovací práva držená investorem, dalšími držiteli nebo dalšími stranami (viz odstavce B47–B50),

(c) práva vyplývající z jiných smluvních ujednání (viz odstavec B40) a

(d) jakékoli další skutečnosti a okolnosti, které značí, že investor je nebo není schopen řídit relevantní činnosti v okamžiku, kdy je třeba učinit rozhodnutí, včetně postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů.

B43 Když je řízení relevantních činností stanoveno na základě většiny hlasovacích práv a investor drží podstatně více hlasovacích práv, než jakýkoli další držitel hlasovacích práv nebo organizovaná skupina držitelů hlasovacích práv, a další podíly jsou široce rozptýlené, může být po zvážení faktorů uvedených v odstavci 42 písm. a) až c) jasné že investor má nad jednotkou, do níž investoval, moc.

*Příklady použití***Příklad 4**

Investor získá 48 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval. Zbývající hlasovací práva drží tisíce akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Při posuzování podílu hlasovacích práv, který je třeba získat, na základě relativní velikosti ostatních podílů investor určil, že 48procentní podíl bude dostatečný k tomu, aby získal ovládnutí. V tomto případě na základě absolutní velikosti svého podílu a relativní velikosti ostatních podílů investor dospěl k závěru, že má dostatečně dominantní podíl na hlasovacích právech, aby splnil kritérium moci, aniž by bylo třeba nějakým dalším způsobem moc prokazovat.

Příklad 5

Investor A drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno, a dalších dvanáct investorů má každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Dohoda akcionářů investorovi A poskytuje právo jmenovat a odvolávat vedení odpovědné za řízení relevantních činností a stanovovat výši jejich odměny. Pro změnu této dohody je zapotřebí dvoutřetinové většiny hlasů akcionářů. V tomto případě dospěl investor A k závěru, že absolutní velikost jeho podílu a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí ke stanovení, zda má dostatečná práva k tomu, aby mohl mít moc. Investor A však rozhodl, že jeho smluvní právo jmenovat, odvolávat vedení a stanovovat výši jeho odměny je dostatečné k vyvození závěru, že má nad jednotkou, do níž investoval, moc. Skutečnost, že je možné, že investor A právo ještě neuplatnil, nebo pravděpodobnost, že investor A své právo vybírat, jmenovat nebo odvolávat vedení uplatní, se při posuzování, zda má investor A moc, nebere v potaz.

- B44 V ostatních situacích může být po posouzení faktorů uvedených v odstavci B42 písm. a) až c) jasné, že investor moc nemá.

Příklad použití**Příklad 6**

Investor A drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Dva další investoři drží každý po 26 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží tři další akcionáři, přičemž každý má 1 procento. Neexistují žádná další ujednání, která by ovlivňovala rozhodování. V tomto případě velikost podílu investora A na hlasovacích právech a jeho velikost v poměru k ostatním podílům jsou dostatečné pro stanovení závěru, že investor A nemá moc. Stačilo by, aby spolupracovali jen dva další investoři, aby dokázali zabránit investorovi A v řízení relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno.

- B45 Faktory uvedené v odstavci B42 písm. a) až c) však samy o sobě nemusí být průkazné. Pokud si investor po zvážení těchto faktorů není jistý, zda má moc, posoudí další fakta a okolnosti, například, zda jsou ostatní akcionáři na základě postupů hlasování na předchozích valných hromadách akcionářů pasivní. To zahrnuje posouzení faktorů uvedených v odstavci B18 a ukazatelů v odstavcích B19 a B20. Čím méně hlasovacích práv investor má a čím méně stran by bylo potřeba, aby společně investora přehlasovaly, tím více by se při hodnocení, zda investorova práva jsou dostatečná, aby mu poskytla moc, mělo přihlídnout k dalším skutečnostem a okolnostem. Když jsou skutečnosti a okolnosti v odstavcích B18–B20 posuzovány společně s právy investora, přikládá se větší váha důkazům moci v odstavci B18 než ukazatelům moci v odstavcích B19 a B20.

Příklady použití**Příklad 7**

Investor drží 45 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Jedenáct dalších akcionářů drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smluvní ujednání s ostatními, které by mu přikazovalo konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. V tomto případě absolutní velikost podílu investora a relativní velikost ostatních podílů samy o sobě nestačí pro stanovení, zda má investor dostatečná práva k tomu, aby mohl mít nad jednotkou, do níž investoval, moc. Je třeba zvážit další skutečnosti a okolnosti, které mohou prokázat, že investor má nebo nemá moc.

Příklad 8

Investor drží 35 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Tři další akcionáři drží každý po 5 procentech hlasovacích práv v této jednotce. Zbývající hlasovací práva drží mnoho akcionářů, přičemž žádný z nich sám nemá více než 1 procento hlasovacích práv. Žádný z akcionářů nemá uzavřenou smlouvu s ostatními, která by mu přikazovala konzultovat s nimi nebo činit společná rozhodnutí. Rozhodnutí ohledně relevantních činností jednotky, do níž bylo investováno, vyžadují souhlas většiny odevzdaných hlasů na příslušných valných hromadách akcionářů. Na posledních valných hromadách akcionářů bylo uplatněno 75 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. V tomto případě aktivní účast ostatních akcionářů na posledních valných hromadách ukazuje, že investor by nebyl v praxi schopen řídit relevantní činnosti jednostranně, bez ohledu na to, zda relevantní činnosti již řídil, protože dostatečný počet ostatních akcionářů hlasoval stejně jako on.

- B46 Pokud není po zvážení faktorů uvedených v odstavci B42 písm. a) až d) jasné, že investor má moc, znamená to, že investor jednotku, do níž investoval, neovládá.

Potenciální hlasovací práva

- B47 Při posuzování ovládnutí investor posoudí svá potenciální hlasovací práva i potenciální hlasovací práva držená ostatními stranami, aby určil, zda má moc. Potenciální hlasovací práva jsou práva získat hlasovací práva v jednotce, do níž bylo investováno, jako jsou ta plynoucí z konvertibilních nástrojů nebo opcí včetně forwardových smluv. Tato potenciální hlasovací práva se berou v potaz pouze, pokud jsou substantivní (viz odstavce B22–B25).
- B48 Při posuzování potenciálních hlasovacích práv investor vezme v potaz účel a podobu nástroje i účel a podobu jakékoli další angažovanosti investora v jednotce, do níž investoval. To zahrnuje posouzení různých smluvních podmínek nástroje i zjevná očekávání, motivy a důvody investora, proč na tyto podmínky přistoupil.
- B49 Pokud má investor zároveň hlasovací a jiná rozhodovací práva týkající se činnosti jednotky, do níž investoval, posoudí, zda mu tato práva společně s potenciálními hlasovacími právy poskytují moc.
- B50 Samostatná substantivní potenciální hlasovací práva nebo v kombinaci s jinými právy mohou investorovi umožnit řídit relevantní činnosti. Toto je například pravděpodobné, když investor drží 40 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž investoval, a v souladu s odstavcem B23 drží substantivní práva plynoucí z opcí na získání dalších 20 procent hlasovacích práv.

Příklady použití

Příklad 9

Investor A drží 70 procent hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno. Investor B má 30 procent hlasovacích práv v této jednotce a zároveň opci na získání poloviny hlasovacích práv investora A. Tato opce je realizovatelná po dobu následujících dvou let za stanovenou cenu, která je hluboko mimo peníze (a očekává se, že po toto dvouleté období to tak zůstane). Investor A uplatňuje svá hlasovací práva a aktivně řídí relevantní činnosti jednotky, do níž investoval. V tomto případě je pravděpodobné, že investor A splní kritérium moci, protože se zdá, že je aktuálně schopen řídit relevantní činnosti. Přestože investor B vlastní aktuálně realizovatelné opce na nákup dalších hlasovacích práv (které by mu v případě, že by je realizoval, zajistily většinu hlasovacích práv v jednotce, do níž bylo investováno), ze smluvních podmínek souvisejících s těmito opcemi vyplývá, že tyto opce nejsou považované za substantivní.

Příklad 10

Investor A a dva další investoři drží po třetině hlasovacích práv v jednotce, do níž investovali. Podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, úzce souvisí s investorem A. Investor A kromě kapitálových nástrojů drží rovněž dluhové nástroje, které jsou kdykoli za stanovenou pevnou cenu, která je mimo peníze (ale nikoli hluboko mimo peníze), převoditelné na kmenové akcie jednotky, do níž bylo investováno. Pokud by došlo k převedení dluhu, investor A by držel 60 procent hlasovacích práv v této jednotce. Investor A by měl z uskutečnění synergií prospěch, pokud by došlo k převedení dluhových nástrojů na kmenové akcie. Investor A má nad jednotkou, do níž investoval, moc, protože drží hlasovací práva v této jednotce společně se substantivními potenciálními hlasovacími právy, které mu poskytují aktuální schopnost řídit relevantní činnosti.

Moc v případě, kdy hlasovací nebo podobná práva nemají podstatný vliv na výnosy jednotky, do níž bylo investováno

- B51 Při posuzování účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno (viz odstavce B5–B8), investor zváží angažovanost a rozhodnutí učiněná na počátku existence jednotky, do níž investoval, při jejím projektování a posoudí, zda mu podmínky transakce a vlastnosti zapojení poskytují práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc. Pouhé angažování při projektování jednotky, do níž bylo investováno, nestačí k tomu, aby měl investor kontrolu. Účast na projektování jednotky však může značit, že investor měl příležitost získat práva, která jsou dostatečná k tomu, aby měl moc nad jednotkou, do níž investoval.
- B52 Investor dále vezme v úvahu smluvní ujednání, jako jsou opční práva na koupi, opční práva na prodej a likvidační práva stanovená při založení jednotky, do níž bylo investováno. Když tato smluvní ujednání zahrnují činnosti, které jsou úzce spojené s jednotkou, do níž bylo investováno, jsou tyto činnosti v podstatě nedílnou součástí celkových činností této jednotky, i přestože mohou probíhat mimo právní rámec jednotky. Explicitní či implicitní rozhodovací práva zakotvená ve smluvních ujednáních, která úzce souvisí s jednotkou, do níž bylo investováno, je tudíž třeba při určování moci nad touto jednotkou vzít v úvahu jako relevantní činnosti.
- B53 U některých jednotek, do nichž bylo investováno, relevantní činnosti probíhají pouze v okamžiku, kdy nastanou určité okolnosti nebo události. Jednotka, do níž bylo investováno, může být projektována tak, že je řízení její činnosti a výnosů předem stanovené, pokud nenastanou tyto konkrétní okolnosti nebo události. V tomto případě mohou výnosy jednotky, do níž bylo investováno, významně ovlivnit pouze rozhodnutí o činnostech této jednotky,

když takové okolnosti nebo události nastanou, a tudíž se stanou relevantními činnostmi. Tyto okolnosti nebo události nemusí nastat, aby investor, který může tato rozhodnutí činit, měl moc. Skutečnost, že právo rozhodovat je podmíněně vznikem určitých okolností nebo událostí, sama o sobě neznamená, že se jedná o práva ochranná.

Příklady použití

Příklad 11

Jediná podnikatelská činnost jednotky, do níž bylo investováno, která je uvedena v zakladatelských listinách, je nákup pohledávek a jejich každodenní obsluha pro její investory. Každodenní obsluha zahrnuje vymáhání a předávání splátek jistiny a úroků, jakmile jsou splatné. Při nesplacení pohledávky jednotka, do níž bylo investováno, pohledávku automaticky prodá investorovi podle individuální dohody ve smlouvě o prodejní opci. Jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení, protože to je jediná činnost, která může významně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Správa pohledávek před tím, než se dostanou do prodlení, nepředstavuje relevantní činnost, protože nevyžaduje podstatná rozhodnutí, která by mohla významně ovlivnit výnosy jednotky, do níž bylo investováno. Činnosti probíhající před tím, než dojde k prodlení, jsou předem dané a jedná se pouze o vymáhání peněžních toků, které jsou splatné, a jejich předávání investorům. Tudíž je při posuzování celkových činností jednotky, do níž bylo investováno, které významně ovlivňují výnosy této jednotky, třeba vzít v úvahu pouze právo investora spravovat aktiva v prodlení. V tomto příkladu podoba jednotky, do níž bylo investováno, zajišťuje, že investor má rozhodovací pravomoc ohledně činností, které významně ovlivňují výnosy, pouze v okamžiku, kdy je tato rozhodovací pravomoc potřeba. Nedílnou součástí celkové transakce a ustanovení jednotky, do níž bylo investováno, jsou podmínky smlouvy o prodeji opcí. Podmínky smlouvy o prodeji opcí společně se zakladatelskými listinami jednotky, do níž bylo investováno, tudíž vedou k závěru, že investor má nad jednotkou moc, i když přebírá vlastnictví pohledávek pouze, jsou-li v prodlení, a spravuje tyto pohledávky v prodlení mimo právní rámec jednotky, do níž bylo investováno.

Příklad 12

Aktiva jednotky, do níž bylo investováno, tvoří pouze pohledávky. Po zvážení účelu a formy jednotky, do níž bylo investováno, bylo zjištěno, že jedinou relevantní činností je správa pohledávek v prodlení. Strana, která může pohledávky v prodlení spravovat, má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc bez ohledu na to, zda je některý z dlužníků v prodlení.

- B54 Investor může mít explicitní nebo implicitní závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, pokračovala ve stanovené činnosti. Takový závazek může zvýšit vystavení investora variabilitě výnosů, a tím zvýšit jeho motiv získat dostatečná práva k tomu, aby měl moc. Závazek zajistit, aby jednotka, do níž bylo investováno, fungovala stanoveným způsobem, může být tudíž ukazatelem, že investor má moc, ale sám o sobě investorovi moc neposkytuje, ani nezabraňuje jiné straně moc mít.

Vystavení variabilním výnosům z jednotky, do níž bylo investováno, nebo právo na tyto výnosy

- B55 Při posuzování, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, investor určí, zda mu z jeho angažovanosti v této jednotce vystaven variabilním výnosům nebo zda má na takové výnosy právo.
- B56 Variabilní výnosy jsou výnosy, které nejsou fixní a mohou kolísat v důsledku výkonnosti jednotky, do níž bylo investováno. Variabilní výnosy mohou být pouze kladné, pouze záporné nebo kladné i záporné (viz odstavec 15). Investor posoudí, zda výnosy z jednotky, do níž investoval, jsou variabilní, a do jaké míry jsou variabilní, na základě podstaty ujednání a bez ohledu na právní formu výnosů. Investor například může mít v držení dluhopis s fixními úrokovými platbami. Fixní úrokové platby jsou pro účely tohoto IFRS variabilní výnosy, protože je s nimi spojeno riziko platební neschopnosti a vystavují investora úvěrovému riziku emitenta dluhopisu. Míra variability (tj. jak variabilní tyto výnosy jsou) závisí na úvěrovém riziku dluhopisu. Podobně fixní výkonnostní poplatky za správu aktiv jednotky, do níž bylo investováno, jsou také variabilní výnosy, protože investora vystavují riziku výkonnosti jednotky, do níž investoval. Výše variability závisí na schopnosti jednotky, do níž bylo investováno, vytvářet dostatečný zisk, aby tyto poplatky mohla hradit.

- B57 Příklady výnosů zahrnují:

(a) dividendy, jiné výplaty ekonomických užitků z jednotky, do níž bylo investováno, (např. úroky z dluhových cenných papírů vydaných jednotkou, do níž bylo investováno) a změny hodnoty investic investora v této jednotce.

- (b) odměna za obsluhu aktiv nebo závazků jednotky, do níž bylo investováno, poplatky a vystavení riziku ztráty při poskytování úvěrové nebo likvidní podpory, zbytkové podíly na aktivech této jednotky a závazcích této jednotky v souvislosti s její likvidací, daňové výhody a přístup k budoucí likviditě, který investor má na základě své angažovanosti v jednotce, do níž investoval.
- (c) výnosy, které nejsou dostupné pro ostatní podílníky. Například investor by mohl použít svá aktiva společně s aktivy jednotky, do níž investoval, třeba spojením provozních funkcí za účelem dosažení úspor z rozsahu, nákladových úspor, zajištění nedostatkových produktů, získání přístupu k duševnímu vlastnictví nebo omezení některých operací nebo aktiv, za účelem zvýšení hodnoty jiných aktiv investora.

Vazba mezi mocí a výnosy

Delegovaná moc

- B58 Když investor držící rozhodovací práva (strana s rozhodovací pravomocí) posuzuje, zda ovládá jednotku, do níž investoval, musí určit, zda jedná sám za sebe nebo je zmocněncem. Investor rovněž určí, zda jiná jednotka s rozhodovacími pravomocemi jedná jako jeho zmocněnec. Zmocněnec je strana v první řadě zavázaná jednat jménem nebo ve prospěch jiné strany nebo stran (zmocnitel(é)), a tudíž jednotku, do níž bylo investováno, neovládá, když uplatňuje svoji rozhodovací pravomoc (viz odstavce 17 a 18). Takto se někdy stává, že pravomocí zmocnitele může mít a uplatňovat zmocněnec, ale jménem zmocnitele. Strana s rozhodovací pravomocí není zmocněncem pouze proto, že jiné strany mohou mít prospěch z rozhodnutí, která učiní.
- B59 Investor může svoji rozhodovací pravomoc delegovat na zmocněnce v případě některých konkrétních otázek nebo všech relevantních činností. Při posuzování, zda investor jednotku, do níž investoval, ovládá, musí rozhodovací práva delegovaná na svého zmocněnce brát jako práva držaná přímo jím (investorem). V situacích, kdy existuje více zmocnitelů, každý zmocnitel posoudí, zda má nad jednotkou, do níž bylo investováno, moc tak, že zváží požadavky v odstavcích B5–B54. Pokyny, jak určit, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, jsou uvedené v odstavcích B60–B72.
- B60 Strana s rozhodovací pravomocí při určování, zda je zmocněncem, zváží celkový vztah mezi sebou, jednotkou, do níž bylo investováno a již spravuje, a dalšími stranami, které se v této jednotce angažují, zejména všechny faktory uvedené níže:
- (a) rozsah jejich rozhodovacích pravomocí v jednotce, do níž bylo investováno (odstavce B62 a B63).
- (b) práva držaná ostatními stranami (odstavce B64–B67).
- (c) odměnu, na kterou má nárok v souladu s dohodou (dohodami) o odměně (odstavce B68–B70).
- (d) vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů z ostatních podílů, které v jednotce, do níž bylo investováno, drží (odstavce B71 a B72).

Každému faktoru se přikládá jiná váha na základě konkrétních skutečností a okolností.

- B61 Určení, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, vyžaduje posouzení všech faktorů uvedených v odstavci B60, pokud jedna strana nedrží substantivní práva k odvolání strany s rozhodovací pravomocí (práva na zbavení) a nemůže stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat (viz odstavec B65).

Rozsah rozhodovacích pravomocí

- B62 Rozsah rozhodovacích pravomocí se posuzuje zvážením:

- (a) činností, které jsou povolené v souladu se smlouvou (smlouvami) o rozhodování a stanovené zákonem, a
- (b) svobody uvážení, kterou strana s rozhodovací pravomocí při rozhodování o těchto činnostech má.

- B63 Strana s rozhodovací pravomocí zváží účel a formu jednotky, do níž bylo investováno, rizika, jakým má být jednotka na základě své podoby vystavena, rizika, která má jednotka přenášet na angažované strany, a úroveň angažovanosti strany s rozhodovací pravomocí při projektování této jednotky. Například, pokud se strana s rozhodovací pravomocí výrazně angažovala při projektování jednotky, do níž bylo investováno (včetně určování rozsahu rozhodovacích pravomocí), může to značit, že tato strana měla příležitost a motiv získat práva, na základě nichž může řídit relevantní činnosti.

Práva ostatních stran

- B64 Substantivní práva ostatních stran mohou mít vliv na schopnost strany s rozhodovací pravomocí řídit relevantní činnosti v jednotce, do níž bylo investováno. Substantivní práva na odvolání této strany nebo jiná práva mohou značit, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněncem.
- B65 Skutečnost, kdy má jediná strana substantivní práva na odvolání a může stranu s rozhodovací pravomocí bezdůvodně odvolat, stačí sama o sobě k dosažení závěru, že strana s rozhodovací pravomocí je zmocněncem. Pokud taková práva má více stran (a žádná strana nemůže stranu s rozhodovací pravomocí sama odvolat bez souhlasu ostatních stran), tato práva nevedou sama o sobě k jednoznačnému závěru, že strana s rozhodovací pravomocí jedná především jménem a ku prospěchu ostatních. Navíc čím více stran musí jednat společně, aby uplatnily právo na odvolání strany s rozhodovací pravomocí, a čím větší jsou ostatní ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená (tj. odměna a další podíly), tím menší váha se tomuto faktoru přiřkládá.
- B66 Substantivní práva držená ostatními stranami, která omezují svobodu uvážení strany s rozhodovací pravomocí, se při určování, zda je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem, posoudí podobně jako práva na odvolání. Například strana s rozhodovací pravomocí, která musí pro své jednání získat souhlas několika dalších stran, je obecně zmocněncem. (Další pokyny ohledně práv a skutečností, zda jsou substantivní viz odstavce B22–B25.)
- B67 Při zvažování práv ostatních stran je nutné posoudit také práva, která může uplatňovat představenstvo (nebo jiný řídicí orgán) jednotky, do níž bylo investováno, a jejich dopad na rozhodovací pravomocí (viz odstavce B23 písm. b)).

Odměna

- B68 Čím větší je odměna a variabilita související s odměnou strany s rozhodovací pravomocí v poměru k očekávaným výnosům z činností jednotky, do níž bylo investováno, tím pravděpodobnější je, že strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe.
- B69 Při určování, zda strana s rozhodovací pravomocí jedná sama za sebe nebo je zmocněncem, tato strana rovněž zváží, zda jsou splněny následující podmínky:
- Odměna strany s rozhodovací pravomocí odpovídá poskytnutým službám.
 - Dohoda o odměně obsahuje pouze podmínky nebo částky, které jsou obvyklé pro ujednání týkající se podobných služeb a úroveň odborné způsobilosti, dohodnuté za obvyklých tržních podmínek.
- B70 Strana s rozhodovací pravomocí nemůže být zmocněncem, pokud neplatí podmínky stanovené v odstavci B69 písm. a) a b). Nicméně splnění pouze těchto podmínek není dostačující k učinění závěru, že je strana s rozhodovací pravomocí zmocněncem.

Vystavení variabilitě výnosů z ostatních podílů

- B71 Strana s rozhodovací pravomocí, která má v jednotce, do níž bylo investováno, další podíly (např. investice do této jednotky nebo poskytnutí záruk ohledně výkonnosti jednotky), při posuzování, zda je zmocněncem, zváží, jak je vystavena variabilitě výnosů z těchto podílů. Držení dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, značí, že strana s rozhodovací pravomocí může jednat sama za sebe.
- B72 Při posuzování vystavení variabilitě výnosů z dalších podílů v jednotce, do níž bylo investováno, strana s rozhodovací pravomocí přihlédne k následujícímu:
- čím větší jsou ekonomické zájmy strany s rozhodovací pravomocí a variabilita s nimi spojená, přičemž odměnu a další podíly posuzujeme souhrnně, tím pravděpodobnější je, že tato strana jedná sama za sebe.
 - zda se míra jejího vystavení variabilitě výnosů liší od ostatních investorů a pokud ano, zda by to mohlo ovlivnit její jednání. To by mohlo platit například v případě, kdy strana s rozhodovací pravomocí drží v jednotce, do níž bylo investováno, podřízené podíly nebo této jednotce poskytuje jiné formy úvěrové podpory.

Strana s rozhodovací pravomocí zhodnotí své vystavení variabilitě těchto výnosů v poměru k celkové variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno. Toto hodnocení se učiní především na základě očekávaných výnosů z činností jednotky, do níž bylo investováno, ale nesmí být při tom ignorováno maximální vystavení strany s rozhodovací pravomocí variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno, na základě dalších podílů, které tato strana drží.

Příklady použití

Příklad 13

Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) ustavuje, nabízí na trhu a spravuje veřejně obchodovatelný, regulovaný fond v souladu s úzce stanovenými parametry uvedenými v mandátu k investování, jak vyžadují místní právní předpisy. Fond byl nabízen investorům jako investice do diverzifikovaného portfolia majetkových cenných papírů veřejně obchodovatelných jednotek. Správce fondu může v rámci definovaných parametrů rozhodovat o aktivech, do nichž bude investovat. Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 10 % a za své služby obdrží tržní poplatek rovnající se 1 % čisté hodnoty aktiv fondu. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující jeho 10-%ní investici. Fond není povinen jmenovat a také nejmenovat nezávislé představenstvo. Investoři nemají žádná substantivní práva, která by měla vliv na rozhodovací pravomoci správce fondu, ale mohou své podíly kdykoli eminentovi odprodat v rámci konkrétních mezí stanovených fondem.

Přestože správce fondu jedná v rámci parametrů stanovených v mandátu k investování a v souladu s regulačními požadavky, má rozhodovací práva, která mu umožňují řídit relevantní činnosti fondu. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci správce fondu. Správce fondu za své služby obdrží tržní poplatek, který odpovídá poskytnutým službám, a rovněž do fondu vložil poměrnou investici. Odměna a investice správce fondu jej vystavují variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe.

V tomto příkladu zvážení vystavení správce fondu variabilitě výnosů z fondu společně s jeho rozhodovacími pravomocemi v rámci omezených parametrů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěje k závěru, že fond neovládá.

Příklad 14

Strana s rozhodovací pravomocí založí, nabízí na trhu a spravuje fond, který poskytuje investiční příležitosti řadě investorů. Strana s rozhodovací pravomocí (správce fondu) musí činit rozhodnutí v nejlepším zájmu všech investorů a v souladu s dohodami o řízení fondu. Správce fondu však má široké rozhodovací pravomoci. Za své služby obdrží tržní poplatek ve výši 1 procenta aktiv, která spravuje, a 20 procent celkových zisků fondu, pokud je dosažena stanovená úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám.

Přestože správce fondu musí rozhodovat v nejlepším zájmu všech investorů, má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, aby mohl řídit relevantní činnosti fondu. Dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Navíc odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu, aniž by došlo k vystavení natolik výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že by odměna, posuzována samostatně, značila, že správce fondu jedná sám za sebe.

Výše uvedený model a analýza se vztahují na příklady 14A–14C popsané níže. Každý příklad je posuzován samostatně.

Příklad 14A

Správce fondu rovněž do fondu vložil dvouprocentní investici, která jeho zájmy sjednocuje se zájmy ostatních investorů. Správce fondu není povinen financovat ztráty přesahující tuto dvouprocentní investici. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Dvouprocentní investice správce fondu zvyšuje jeho vystavení variabilitě výnosů z činností fondu. Toto vystavení však není natolik významné, aby indikovalo, že správce fondu jedná sám za sebe. Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. V tomto příkladu vystavení správce fondu variabilitě výnosů indikuje, že je zmocněncem, přestože má rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů ze svého podílu a odměny. Správce fondu tudíž dospěl k závěru, že fond neovládá.

Příklad 14B

Správce fondu do fondu investoval větší poměrnou částku, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho investice. Investoři mohou správce fondu odvolat prostou většinou hlasů, ale pouze, pokud by porušil smlouvu.

Práva ostatních investorů odvolat správce fondu se v tomto příkladu považují za ochranná, protože jsou uplatnitelná pouze v případě porušení smlouvy. Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho investice s odměnou by jej mohlo vystavovat tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Čím větší jsou ekonomické zájmy správce fondu a variabilita s nimi spojená (při posuzování jeho odměny a dalších podílů dohromady), tím větší důraz by správce na tyto ekonomické zájmy kladl v analýze, a tím pravděpodobněji by jednal sám za sebe.

Například při uvážení odměny správce fondu a dalších faktorů by správce mohl dvacetiprocentní investici považovat za dostatečnou k vyslovení závěru, že fond ovládá. Nicméně za jiných okolností (tj. když se odměna a další faktory liší), může fond ovládat pouze při jiné výši investice.

Příklad 14C

Správce fondu do fondu vložil poměrnou investici ve výši 20 %, ale není povinen financovat ztráty přesahující výši jeho dvacetiprocentní investice. Fond má představenstvo, přičemž všichni jeho členové jsou na správci fondu nezávislí a jmenují je ostatní investoři. Představenstvo jmenuje správce fondu jednou ročně. Pokud by se představenstvo rozhodlo smlouvu správce fondu neobnovit, mohli by služby poskytované správcem fondu provádět jiní správci v oboru.

Přestože jsou správci fondu vypláceny pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám, spojení jeho dvacetiprocentní investice s odměnou jej vystavuje tak výrazné variabilitě výnosů z činností fondu, že jedná sám za sebe. Investoři však mají uplatnitelná práva správce fondu odvolat. Představenstvo poskytuje mechanismus zajišťující, že investoři mohou správce fondu odvolat, pokud se tak rozhodnou.

V tomto příkladu správce fondu klade při analýze vyšší důraz na substantivní práva na odvolání. Proto i přesto, že má správce fondu rozsáhlé rozhodovací pravomoci a je vystaven variabilitě výnosů z fondu prostřednictvím své odměny a investice, substantivní práva ostatních investorů značí, že správce fondu je zmocněncem. Správce fondu tudíž dospěl k závěru, že fond neovládá.

Příklad 15

Jednotka, do níž bylo investováno, byla založena za účelem koupě portfolia pevně úročených cenných papírů zajištěných aktivy, financovaného pevně úročenými dluhovými nástroji a kapitálovými nástroji. Účelem kapitálových nástrojů je poskytnout dluhovým investorům ochranu před prvními ztrátami a přijmout zbytkové zisky jednotky, do níž bylo investováno. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním dluhovým investorům jako investice do portfolia cenných papírů zajištěných aktivy s úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů těchto cenných papírů v portfoliu a s úrokovým rizikem souvisejícím se správou portfolia. Kapitálové nástroje při vydání představují 10 % hodnoty kupovaných aktiv. Toto portfolio aktiv spravuje strana s rozhodovací pravomocí (správce aktiv) prostřednictvím investičních rozhodnutí v rámci parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno. Za své služby správce aktiv dostává pevně stanovený tržní poplatek (tj. 1 % spravovaných aktiv) a poplatky vázané na výkon (tj. 10 % zisku), pokud zisky jednotky, do níž bylo investováno, překročí stanovenou úroveň zisku. Tyto poplatky odpovídají poskytnutým službám. Správce aktiv drží 35 % kapitálu jednotky, do níž bylo investováno.

Zbývajících 65 % kapitálu a všechny dluhové nástroje vlastní velký počet široce rozptýlených nespřízněných investorů, kteří jsou třetími stranami. Správce aktiv může být bezdůvodně odvolán na základě většinového rozhodnutí ostatních investorů.

Správce aktiv dostává pevně stanovené a na výkon vázané poplatky, které odpovídají poskytovaným službám. Odměna spojuje zájmy správce fondu se zájmy ostatních investorů zvýšit hodnotu fondu. Správce aktiv je vystaven variabilitě výnosů z činností fondu, protože drží 35 % kapitálu, a ze své odměny.

Přestože správce aktiv jedná podle parametrů stanovených v prospektu jednotky, do níž bylo investováno, může činit investiční rozhodnutí, která významně ovlivňují výnosy jednotky. Práva ostatních investorů na odvolání při analýze mají malou váhu, protože tato práva drží velké množství široce rozptýlených investorů. V tomto příkladu správce aktiv dává větší důraz na to, jak moc je vystaven variabilitě výnosů fondu z jeho kapitálového podílu, který je podřízen dluhovými nástroji. Na základě držení 35 % kapitálu vzniká podřízené vystavení ztrátám a práva na výnosy jednotky, do níž bylo investováno, která jsou natolik významná, že správce aktiv jedná sám za sebe. Proto správce aktiv dospěl k závěru, že jednotku, do níž bylo investováno, ovládá.

Příklad 16

Strana s rozhodovací pravomocí (patron) garantuje kanál mnoha prodejců, který vydává krátkodobé dluhové nástroje pro nespřízněné investory, kteří jsou třetími stranami. Tato transakce byla nabídnuta potenciálním investorům jako investice do portfolia vysoce hodnocených střednědobých aktiv s minimálním úvěrovým rizikem souvisejícím s možným selháním emitentů aktiv v portfoliu. Různé instituce převodců prodávají kanálu vysoce kvalitní portfolia střednědobých aktiv. Každý převodce prodává kanálu portfolio aktiv a spravuje pohledávky v selhání, a za to dostává tržní poplatek za obsluhu. Každý převodce také poskytuje ochranu proti prvním ztrátám při úvěrových ztrátách ze svého portfolia aktiv prostřednictvím nadlimitního zajištění aktiv převáděných kanálu. Patron stanoví podmínky kanálu a spravuje operace kanálu za tržní poplatek. Tento poplatek odpovídá poskytnutým službám. Patron schvaluje prodejce, kteří mají povolení prodávat kanálu, schvaluje aktiva, která kanál nakoupí, a rozhoduje o financování kanálu. Patron musí jednat v nejlepším zájmu všech investorů.

Patron má nárok na případný zbytkový zisk kanálu a rovněž kanálu poskytuje úvěrová aktiva a likviditní prostředky. Úvěrová aktiva poskytnutá patronem absorbují ztráty do výše 5 % všech aktiv kanálu, poté jsou ztráty absorbovány převodci. Likviditní prostředky nejsou uplatňovány proti aktivům v selhání. Investoři nemají substantivní práva, která by mohla ovlivnit rozhodovací pravomoci patrona.

I přestože patron dostává za své služby tržní poplatek, který odpovídá poskytovaným službám, je vystaven variabilitě výnosů z činností kanálu v důsledku svých práv na případné zbytkové zisky kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků (tj. kanál je při používání krátkodobých dluhových nástrojů k financování střednědobých aktiv vystaven riziku likvidity). I přestože každý z převodců má rozhodovací práva, která ovlivňují hodnotu aktiv kanálu, patron má rozsáhlé rozhodovací pravomoci, které mu umožňují řídit činnosti, které *nejvýznamněji* ovlivňují výnosy kanálu (tj. patron stanovil podmínky kanálu, má právo rozhodovat o aktivech (schvalovat nákup aktiv a převodce těchto aktiv) a financování kanálu (něž němuž je třeba pravidelně zajišťovat nové investice)). Právo na zbytkové výnosy kanálu a poskytování úvěrových aktiv a likviditních prostředků vystavuje patrona jiné variabilitě výnosů z činností kanálu než ostatní investory. Proto toto vystavení značí, že patron jedná sám za sebe, a tudíž vyvozuje, že kanál ovládá. Povinnost patrona jednat v nejlepším zájmu všech investorů mu nezabraňuje jednat sám za sebe.

Vztah s ostatními stranami

- B73 Při posuzování ovládnutí investor zváží povahu svého vztahu s ostatními stranami a zda tyto ostatní strany jednají jeho jménem (tj. jsou „faktickými zmocněnci“). Určení, zda jsou ostatní strany faktickými zmocněnci, vyžaduje úsudek a zvážení nejenom povahy vztahu, ale také toho, jak tyto strany jednají mezi sebou a s investorem.
- B74 Takový vztah nemusí zahrnovat smluvní ujednání. Strana je faktickým zmocněncem, když investor, nebo strany, které řídí činnosti investora, mohou řídit tuto stranu, aby jednala jménem investora. Za těchto okolností investor při ovládnutí jednotky, do níž bylo investováno, do níž investoval, zváží rozhodovací práva svého faktického zmocněnce a své nepřímé vystavení variabilním výnosům nebo práva na takové výnosy prostřednictvím faktického zmocněnce společně se svými vlastními.
- B75 Dále jsou uvedené příklady takových ostatních stran, které by mohly na základě povahy jejich vztahu jednat jako faktičtí zmocněnci investora:

- (a) spřízněné strany investora,

- (b) strana, která získala podíl v jednotce, do níž bylo investováno, jako příspěvek nebo půjčku od investora.
- (c) strana, která souhlasila, že nebude své podíly v jednotce, do níž bylo investováno, prodávat, převádět ani zatěžovat bez předchozího souhlasu investora (s výjimkou situací, kdy investor a tato druhá strana mají právo předchozího souhlasu a tato práva jsou založena na podmínkách vzájemně odsouhlasených ochotnými nezávislými stranami).
- (d) strana, která nemůže své operace financovat bez podřízené finanční podpory od investora.
- (e) jednotka, do níž bylo investováno, u které se většina členů řídicího orgánu nebo klíčové vedení shodují s členy řídicího orgánu a klíčovým vedením investora.
- (f) strana, která má úzký obchodní vztah s investorem, jako je například vztah mezi profesionálním poskytovatelem služeb a jedním z jeho významných klientů.

Ovládání vymezených aktiv

B76 Investor zváží, zda posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, a pokud ano, zda tuto oddělenou jednotku ovládá.

B77 Investor posuzuje část jednotky, do níž investoval, jako jednotku považovanou za oddělenou, výhradně pokud je splněna následující podmínka:

Vymezená aktiva jednotky, do níž bylo investováno (a případná související úvěrová aktiva), představují jediný zdroj prostředků pro vymezené závazky nebo jiné vymezené podíly této jednotky. Jiné strany, než strany mající vymezené závazky, nemají práva ani povinnosti týkající se vymezených aktiv nebo zbytkových hotovostních toků z těchto aktiv. V zásadě žádné výnosy z těchto vymezených aktiv nemůže zbývající část jednotky, do níž bylo investováno, použít a žádné ze závazků jednotky považované za oddělenou nejsou splatné z aktiv zbývající části jednotky, do níž bylo investováno. Proto jsou všechna aktiva, závazky a vlastní kapitál této oddělené jednotky odděleny od celkové jednotky, do níž bylo investováno. Taková jednotka považovaná za oddělenou je často označována jako „silo“.

B78 Když je splněna podmínka uvedená v odstavci B77, investor určí činnosti, které významně ovlivňují výnosy jednotky považované za oddělenou, a způsob řízení těchto činností za účelem posouzení, zda má nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, moc. Při posuzování ovládání jednotky považované za oddělenou investor rovněž zváží, zda je vystaven variabilním výnosům na základě své angažovanosti v této jednotce nebo má na tyto výnosy právo, a schopnost uplatňovat svoji moc nad touto částí jednotky, do níž bylo investováno, pro ovlivnění výše svých výnosů.

B79 Pokud investor ovládá jednotku považovanou za oddělenou, konsoliduje tuto část jednotky, do níž bylo investováno. V takovém případě ostatní strany tuto část jednotky, do níž bylo investováno, při posuzování ovládání, a konsolidování jednotky, do níž bylo investováno, vyloučí.

Průběžné hodnocení

B80 Pokud skutečnosti a okolnosti ukazují, že se změnil jeden nebo více ze tří bodů uvedených v odstavci 7, investor znovu posoudí, zda jednotku, do níž investoval, ovládá.

B81 Pokud dojde ke změně způsobu, jak může být moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, uplatňována, musí investor tuto změnu zohlednit při hodnocení své moci nad touto jednotkou. Například změny rozhodovacích práv mohou znamenat, že relevantní činnosti již nejsou řízeny prostřednictvím hlasovacích práv, ale místo toho získala jiná strana nebo strany aktuální schopnost relevantní činnosti řídit na základě jiných dohod, jako jsou smlouvy.

B82 Může dojít k události, na základě které investor moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, získá nebo ztratí, aniž by se této události účastnil. Investor může například získat moc nad jednotkou, do níž bylo investováno, protože platnost rozhodovacích práv držných jinou stranou nebo stranami, která investorovi dříve neumožňovala jednotku ovládat, vypršela.

B83 Investor rovněž zváží změny ovlivňující jeho vystavení variabilním výnosům na základě jeho angažovanosti v jednotce, do níž investoval, nebo práva na tyto výnosy. Například investor, který má nad jednotkou, do níž investoval, moc, může ovládání jednotky, do níž bylo investováno, pozbyt, pokud pozbude práva na výnosy nebo přestane mít povinnosti, protože by nesplnil odstavec 7 písm. b), (např. pokud dojde k ukončení smlouvy o nároku na poplatky vázané na výkonnost).

B84 Investor zváží, zda se nezměnil jeho závěr, že jedná jako zmocněnec nebo sám za sebe. Změny v celkovém vztahu mezi investorem a dalšími stranami mohou znamenat, že investor již nejedná jako zmocněnec, i přestože tak dříve jednal, a naopak. Pokud se například změní práva investora nebo ostatních stran, investor přehodnotí svůj status zmocnitele nebo zmocněnce.

B85 Prvotní hodnocení investora ohledně ovládnání nebo statutu zmocnitele nebo zmocněnce by se nezměnilo jen kvůli změně tržních podmínek (např. změna výnosů jednotky, do níž bylo investováno, způsobená tržními podmínkami), pokud změna tržních podmínek nezmění jeden nebo více ze tří prvků ovládnání uvedených v odstavci 7 nebo nezmění celkový vztah mezi zmocnitelem a zmocněncem.

POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

Konsolidační postupy

B86 Konsolidovaná účetní závěrka:

- (a) slučuje obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů, nákladů a peněžních toků mateřského podniku se stejnými položkami jeho dceřiných podniků.
- (b) započítává (eliminuje) účetní hodnotu investice mateřského podniku do každého dceřiného podniku a část kapitálu každého dceřiného podniku, která patří mateřskému podniku (IFRS 3 vysvětluje, jak účtovat případný související goodwill).
- (c) plně vylučuje vnitroskupinová aktiva a závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky související s transakcemi mezi účetními jednotkami skupiny (zisky a ztráty plynoucí z vnitroskupinových transakcí, které jsou vykázány v hodnotě aktiv, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně). Vnitroskupinové ztráty mohou naznačovat snížení hodnoty, které vyžaduje vykázání v konsolidované účetní závěrce. Na přechodné rozdíly, které vznikají z vyloučení zisků a ztrát plynoucích z vnitroskupinových transakcí, se použije IAS 12 *Daně ze zisku*.

Jednotná účetní pravidla

B87 Když člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a události za podobných okolností, jsou při sestavení konsolidované účetní závěrky učiněny v jeho účetní závěrce vhodné úpravy za účelem zajištění shody s účetními pravidly skupiny.

Oceňování

B88 Účetní jednotka do konsolidované účetní závěrky zahrne výnosy a náklady dceřiného podniku od data, kdy dosáhne ovládnání, do data, kdy tato účetní jednotka dceřiný podnik přestane ovládat. Výnosy a náklady dceřiného podniku jsou založené na výši aktiv a závazků vykázaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice. Například odpisové náklady vykázané v konsolidovaném výkazu o úplném výsledku po datu akvizice jsou založené na reálné hodnotě příslušných odepisovatelných aktiv vykázaných v konsolidované účetní závěrce k datu akvizice.

Potenciální hlasovací práva

B89 Pokud existují potenciální hlasovací práva, nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na zisku a ztrátě a změnách vlastního kapitálu přiřazené mateřskému podniku a nekontrolním podílům při zpracování konsolidované účetní závěrky vylučně na základě stávajícího vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, pokud se nepoužije odstavec B90.

B90 Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnický podíl na základě transakce, která této jednotce aktuálně poskytuje přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem. Za těchto okolností se podíl přidělený mateřskému podniku a nekontrolním podílům při sestavení konsolidované účetní závěrky určí při zohlednění eventuálního uplatnění těchto potenciálních hlasovacích práv a dalších derivátů, které účetní jednotce aktuálně poskytují přístup k výnosům.

B91 IFRS 9 se nepoužije na podíly v dceřiných podnicích, které jsou konsolidované. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva aktuálně poskytují přístup k výnosům souvisejícím s vlastnickým podílem v dceřiném podniku, nepodléhají tyto nástroje požadavkům uvedeným v IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v dceřiném podniku účtují v souladu s IFRS 9.

Datum vykázání

B92 Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky mají stejné datum vykázání. Pokud se konec účetního období mateřského podniku a dceřiného podniku liší, dceřiný podnik pro konsolidační účely připraví doplňkové finanční informace ke stejnému datu, k jakému se sestavuje účetní závěrka mateřského podniku, aby mateřský podnik mohl provést konsolidaci finančních informací dceřiného podniku, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.

B93 Pokud to je prakticky neproveditelné, konsoliduje mateřský podnik finanční informace dceřiného podniku za použití bezprostředně předcházející účetní závěrky dceřiného podniku upravené tak, aby byly zohledněny účinky významných transakcí nebo událostí, ke kterým došlo mezi datem této účetní závěrky a datem konsolidované účetní závěrky. V každém případě rozdíl mezi datem účetní závěrky dceřiného podniku a datem konsolidované finanční závěrky nesmí být více než tři měsíce a délka vykazovaných období a případný rozdíl mezi daty účetních závěrek musí být v každém období stejné.

Nekontrolní podíly

B94 Účetní jednotka přiřadí hospodářský výsledek a každou položku ostatního úplného výsledku vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům. Účetní jednotka rovněž přiřadí celkový úplný výsledek vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek.

B95 Pokud má dceřiný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou klasifikovány jako vlastní kapitál a drženy nekontrolními podíly, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy vyhlášeny či nikoliv.

Změny výše nekontrolních podílů

B96 Když se změní poměr kapitálu držený nekontrolními podíly, účetní jednotka upraví účetní hodnotu kontrolních a nekontrolních podílů tak, aby odrazila změny v jejich relativních podílech v dceřiném podniku. Účetní jednotka vykáže přímo ve vlastním kapitálu jakýkoliv rozdíl mezi částkou, o kterou jsou nekontrolní podíly upraveny, a reálnou hodnotou placené nebo přijaté protihodnoty, a přiřadí jej vlastníkům mateřského podniku.

Ztráta ovládnání

B97 Mateřský podnik mohl pozbyť ovládnání dceřiného podniku v důsledku jednoho nebo více ujednání (transakcí). Mohou však existovat okolnosti, za nichž by měla být vícenásobná ujednání zachycena jako jedna transakce. Při určování, zda zaúčtuje ujednání jako jednu transakci, mateřský podnik zváží všechny smluvní a zákonné podmínky a jejich ekonomické dopady. Jedna nebo i více následujících okolností značí, že mateřský podnik by měl zaúčtovat vícenásobná ujednání jako jednu transakci:

- (a) Ujednání jsou uzavřena ve stejný okamžik nebo v očekávání, že další ujednání budou uzavřena.
- (b) Ujednání tvoří jedinou transakci s cílem dosáhnout celkového obchodního dopadu.
- (c) Uskutečnění jednoho ujednání je závislé na uskutečnění alespoň jednoho dalšího ujednání.
- (d) Jedno ujednání je považováno za ekonomicky ospravedlnitelné, jen když je uváženo s ostatními ujednáními, nikoliv samostatně. Příkladem je pozbytí akcií za cenu nižší, než je tržní cena, s následnou kompenzací pozbytím dalších akcií za cenu vyšší, než je tržní cena.

B98 Pokud mateřský podnik pozbude ovládnání dceřiného podniku:

- (a) odúčtuje:
 - (i) aktiva (včetně goodwillu) a závazky dceřiného podniku v účetních hodnotách k datu, ke kterému je ovládnání pozbyto, a
 - (ii) účetní hodnotu nekontrolních podílů v původně dceřiném podniku k datu, ke kterému je ovládnání pozbyto (včetně komponent ostatního úplného výsledku, které jsou jim přiřazeny).
- (b) vykáže:
 - (i) reálnou hodnotu obdržené protihodnoty z transakce, události nebo okolností, které vedly ke pozbytí ovládnání,
 - (ii) distribuci akcií dceřiného podniku vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci, pokud transakce, událost nebo okolnosti, které vedly k pozbytí ovládnání, takovou distribuci zahrnuje, a

- (iii) investici ponechanou v původně dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu, ke kterému je ovládání pozbyto.
- (c) reklasifikuje do hospodářského výsledku nebo převede přímo do nerozdělených zisků, pokud je tak požadováno jinými IFRS, částky vykázané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s dceřiným podnikem na základě uvedeném v odstavci B99.
- (d) vykáže vyplývající rozdíl jako zisk nebo ztrátu v hospodářském výsledku přiřaditelném mateřskému podniku.

B99 Pokud mateřský podnik pozbude ovládání dceřiného podniku, zaúčtuje všechny částky vykázané dříve v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovým dceřiným podnikem na stejném základě, jako kdyby mateřský podnik přímo vyřadil související aktiva nebo závazky. Proto pokud by hospodářský výsledek dříve vykázaný v ostatním úplném výsledku byly reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, mateřský podnik převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při pozbytí ovládání dceřiného podniku. Je-li fond z přecenění dříve vykázaný v ostatním úplném výsledku převeden přímo do nerozděleného zisku při vyřazení aktiva, mateřský podnik převede fond z přecenění přímo do nerozděleného zisku při pozbytí ovládání dceřiného podniku.

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

C2 Účetní jednotka použije tento IFRS se zpětnou účinností v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, s výjimkou uvedenou v odstavcích C3–C6.

C3 Při prvotním použití tohoto IFRS účetní jednotka není povinna provádět úpravy vykazování své angažovanosti buď:

- (a) v účetních jednotkách, které byly dříve konsolidovány v souladu s IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* a SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení* a v souladu s tímto IFRS jsou nadále konsolidované, nebo
- (b) v účetních jednotkách, které byly dříve nekonsolidované podle IAS 27 a SIC-12 a podle tohoto IFRS rovněž nejsou konsolidovány.

C4 Pokud na základě prvotního použití tohoto IFRS investor konsoliduje jednotku, do níž bylo investováno a která nebyla konsolidovaná v souladu s IAS 27 a SIC-12:

- (a) pokud je jednotka, do níž bylo investováno, podnikem (jak je definováno v IFRS 3), investor ocení aktiva, závazky a nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce k datu prvotního použití, jakoby tato jednotka byla konsolidována (a tudíž bylo použito účtování akvizice v souladu s IFRS 3) od data, kdy investor dosáhl ovládání této jednotky, na základě požadavků tohoto IFRS.
- (b) pokud jednotka, do níž bylo investováno, není podnikem (jak je definováno v IFRS 3), investor ocení aktiva, závazky a nekontrolní podíly v této dříve nekonsolidované jednotce k datu prvotního použití, jakoby tato jednotka byla konsolidována (při použití metody koupě, jak je popsáno v IFRS 3, bez vykazování goodwillu za tuto jednotku) od data, kdy investor dosáhl ovládání této jednotky, na základě požadavků tohoto IFRS. Rozdíl mezi zaúčtovanou výší aktiv, závazků a nekontrolních podílů a předchozí účetní hodnotou angažovanosti investora v jednotce, do níž investoval, se zaúčtuje jako odpovídající úprava počátečního zůstatku vlastního kapitálu.
- (c) pokud je ocenění aktiv, závazků a nekontrolních podílů jednotky, do níž bylo investováno, podle písm. a) nebo b) prakticky neproveditelné (jak je definováno v IAS 8) postupuje investor následovně:

- (i) pokud je jednotka, do níž bylo investováno, podnikem, investor použije požadavky v IFRS 3. Datum, kdy se koupě považuje za uskutečněnou, je začátek prvního období, pro něž je možné použít IFRS 3 prakticky proveditelné, což může být aktuální období.
- (ii) pokud jednotka, do níž bylo investováno, není podnikem, investor použije metodu koupě popsanou v IFRS 3 bez zaúčtování goodwillu pro jednotku, do níž bylo investováno, k datu, kdy se koupě považuje za uskutečněnou. Datum, kdy se koupě považuje za uskutečněnou, je začátek prvního období, pro něž je použití tohoto odstavce prakticky proveditelné, což může být aktuální období.

Investor zaúčtuje případný rozdíl mezi výší aktiv, závazků a nekontrolních podílů zaúčtovaných k datu, kdy se koupě považuje za uskutečněnou, a případné dříve zaúčtované částky z jeho angažovanosti jako úpravu vlastního kapitálu za toto období. Investor dále poskytne srovnávací informace a zveřejnění v souladu s IAS 8.

C5 Když na základě prvotního použití tohoto IFRS investor přestane konsolidovat jednotku, do níž investoval a která byla konsolidována v souladu s IAS 27 (ve znění novely z roku 2008) a SIC-12, investor ocení podíl v jednotce, který si ponechal k datu prvního použití, částkou, kterou by byl oceněn, kdyby byly požadavky tohoto IFRS platné v okamžiku, kdy se investor začal angažovat v jednotce, do níž investoval, nebo nad ní pozbyl ovládní. Pokud je ocenění ponechaného podílu prakticky neproveditelné (jak je definováno v IAS 8), investor uplatní požadavky tohoto IFRS pro zaúčtování pozbytí ovládní na začátku prvního období, v němž je použití tohoto IFRS prakticky proveditelné, což může být aktuální období. Investor zaúčtuje jakýkoli rozdíl mezi dříve zaúčtovanou výší aktiv, závazků a nekontrolních podílů a účetní hodnotou angažovanosti investora v jednotce, do níž investoval, jako úpravu vlastního kapitálu za toto období. Investor dále poskytne srovnávací informace a zveřejnění v souladu s IAS 8.

C6 Odstavce 23, 25, B94 a B96–B99 představují změny IAS 27 provedené v roce 2008, které byly přeneseny do IFRS 10. S výjimkou případů, kdy účetní jednotka použije odstavec C3, použije požadavky v těchto odstavcích následovně:

- (a) Účetní jednotka nepřepracuje přiřazení hospodářského výsledku za účetní období před prvotním použitím novely v odstavci B94.
- (b) Požadavky uvedené v odstavcích 23 a B96 týkající se účtování změn ve vlastnickém podílu v dceřiném podniku poté, co je dosaženo ovládní, neplatí na změny, které nastaly před tím, než účetní jednotka poprvé použila tuto novelu.
- (c) Účetní jednotka nepřepracuje účetní hodnotu ponechané investice v původně dceřiném podniku, pokud ovládní bylo pozbyto před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99. Účetní jednotka také nepřepočte zisk nebo ztrátu z pozbytí ovládní dceřiného podniku, která nastala před prvotním použitím změn v odstavcích 25 a B97–B99.

Odkazy na IFRS 9

C7 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH IFRS

C8 Tento IFRS nahrazuje požadavky týkající se konsolidovaných účetních závěrek v IAS 27 (ve znění novely z roku 2008).

C9 Tento IFRS rovněž nahrazuje SIC-12 *Konsolidace – jednotky zvláštního určení*.

Dodatek D

Změny dalších IFRS

Tento dodatek novelizuje ostatní IFRS, vyplývající z vydání tohoto IFRS Radou. Účetní jednotka použije novely pro roční účetní období, která začínají 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto novely. Ve změněných odstavcích je nový text podtržený a odstraněný text je přeškrtnutý.

IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

D1 Vkládá se nový odstavec 39I, který zní:

- 39I IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a vkládají odstavec D31. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

D2 V dodatku B se odstavec B7 mění takto:

B7 Prvouzivatel musí splnit následující požadavky IFRS 10 prospektivně od data přechodu na IFRS:

- (a) odstavec B94 požadující, aby celkový úplný výsledek celkem byl přiřazen vlastníkům mateřského podniku a nekontrolním podílům, i když v důsledku toho má výsledek přiřazený nekontrolním podílům záporný zůstatek,
- (b) odstavce 23 a B93 požadující zaúčtování změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevyústí ve pozbytí ovládnání, a
- (c) odstavce B97–B99 požadující zaúčtování pozbytí ovládnání dceřiného podniku, a související požadavky odstavce 8A standardu IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*.

Pokud se však prvouzivatel rozhodne použít IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikové kombinace, potom musí rovněž použít IFRS 10 v souladu s odstavcem C1 tohoto IFRS.

D3 V dodatku C se odstavec C1 mění takto:

- C1 Prvouzivatel se může rozhodnout nepoužít IFRS 3 retrospektivně na dřívější podnikové kombinace (podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS). Pokud však prvouzivatel přistoupí k přepracování určité podnikové kombinace, aby zajistil soulad s IFRS 3, musí přepracovat všechny pozdější podnikové kombinace a od stejného data také použít IFRS 10. Například: rozhodne-li se prvouzivatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 20X6, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 20X6 a datem přechodu na IFRS, a použije od 30. června 20X6 také IFRS 10.

IFRS 2 Úhrady vázané na akcie

D4 Vkládá se nový odstavec 63A, který zní:

- 63A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 5 a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

V dodatku A se mění poznámka pod čarou k definici „dohoda o úhradách vázaných na akcie“ takto:

- * „Skupina“ je v dodatku A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* vymezena jako „mateřský podnik a jeho dceřiný podnik“ z hlediska nejvyššího mateřského podniku vykazující účetní jednotky.

IFRS 3 Podnikové kombinace

D5 Odstavec 7 se mění takto a vkládá se nový odstavec 64E, který zní:

- 7 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* obsahuje návod, který se použije k určení nabyvatele – účetní jednotky, která nabývá *ovládání jiné účetní jednotky*, tj. nabyvaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit postupy podle IFRS 10, vezmou se v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.

- 64E IFRS 10, vydané v květnu 2011, mění odstavce 7, B13, B63 písm. e) a dodatek A. Účetní jednotka použije tyto novely, pokud použije IFRS 10.
- D6 [Nevztahuje se na požadavky]
- D7 V příloze A se zrušuje definice výrazu „ovládání (kontrola)“.
- D8 V příloze B se odstavec B13 a písmeno e) v odstavci B63 mění takto:
- B13 Postupy obsažené v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* se použijí k určení nabyvatele, tj. účetní jednotky, která nabývá ovládání nabývaného podniku. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit podle návodných postupů obsažených v IFRS 10, vezmou se při tomto určování v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.
- B63 Tento odstavec uvádí příklady jiných IFRS, které obsahují návodné postupy k následnému oceňování a účtování nabytých aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci. Jedná se např. o následující standardy:
- (a) ...
- (e) IFRS 10 poskytuje návodné postupy k účetnímu řešení změn ve výši podílu mateřského podniku v dceřiném podniku poté, co nad ním dosáhne jeho ovládání.

IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*

- D9 Odstavec 3 písm. a) se mění takto a vkládá se nový odstavec 44O, který zní:
- 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
- (a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech...
- 44O IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 3. Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IFRS 9 *Finanční nástroje (vydaný v listopadu 2009)*

- D10 Vkládá se nový odstavec 8.1.2, který zní:
- 8.1.2 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec C8 a zrušují nadpisy odstavce C18 a odstavců C18–C23. Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.
- D11 V dodatku C se zrušují odstavce C18 a C19 a nadpisy odstavců C18 a C19 a odstavec C8 se mění takto:
- C8 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
- (a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39 a IFRS 9; v těchto případech...

IFRS 9 *Finanční nástroje (vydaný v říjnu 2010)*

- D12 Odstavec 3.2.1 se mění takto a vkládá se nový odstavec 7.1.2, který zní:
- 3.2.1 Odstavce 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 a B3.2.1–B3.2.17 se používají v konsolidovaných účetních závěrkách pro konsolidační celek. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* konsoliduje všechny dceřiné podniky a na tento konsolidační celek potom použije tyto odstavce.

7.1.2 IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3.2.1, B3.2.1–B3.2.3, B4.3.12 písm. c), B5.7.15, C11 a C30 a zrušují odstavce C23–C28 a související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

D13 V dodatku B se odstavce B3.2.1–B3.2.3 a B5.7.15 mění takto:

V odstavci B3.2.1, „(včetně SPE)“ v prvním rámečku se zrušuje vývojový diagram.

B3.2.2 Situace popsaná v odst. 3.2.4 písm. b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům) nastane, pokud je účetní jednotka například trustem a vydá investorům účastnický podíl na podkladových finančních aktivech, která vlastní a zajišťuje jejich obsluhu. Jsou-li splněny podmínky odstavců 3.2.5 a 3.2.6, pak v tomto případě finanční aktiva splňují kritéria pro odúčtování.

B3.2.3 Pro účely odstavce 3.2.5 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje dceřiný podnik, jež získala finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

B5.7.15 Dále jsou uvedené příklady rizik výkonnosti specifických pro určitá aktiva:

(a) ...

(b) závazek vydaný strukturovanou účetní jednotkou s následujícími charakteristikami. Účetní jednotka je právně izolovaná, tudíž aktiva v této jednotce jsou účelově vázaná pouze ve prospěch svých investorů, i v případě bankrotu. Účetní jednotka neuzavírá žádné další transakce a aktiva této jednotky nemohou být zastavená. Částky náležejí investorům účetní jednotky pouze, pokud účelově vázaná aktiva generují peněžní toky. Tudíž...

D14 V dodatku C se zrušují odstavce C23 a C24 a nadpis odstavce C23 a odstavce C11 a C30 se mění takto:

C11 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
(a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o úcastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech...

C30 4 **Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:**
(a) **těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o úcastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech...**

IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

D15 Odstavce 4 a 123 se mění takto a vkládá se nový odstavec 139H, který zní:

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

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

- (a) ...
- (b) kdy budou v podstatě všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví finančních aktiv a pronajatých aktiv převedena na jiné účetní jednotky; a
- (c) zda určité prodeje zboží jsou dohodami o financování a neznamenají proto vznik výnosů.
- (d) ~~[zrušeno]~~

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

IAS 7 Výkaz o peněžních tocích

D16 Odstavec 42B se mění takto a vkládá se nový odstavec 57, který zní:

- 42B Změny ve vlastnických podílech v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí ovládnání, například následný nákup nebo prodej kapitálových nástrojů dceřiného podniku mateřským podnikem, jsou zaúčtovány jako transakce s vlastním kapitálem (viz IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*). Vyplývající ...
- 57 IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 37, 38 a 42B a zrušují odstavec 50 písm. b). Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn

D17 [Nevztahuje se na požadavky]

D18 Odstavce 19, 45 a 46 se mění takto a vkládá se nový odstavec 60F, který zní:

- 19 Tento standard rovněž připouští, aby samostatná účetní jednotka sestavující účetní závěrku nebo účetní jednotka sestavující individuální účetní závěrku v souladu s IAS 27 *Individuální účetní závěrka* předkládaly své účetní závěrky v libovolné měně (nebo měnách). Pokud...
- 45 Zahrnutí výsledků a finanční situace zahraniční jednotky do účetní závěrky vykazující účetní jednotky se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiného podniku (viz IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*). Vnitroskupinová ...
- 46 Pokud se účetní závěrka zahraniční jednotky zpracovává k datu odlišnému od data vykazání vykazující účetní jednotky, zahraniční jednotka často připravuje další výkazy ke stejnému datu, jako je datum vykazání účetní závěrky vykazující účetní jednotky. Pokud se tak neděje, IFRS 10 umožňuje používat různá data za předpokladu, že rozdíl není větší než tři měsíce a byly provedeny úpravy zohledňující účinky všech významných transakcí nebo jiných událostí, které se vyskytly mezi předmětnými daty. V takovém případě jsou aktiva a závazky zahraniční jednotky převáděny měnovým kurzem ke konci účetního období zahraniční jednotky. Z důvodu podstatných změn měnových kurzů jsou provedeny úpravy až ke konci účetního období vykazující účetní jednotky v souladu s IFRS 10. Stejný ...
- 60F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3 písm. b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 a 48A. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran

D19 Odstavec 3 se mění takto:

- 3 Tento standard vyžaduje zveřejnění transakcí se spřízněnými stranami, transakcí a nevypořádaných zůstatků, včetně závazků, v konsolidované a individuální účetní závěrce mateřského podniku nebo investorů se společnou kontrolou nad jednotkou, do níž bylo investováno, nebo podstatným vlivem na tuto jednotku, které musí být prezentovány v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IAS 27 *Individuální účetní závěrka*. Tento standard platí rovněž pro individuální účetní závěrky.

V odstavci 9 se zrušují definice výrazu „ovládání (kontrola)“, „spoluovládání“ a „podstatný vliv“ a vkládá se nová věta, která zní:

Výrazy „ovládání (kontrola)“, „spoluovládání“ a „podstatný vliv“ jsou definovány v IFRS 10, IFRS 11 Společná ujednání a IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků a jsou v tomto standardu používány ve významu uvedeném v těchto IFRS.

Vkládá se nový odstavec 28A, který zní:

28A IFRS 10, IFRS 11 Společná ujednání a IFRS 12, vydané v květnu 2011, mění odstavce 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účetní jednotka tyto změny použije, pokud použije IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.

IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

D20 Požadavky týkající se konsolidovaných účetních závěrek uvedené v IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* se zrušují a přesouvají do relevantních částí IFRS 10. Požadavky týkající se účtování a zveřejňování individuálních účetních závěrek zůstávají součástí IAS 27. Nadpis se mění na *Individuální účetní závěrka*, zbývající odstavce jsou znovu očíslovány v pořadí, v jakém jsou uvedené, rozsah je upraven a byly provedeny další redakční úpravy. Požadavky týkající se účtování a zveřejňování, které zůstávají v IAS 27 (ve znění novelizace z roku 2011) jsou rovněž aktualizovány, aby zohlednily pokyny v IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IAS 28 (ve znění novelizace z roku 2011). Podrobnosti ohledně určení odstavců v IAS 27 (ve znění novelizace z roku 2008) jsou uvedené v tabulce shody připojené k IAS 27 (ve znění novelizace z roku 2011).

IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování

D21 Odstavec 4 písm. a) se mění takto a vkládá se nový odstavec 97I, který zní:

4 Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

(a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o podílech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39...

97I IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4 písm. a) a AG29. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

D22 V dodatku se odstavec AG29 mění takto:

AG29 V konsolidované účetní závěrce účetní jednotka uvede nekontrolní podíly, tj. podíly jiných stran na kapitálu a výnosech jejich dceřiných podniků, v souladu s IAS 1 a IFRS 10. Když...

IAS 33 Zisk na akci

D23 Odstavec 4 se mění takto a vkládá se nový odstavec 74B, který zní:

4 Pokud účetní jednotka sestavuje jak konsolidovanou účetní závěrku, tak individuální účetní závěrku v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, respektive IAS 27 *Individuální účetní závěrka*, postačí zveřejnit údaje požadované tímto standardem na bázi konsolidovaných informací. Účetní ...

74B IFRS 10 a IFRS 11 Společná ujednání, vydané v květnu 2011, mění odstavce 4, 40 a A11. Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

D24 Odstavec 4 písm. a) se mění takto a vkládá se nový odstavec 140H, který zní:

4 Tento standard se použije na finanční aktiva klasifikovaná jako:

(a) dceřiné podniky, jak jsou definovány v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;

(b) ...

140H IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 4, nadpis odstavce 12 písm. h) a odstavec 12 písm. h). Účetní jednotka použije tyto novelizace, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

D25 [Nevztahuje se na požadavky]

IAS 38 *Nehmotná aktiva*

D26 Odstavec 3 písm. e) se mění takto a vkládá se nový odstavec 130F, který zní:

3 Pokud jiný standard předepisuje pravidla účtování konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se daný standard místo tohoto standardu. Tento standard se například nepoužije pro:

(a) ...

(e) finanční aktiva, která jsou definována v IAS 32. Uznání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*.

(f) ...

130F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 3 písm. e). Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování (ve znění novely z října 2009)*

D27 Odstavce 2 písm. a) a 15 se mění takto a vkládá se nový odstavec 103P, který zní:

2 **Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:**

(a) **těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. Avšak účetní jednotky jsou povinny použít tento standard na podíly v dceřiných a přidružených podnicích nebo ve společných podnicích, které jsou podle IAS 27 nebo IAS 28 účtovány v souladu s tímto standardem. ...**

15 Odstavce 16–23 a dodatek A odstavce AG34–AG52 se používají v konsolidovaných účetních závěrkách pro konsolidační celek. Proto účetní jednotka nejprve v souladu s IFRS 10 konsoliduje všechny dceřiné podniky a na tento konsolidační celek potom použije odstavce 16–23 a dodatek A odstavce AG34–AG52.

103P IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, mění odstavec 2 písm. a), 15, AG3, AG36–AG38 a AG41 písm. a). Účetní jednotka použije tyto novely, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

D28 V dodatku A se odstavce AG36–AG38 mění takto:

V odstavci AG36, „(včetně SPE)“ v prvním rámečku se zrušuje vývojový diagram.

AG37 Situace popsaná v odst. 18 písm. b) (kdy účetní jednotka má smluvní právo získat peněžní toky z finančního aktiva, ale také přebírá smluvní závazek zaplatit hotovost jednomu nebo více příjemcům) nastane, pokud je účetní jednotka například trustem a vydá investorům účastnický podíl na podkladových finančních aktivech, která vlastní a zajišťuje jejich obsluhu. Jsou-li splněny podmínky odstavců 19 a 20, pak v tomto případě finanční aktiva splňují kritéria pro odúčtování.

AG38 Pro účely odstavce 19 může být účetní jednotka například upisovatelem finančního aktiva nebo skupinou, která zahrnuje dceřiný podnik, jenž získal finanční aktivum a předává dále peněžní toky nespřízněným investorům, kteří jsou třetími stranami.

IFRIC 5 Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci

D29 V části „odkazy“ se zrušuje IAS 27 a IAS 31, IAS 28 se mění na „IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků“ a vkládá se IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*.

Odstavec 8 se mění takto a vkládá se nový odstavec 14B, který zní:

8 Příspěvatel určí, zda fond ovládá, spoluovládá nebo je jeho vliv jen významný použitím IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. Pokud platí některá z uvedených variant, pak vykáže příspěvatel svoji účast na fondu v souladu s těmito standardy.

14B IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, mění odstavec 8 a 9. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IFRS 10 a IFRS 11.

IFRIC 17 Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům

D30 V části „odkazy“ se vkládají slova „IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*“.

Odstavec 7 se mění takto a vkládá se nový odstavec 19, který zní:

7 V souladu s odstavcem 5 se tato interpretace nepoužije, pokud účetní jednotka rozděljuje část svých vlastnických podílů v dceřiném podniku, avšak udržuje si ovládání. Účetní jednotka, která provede rozdělení, které vyústí v uznání nekontrolního podílu v dceřiném podniku, zaúčtuje toto rozdělení podle IFRS 10.

19 IFRS 10, vydaný v květnu 2011, mění odstavec 7. Účetní jednotka použije tuto novelu, když použije IFRS 10.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 11

Společná ujednání

CÍL

- 1 Cílem tohoto IFRS je stanovit zásady účetního výkaznictví účetních jednotek s podílem ve společně ovládaných ujednáních (tj. ve *společných ujednáních*).

Splnění cíle

- 2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 definuje tento IFRS *spoluovládání* a požaduje, aby účetní jednotka, která je *stranou společného ujednání*, určila typ společného ujednání, do něhož je zapojena, na základě posouzení svých práv a povinností a aby o těchto právech a povinnostech účtovala v souladu s daným typem společného ujednání.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky, které jsou stranou společného ujednání.

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

- 4 Společné ujednání je ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.

- 5 Společné ujednání je charakterizováno následovně:

- (a) Strany jsou vázány smluvním ujednáním (viz odstavce B2-B4).
- (b) Smluvní ujednání stanoví, že je toto ujednání spoluovládáno dvěma nebo více těmito stranami (viz odstavce 7-13).

- 6 Společné ujednání může mít buď formu *společné činnosti* nebo *společného podniku (joint venture)*.

Spoluovládání

- 7 *Spoluovládání* je smluvně dohodnuté sdílení ovládnutí ujednání, které existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran, které sdílejí ovládnutí.
- 8 Účetní jednotka, která je stranou ujednání, posoudí, zda dané smluvní ujednání stanoví společné ovládání tohoto ujednání všemi stranami nebo skupinou těchto stran. Všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, pokud musí jednat společně při řízení činností, které významně ovlivňují výnosy tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti).
- 9 Pokud bylo stanoveno, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, jedná se o spoluovládání pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které ujednání kolektivně ovládají.
- 10 Ve společném ujednání neovládá žádná jednotlivá strana toto ujednání samostatně. Spoluovládající strana ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran toto ujednání ovládat.
- 11 Ujednání může být společným ujednáním i tehdy, pokud není spoluovládáno všemi zúčastněnými stranami. Tento IFRS rozlišuje mezi stranami, které spoluovládají společné ujednání (*spolu provozovatelé* nebo *spolu vlastníci*) a stranami, které jsou do společného ujednání zapojeny, avšak toto ujednání jimi není spoluovládáno.
- 12 Účetní jednotka musí posoudit, zda dané ujednání spoluovládají všechny strany nebo skupina stran. Účetní jednotka toto posouzení provede na základě zvážení všech skutečností a okolností (viz odstavce B5-B11).
- 13 Pokud se tyto skutečnosti a okolnosti změní, musí účetní jednotka přehodnotit, zda i nadále dané ujednání spoluovládá.

Typy společných ujednání

- 14 Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní. Určení, zda bude společné ujednání klasifikováno jako *společná činnost* nebo *společný podnik*, závisí na právech a povinnostech stran tohoto ujednání.

- 15 **Společná činnost je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků, týkajících se ujednání. Tyto strany se nazývají spoluprovozovatelé.**
- 16 **Společný podnik je společné ujednání, v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva ujednání. Tyto strany se nazývají spoluvlastníky.**
- 17 Účetní jednotka posoudí, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikem. Účetní jednotka určí typ společného ujednání, kterého se účastní, na základě posouzení svých práv a povinností vyplývajících z tohoto ujednání. Účetní jednotka posoudí svá práva a povinnosti s ohledem na strukturu a právní formu ujednání, podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání a případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B12-B33).
- 18 Někdy jsou strany vázány rámcovou dohodou, která stanoví všeobecné smluvní podmínky provozování jedné nebo více činností. Tato rámcová dohoda může stanovit, že smluvní strany vytvoří různá společná ujednání, která se budou zabývat konkrétními činnostmi, které jsou součástí této dohody. I když se tato společná ujednání vztahují ke stejné rámcové smlouvě, mohou se od sebe typově lišit, pokud se navzájem liší práva a povinnosti stran při provozování jednotlivých činností uvedených v rámcové smlouvě. V důsledku toho mohou koexistovat společné činnosti a společné podniky v případě, že smluvní strany provozují odlišné činnosti, které spadají do téže rámcové smlouvy.
- 19 Jestliže se změní okolnosti a skutečnosti, musí účetní jednotka přehodnotit, zda se změnil i typ společného ujednání, kterého se účastní.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ

Společné činnosti

20 Spoluprovozovatel v souvislosti se svou účastí na společné činnosti vykáže:

- (a) **svá aktiva včetně podílu na veškerých společně držných aktivech;**
 - (b) **své závazky včetně podílu na veškerých společně vzniklých závazcích;**
 - (c) **své výnosy z prodeje svého podílu na výstupu ze společné činnosti;**
 - (d) **svůj podíl na výnosech z prodeje výstupu ze společné činnosti a**
 - (e) **své náklady, včetně podílu na všech nákladech vzniklých společně.**
- 21 Spoluprovozovatel bude vykazovat aktiva, závazky, výnosy a náklady týkající se jeho účasti na společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícími se k daným aktivům, závazkům, výnosům a nákladům.
- 22 Účtování transakcí, jako je například prodej, vklad nebo nákup aktiv mezi účetní jednotkou a společnou činností, jejímž je daná jednotka spoluprovozovatelem, je uvedeno v odstavcích B34-B37.
- 23 Strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, účtuje o své účasti na tomto ujednání rovněž podle odstavců 20-22 v případě, že má práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti. Pokud strana, která se účastní společné činnosti, ale není její spoluovládající stranou, nemá práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se této společné činnosti, bude účtovat o své účasti na této společné činnosti v souladu s IFRS vztahujícími se k této účasti.

Společné podniky

- 24 **Spoluvlastník vykazuje svůj podíl ve společném podniku jako investici a o této investici účtuje ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* s výjimkou případů, kdy je účetní jednotka osvobozena od použití ekvivalenční metody, jak je uvedeno v tomto standardu.**
- 25 Strana, která se účastní společného podniku, ale není jeho spoluovládající stranou, bude účtovat o své účasti na tomto ujednání v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*, s výjimkou případů, kdy má na společný podnik podstatný vliv - v takovém případě o něm bude účtovat v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

26 Ve své individuální účetní závěrce bude spoluprovozovatel nebo spoluvlastník vykazovat svou účast:

- (a) na společné činnosti v souladu s odstavci 20-22;
- (b) ve společném podniku v souladu s odstavcem 10 IAS 27 *Individuální účetní závěrka*.

27 Ve své individuální účetní závěrce bude strana, která se účastní společného ujednání, ale není jeho spoluvládající stranou, vykazovat svou účast:

- (a) na společné činnosti v souladu s odstavcem 23;
- (b) ve společném podniku v souladu s IFRS 9 s výjimkou případů, kdy má účetní jednotka ve společném podniku podstatný vliv - v takovém případě se použije odstavec 10 IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

Příloha A

Vymezení pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

společné ujednání	Ujednání, které spoluovládají dvě nebo více stran.
spoluovládání	Smluvně dohodnuté spoluovládání ujednání, které nastane pouze v případě, že rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje jednomyslný souhlas spoluovládajících stran.
společná činnost	Společné ujednání , kdy strany spoluovládající toto ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.
spoluprovozovatel	Strana účastnící se společné činnosti , která tuto společnou operaci spoluovládá .
společný podnik	Společné ujednání , v němž mají spoluovládající strany práva na čistá aktiva tohoto ujednání.
spoluvlastník	Strana společného podniku , která tento společný podnik spoluovládá .
strana společného ujednání	Účetní jednotka, která se podílí na společném ujednání , bez ohledu na to, zda toto ujednání spoluovládá .
samostatný subjekt	Samostatně identifikovatelná finanční struktura, například samostatná právnická osoba nebo účetní jednotka uznaná podle právních předpisů, bez ohledu na to, zda má právní subjektivitu.

Následující termíny jsou definovány v IAS 27 (ve znění novely z roku 2011), IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a jsou v tomto IFRS užívány ve významu dle uvedených IFRS:

- ovládání jednotky, do níž bylo investováno
- ekvivalenční metoda
- moc
- ochranná práva
- relevantní činnosti
- individuální účetní závěrka
- podstatný vliv.

Příloha B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje použití odstavců 1-27 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS

- B1 Příklady v této příloze představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, je při použití IFRS 11 potřeba posoudit veškeré skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

SPOLEČNÁ UJEDNÁNÍ

Smluvní ujednání (odstavec 5)

- B2 Smluvní ujednání mohou být doložena několika způsoby. Vymahatelné smluvní ujednání má často, avšak nikoli vždy, písemnou podobu, obvykle ve formě smlouvy nebo dokumentovaného jednání mezi stranami. Vymahatelná ujednání mohou být vytvořena rovněž statutárními mechanismy, a to buď samostatně nebo ve spojení se smlouvami mezi smluvními stranami.
- B3 Pokud jsou společná ujednání strukturována jako *samostatný subjekt* (viz odstavce B19–B33), bude smluvní ujednání nebo některé aspekty smluvního ujednání v některých případech začleněno do stanov, zakládacích listin nebo jiných ustanovení tohoto samostatného subjektu.
- B4 Smluvní ujednání stanoví podmínky, za kterých se strany podílejí na činnosti, která je předmětem ujednání. Smluvní ujednání se zpravidla zabývá záležitostmi, jako je například:
- (a) účel, činnost a trvání společného ujednání,
 - (b) způsob jmenování členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného ujednání,
 - (c) rozhodovací proces: záležitosti, které vyžadují rozhodnutí stran, hlasovací práva stran a požadovaná úroveň podpory pro tyto záležitosti. Rozhodovací proces odrážející se ve smluvních ujednáních stanoví spoluovládání nad ujednáním (viz odstavce B5–B11);
 - (d) kapitálový vklad nebo jiné příspěvky vyžadované od stran,
 - (e) způsob, jakým strany sdílejí aktiva, závazky, výnosy, náklady a hospodářský výsledek týkající se společného ujednání.

Spoluovládání (odstavec 7-13)

- B5 Při posuzování, zda účetní jednotka spoluovládá dané ujednání, musí účetní jednotka nejprve posoudit, zda toto ujednání ovládají všechny strany nebo skupina stran. IFRS 10 definuje ovládání a na jeho základě se stanoví, zda všechny zúčastněné strany nebo skupina stran získávají nebo mají právo získat variabilní výnosy ze své účasti v daném ujednání a zda mají schopnost tyto výnosy ovlivnit prostřednictvím svých pravomocí nad daným ujednáním. Pokud jsou všechny zúčastněné strany nebo skupiny stran schopny společně řídit činnosti, které významně ovlivňují výnosy z tohoto ujednání (tj. relevantní činnosti), ovládají tyto strany dané ujednání kolektivně.
- B6 Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že všechny strany nebo skupina stran ovládají ujednání kolektivně, musí dále posoudit, zda toto ujednání spoluovládá. O spoluovládání existuje pouze v případě, že rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje jednomyslný souhlas stran, které toto ujednání kolektivně ovládají. Posuzování, zda je ujednání spoluovládáno všemi jeho stranami nebo skupinou stran, nebo ovládáno jen jednou z jeho stran, může vyžadovat použití úsudku.
- B7 Spoluovládání někdy implicitně vyplývá z rozhodovacího procesu dohodnutého mezi stranami ve smluvním ujednání. Předpokládejme například, že dvě strany založí ujednání, v němž má každá z nich 50 % hlasovacích práv a smluvní ujednání mezi nimi uvádí, že pro rozhodování o relevantních činnostech je nutné nejméně 51 % hlasovacích práv. V tomto případě se strany implicitně dohodly, že dané ujednání spoluovládají, protože rozhodnutí o relevantních činnostech nelze přijmout bez souhlasu obou stran.

- B8 Za jiných okolností smluvní ujednání vyžaduje pro rozhodování o relevantních činnostech minimální podíl hlasovacích práv. Pokud je možné tohoto minimálního požadovaného podílu hlasovacích práv dosáhnout shodou více než jedné kombinace stran, není dané ujednání společným ujednáním, pokud smluvní ujednání nestanoví, které strany (nebo kombinace stran) musí rozhodnutí o relevantních činnostech daného ujednání jednomyslně odsouhlasit.

Příklady použití

Příklad 1

Předpokládejme, že ujednání tvoří tři strany: strana A má 50 % hlasovacích práv tohoto ujednání, strana B má 30 % a strana C má 20 %. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B. Z podmínek jejich smluvního ujednání, podle nichž rozhodování o relevantních činnostech vyžaduje nejméně 75 % hlasovacích práv, vyplývá, že strany A a B spoluovládají dané ujednání, protože rozhodnutí o relevantních činnostech ujednání lze učinit pouze tehdy, shodnou-li se na něm strana A i strana B.

Příklad 2

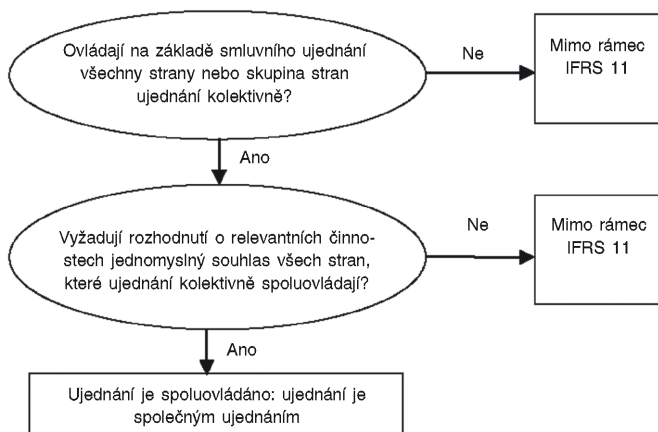
Předpokládejme, že ujednání má tři strany: Strana A má 50 % hlasovacích práv v ujednání a strany B a C každá po 25 procentech. Smluvní ujednání mezi stranami A, B a C stanoví, že pro rozhodování o relevantních činnostech ujednání je zapotřebí nejméně 75 % hlasovacích práv. Přestože strana A může zablokovat jakékoliv rozhodnutí, ujednání neovládá, protože k rozhodnutí potřebuje souhlas strany B nebo strany C. V tomto případě strany A, B a C ovládají dané ujednání kolektivně. Existuje však více než jedna kombinace stran, jejichž vzájemná shoda může dosáhnout 75 % hlasovacích práv (tj. buď strany A a B nebo strany A a C). Aby v takovém případě mohlo vzniknout společné ujednání, musí smluvní ujednání mezi těmito stranami určit, která kombinace těchto stran je nezbytná pro jednomyslné rozhodování o relevantních činnostech tohoto ujednání.

Příklad 3

Předpokládejme, že v ujednání má strana A i B po 35 %ech hlasovacích práv a zbývajících 30 % je rozděleno mezi mnoho dalších stran. Rozhodování o relevantní činnosti vyžaduje schválení nadpoloviční většinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládají dané ujednání pouze tehdy, pokud smluvní ujednání uvádí, že rozhodování o relevantních činnostech ujednání vyžaduje souhlas strany A i strany B.

- B9 Požadavek na jednomyslný souhlas znamená, že kterákoli strana spoluovládající dané ujednání může zabránit kterékoli z ostatních stran nebo skupině stran přijímat jednostranná rozhodnutí (o relevantních činnostech), pokud s nimi nesouhlasí. Pokud se požadavek na jednomyslný souhlas týká pouze rozhodnutí, která poskytují jedné ze stran ochranná práva, a nikoli rozhodování o relevantní činnosti ujednání, pak daná strana není stranou spoluovládající dané ujednání.
- B10 Smluvní ujednání může zahrnovat ustanovení o řešení sporů, jako je například arbitráž. Tato ustanovení mohou umožnit přijímat rozhodnutí i bez jednomyslného souhlasu spoluovládajících stran. Existence takových ustanovení nebrání tomu, aby bylo dané ujednání spoluovládáno a v důsledku toho bylo společným ujednáním.

Posouzení spoluovládání



B11 Pokud je ujednání mimo rámec IFRS 11, bude účetní jednotka účtovat o své účasti na v tomto ujednání v souladu s příslušnými IFRS, jako je IFRS 10, IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) nebo IFRS 9.

TYPY SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVCE 14–19)

B12 Společná ujednání jsou zakládána za celou řadou účelů (např. jako způsob, jak se mohou strany podílet na nákladech a rizicích, nebo jako způsob, jak stranám zajistit přístup k novým technologiím nebo na nové trhy) a mohou být zakládána s využitím různých struktur a právních forem.

B13 Některá ujednání nevyžadují, aby činnost, která je předmětem daného ujednání, byla provozována formou samostatného subjektu. Jiná ujednání však vytvoření samostatného subjektu vyžadují.

B14 Klasifikace společných ujednání podle tohoto IFRS závisí na právech a povinnostech smluvních stran vyplývajících z tohoto ujednání za normální situace. Tento standard klasifikuje společná ujednání buď jako společnou činnost nebo jako společné podniky. Pokud má účetní jednotka práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se ujednání, je ujednání společnou činností. Pokud má účetní jednotka práva na čistá aktiva z ujednání, je ujednání společným podnikem. Odstavce B16–B33 specifikují posouzení, které účetní jednotka provede za účelem zjištění, zda se účastní společné činnosti nebo společného podniku.

Klasifikace společného ujednání

B15 Jak je uvedeno v odstavci B14, vyžaduje klasifikace společných ujednání, aby strany posoudily svá práva a povinnosti vyplývající z tohoto ujednání. Při tomto posuzování zohlední účetní jednotka následující skutečnosti:

(a) strukturu společného ujednání (viz odstavce B16–B21).

(b) pokud je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:

(i) právní formu tohoto samostatného subjektu (viz odstavce B22–B24);

(ii) podmínky smluvního ujednání (viz odstavce B25–B28) a

(iii) případně jiné skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33).

Struktura společného ujednání

Společná ujednání, jejichž struktura není založena jako samostatný subjekt

B16 Společné ujednání, jehož struktura není založena jako samostatný subjekt, je klasifikováno jako společná činnost. V takových případech smluvní ujednání stanoví práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání a právo stran na příslušné výnosy a jejich povinnosti související s příslušnými náklady.

B17 Smluvní ujednání často popisuje povahu činností, které jsou předmětem ujednání, a způsob, jakým strany hodlají tyto činnosti společně realizovat. Strany společného ujednání by se například mohly dohodnout na společné výrobě určitého výrobku, přičemž každá strana by odpovídala za konkrétní úkol a každá by používala vlastní aktiva a vznikaly by jí vlastní závazky. Smluvní ujednání by také mohlo stanovit, jakým způsobem budou mezi obě strany rozděleny výnosy a náklady, které jim společně vzniknou. V takovém případě každý spoluprovozovatel ve své účetní závěrce vykáže aktiva a závazky používané pro daný konkrétní úkol a svůj podíl na výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

B18 V jiných případech by se strany společného ujednání mohly dohodnout například na tom, že určité aktivum budou sdílet a provozovat společně. V takovém případě stanoví smluvní ujednání práva stran k danému aktivu, které je provozováno společně, a způsob rozdělení výstupu nebo výnosu z tohoto aktiva a provozních nákladů mezi jednotlivé strany. Každý spoluprovozovatel účtuje o svém podílu na společných aktivech a o svém dohodnutém podílu na závazcích a vykazuje svůj podíl na výstupu, výnosech a nákladech v souladu se smluvním ujednáním.

Společná ujednání, jejichž struktura je založena jako samostatný subjekt

B19 Společné ujednání, ve kterém jsou aktiva a závazky týkající se daného ujednání součástí samostatného subjektu, mohou být buď jako společným podnikem, nebo společnou činností.

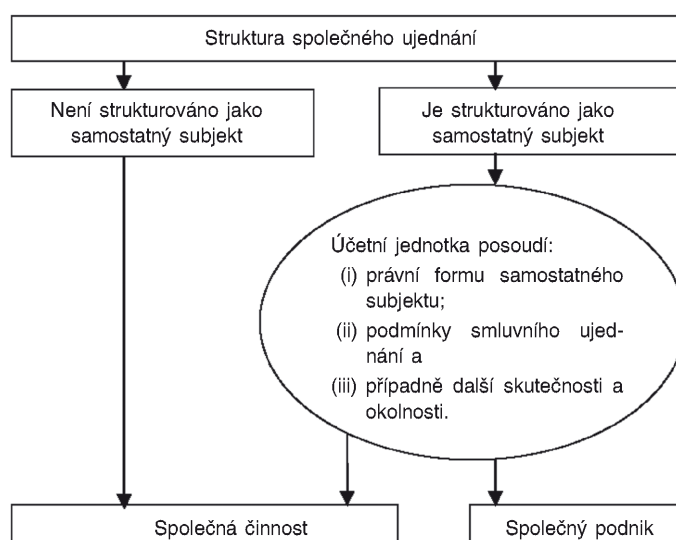
B20 Zda je daná strana spoluprovozovatelem nebo spoluvlastníkem, závisí na právech této strany na aktiva a jejich povinnostech ze závazků vztahujících se k ujednání, které jsou součástí samostatného subjektu.

B21 Jak je uvedeno v odstavci B15, pokud strany založily strukturu společného ujednání jako samostatný subjekt, musí tyto strany posoudit, zda jim z právní formy tohoto samostatného subjektu, z podmínek smluvního ujednání a případně z jakýchkoli dalších skutečností a okolností vyplývají:

(a) práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání (tj. ujednání je společnou činností), nebo

(b) práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tj. ujednání je společným podnikem).

Klasifikace společného ujednání: posouzení práv a povinností stran vyplývajících z daného ujednání



Právní forma samostatného subjektu

B22 Při posuzování typu společného ujednání je relevantní právní forma samostatného subjektu. Právní forma pomáhá při počátečním posuzování práv stran na aktiva a jejich povinností ze závazků, které jsou součástí samostatného subjektu, jako například to, zda mají strany podíl na aktivech, která jsou součástí samostatného subjektu a zda odpovídají za závazky, které jsou součástí samostatného subjektu.

B23 Strany by například mohly provozovat společné ujednání formou samostatného subjektu, z jehož právní formy vyplývá oddělené posuzování samostatného subjektu (tj. aktiva a závazky, které jsou součástí samostatného subjektu, jsou aktiva a závazky tohoto samostatného subjektu, nikoli aktiva a závazky stran). V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že ujednání je společným podnikem. Podmínky dohodnuté mezi stranami ve smluvním ujednání (viz odstavce B25–B28) a případně i další skutečnosti a okolnosti (viz odstavce B29–B33) však mohou převážet nad posouzením práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu.

B24 Posouzení práv a povinností smluvních stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu postačuje k závěru, že dané ujednání je společnou činností pouze tehdy, pokud strany v rámci společného ujednání vytvoří samostatný subjekt, jehož právní forma neumožňuje oddělení mezi stranami a samostatným subjektem (tj. aktiva a závazky samostatného subjektu jsou aktiva a závazky zúčastněných stran).

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

B25 V řadě případů jsou práva a povinnosti dohodnuté mezi stranami na základě smluvních ujednání v souladu nebo nejsou v rozporu s právy a povinnostmi, které pro zúčastněné strany vyplývají z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.

B26 V jiných případech využívají smluvní strany smluvního ujednání k tomu, aby zvrátily nebo upravily práva a povinnosti vyplývající z právní formy samostatného subjektu, na kterém je založena struktura daného ujednání.

Příklad použití

Příklad 4

Předpokládáme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě. Každá strana má na této registrované entitě padesátiprocentní vlastnický podíl. Registrace umožňuje oddělení této entity od jejích vlastníků, a v důsledku toho jsou aktiva a závazky držené v této entitě i aktivity a závazky účetní této registrované entity. V takovém případě z posouzení práv a povinností stran vyplývajících z právní formy samostatného subjektu plyne, že strany mají právo na čistá aktiva ujednání.

Strany však na základě smluvního ujednání změní vlastnosti této korporace tak, že každá z nich má podíl na aktivech registrované entity a každá z nich také odpovídá za závazky této jednotky v určitém poměru. Takové smluvní úpravy vlastností korporace mohou způsobit, že ujednání bude společnou činností.

B27 Následující tabulka porovnává obvyklé podmínky smluvních ujednání stran účastnících se společné činnosti a obvyklé podmínky smluvních ujednání stran společného podniku. Příklady smluvních podmínek uvedených v následující tabulce nejsou vyčerpávající.

Hodnocení podmínek smluvního ujednání

	Společná činnost	Společný podnik
Podmínky smluvního ujednání	Smluvní ujednání stanoví, že strany spoluovládající toto společné ujednání mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání poskytuje stranám společného ujednání práva na čistá aktiva tohoto ujednání (tzn. práva na aktiva a povinnosti ze závazků má samostatný subjekt a nikoli strany).
Práva na aktiva	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání sdílejí všechny účasti (např. práva, nároky nebo vlastnictví) na aktiva vztahující se k ujednání ve stanoveném poměru (např. v poměru dle vlastnictví podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo připisována).	Smluvní ujednání stanoví, že aktiva vložená do ujednání nebo později získaná společným ujednáním náleží tomuto ujednání. Strany nemají žádnou účast (tj. žádná práva, nároky nebo vlastnictví) na aktivech tohoto ujednání.
Povinnosti ze závazků	Smluvní ujednání stanoví, že smluvní strany společného ujednání sdílejí všechny povinnosti, závazky, náklady a výdaje v určitém poměru (např. v poměru k vlastnickému podílu stran na daném ujednání nebo v poměru k činnosti prováděné prostřednictvím ujednání, která je jim přímo přiřazena).	Smluvní ujednání stanoví, že společné ujednání odpovídá za dluhy a závazky tohoto ujednání. Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za toto ujednání pouze do výše své investice do tohoto ujednání nebo v rozsahu své povinnosti vložit do ujednání neuhrazený nebo dodatečný kapitál, případně obojí.

	Společná činnost	Společný podnik
	Smluvní ujednání stanoví, že strany společného ujednání odpovídají za pohledávky vznesené třetími stranami.	Smluvní ujednání stanoví, že věřitelé společného ujednání nemají regresní nároky vůči kterékoli straně ve vztahu k dluhům a závazkům tohoto ujednání.
Výnosy, náklady, hospodářský výsledek	Smluvní ujednání stanoví rozdělení výnosů a nákladů na základě relativní výkonnosti jednotlivých stran společného ujednání. Smluvní ujednání například může stanovit, že výnosy a náklady jsou rozdělovány na základě kapacity společně provozovaného zařízení, kterou jednotlivé strany využívají, což se může lišit od jejich vlastnického podílu na společném ujednání. Jindy se strany mohou dohodnout na tom, že se budou o hospodářský výsledek týkající se ujednání dělit v určeném poměru, jako je například vlastnický podíl stran na tomto ujednání. Tato situace by nebyla překážkou klasifikace ujednání jako společnou činnost, pokud by strany měly práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se tohoto ujednání.	Smluvní ujednání stanoví podíl jednotlivých stran na hospodářském výsledku vztahující se k činnosti ujednání.
Záruky	Strany společného ujednání jsou často povinny poskytovat záruky třetím stranám, které od společného ujednání například přijmou službu nebo mu poskytnou financování. Poskytování těchto záruk nebo závazek smluvních stran poskytovat je samy o sobě nejsou rozhodující pro to, zda je společné ujednání společnou činností. Určujícím faktorem toho, zda je společné ujednání společnou činností nebo společným podnikem, je fakt, zda mají smluvní strany povinnosti ze závazků týkajících se ujednání (za některé z nich smluvní strany případně mohly poskytnout záruku).	

B28 Když smluvní ujednání stanoví, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání, jsou tyto strany stranami podílející se na společné činnosti a za účelem klasifikace společného ujednání již není nutno brát v úvahu další skutečnosti a okolnosti (odstavce B29–B33).

Posuzování dalších skutečností a okolností

B29 Pokud podmínky smluvního ujednání nespecifikují, že strany mají práva na aktiva a povinnosti ze závazků vztahujících se ke společnému ujednání, zváží strany další skutečnosti a okolnosti s cílem posoudit, zda se má ujednání klasifikovat jako společná činnost nebo společný podnik.

B30 Společné ujednání může být strukturováno jako samostatný subjekt, jehož právní forma zajišťuje oddělení stran a samostatného subjektu. Smluvní podmínky sjednané mezi stranami nemusí nutně stanovit práva smluvních stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků, avšak posouzení dalších skutečností a okolností může vést ke klasifikaci takového ujednání jako společnou činnost. Bude tomu tak v případě, kdy z dalších skutečností a okolností vyplynou práva stran na aktiva a jejich povinnosti ze závazků týkajících se daného ujednání.

B31 Pokud jsou činnosti ujednání primárně určeny k poskytování výstupů zúčastněným stranám, svědčí to o tom, že strany mají právo v podstatě na všechny ekonomické výhody plynoucí z aktiv ujednání. Strany těchto ujednání si často zajišťují přístup k výstupům z daného ujednání tím, že zabrání tomuto ujednání v prodeji těchto výstupů třetím stranám.

B32 Vliv takto strukturovaného ujednání s uvedeným cílem je, že závazky vzniklé tomuto ujednání jsou v podstatě pokryty peněžními toky obdrženy od stran v souvislosti s jejich nákupem uvedených výstupů. Když jsou strany v podstatě jediným zdrojem peněžních toků, které přispívají k pokračování činnosti ujednání, svědčí to o tom, že tyto strany mají povinnosti ze závazků týkající se daného ujednání.

Příklad použití

Příklad 5

Předpokládejme, že dvě strany založí strukturu společného ujednání na registrované entitě (jednotka C), v níž má každá strana vlastnický podíl 50 %. Účelem tohoto ujednání je vyrábět materiál, který smluvní strany potřebují pro své vlastní individuální výrobní procesy. Toto ujednání zajišťuje, že strany provozují zařízení vyrábějící příslušný materiál v množství a kvalitě dle specifikace jednotlivých stran.

Právní forma účetní jednotky C (registrované entita), jejímž prostřednictvím jsou činnosti prováděny, nejprve indikuje, že aktiva a závazky držené účetní jednotkou C jsou aktivy a závazky náležející účetní jednotce C. Smluvní ujednání mezi stranami nespécifikuje, zda mají strany práva na aktiva a povinnosti ze závazků účetní jednotky C. V souladu s touto skutečností právní forma entity C a podmínky smluvního ujednání indikují, že ujednání je společným podnikem.

Strany však také zváží následující aspekty ujednání:

- Strany se dohodly na tom, že odkoupí všechny výstupy vytvořené účetní jednotkou C v poměru 50:50. Účetní jednotka C není oprávněna prodávat jakoukoli část těchto výstupů třetím stranám bez souhlasu obou stran ujednání. Protože cílem ujednání je poskytnout stranám potřebné výstupy, předpokládá se, že takový prodej třetím stranám nebude obvyklý a nebude se jednat o významná množství.
- Cenu za výstupy prodávané stranám stanoví obě strany na takové úrovni, aby pokryla výrobní a administrativní náklady, které vzniknou účetní jednotce C. Cílem tohoto provozního modelu je, aby ujednání fungovalo na rovnovážné úrovni.

Ve výše uvedeném příkladu jsou relevantní následující skutečnosti a okolnosti:

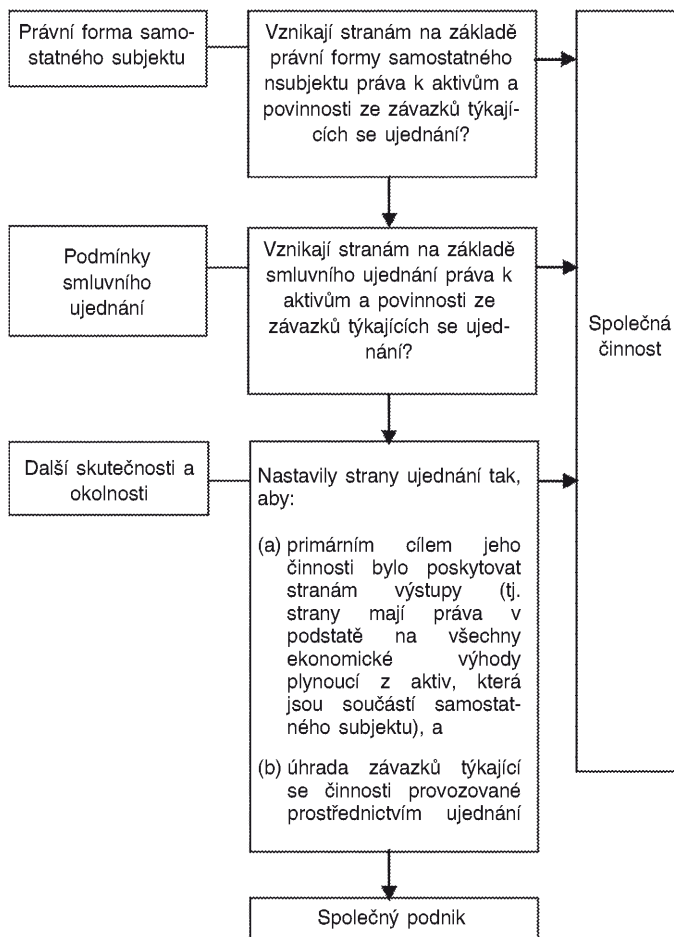
- Povinnost stran odkoupit všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, je odrazem výlučné závislosti účetní jednotky C na těchto stranách z hlediska tvorby peněžních toků, a strany proto mají povinnost financovat vypořádání závazků účetní jednotky C.
- Skutečnost, že strany mají právo na všechny výstupy, které vyrobí účetní jednotka C, znamená, že strany spotřebovávají všechny ekonomické výhody vyplývající z aktiv účetní jednotky C a proto na ně mají práva.

Tyto skutečnosti a okolnosti indikují, že ujednání je společnou činností. Výsledek klasifikace společného ujednání za těchto okolností by se nezměnil, ani kdyby strany svůj podíl na výstupu samy nevyužily v následném výrobním procesu a tento svůj podíl na výstupu by místo toho prodaly třetím stranám.

Pokud strany změnilly podmínky smluvního ujednání tak, aby ujednání mohlo prodávat výstupy třetím stranám, vedlo by to k tomu, že účetní jednotka C přebírá rizika vyplývající z poptávky, zásob a úvěrů. Dle tohoto scénáře by taková změna skutečností a okolností vyžadovala přehodnocení klasifikace společného ujednání. Z těchto skutečností a okolností by vyplývalo, že ujednání je společným podnikem.

B33 Následující schéma zachycuje posuzování, jehož účetní jednotka užívá při klasifikaci ujednání, kdy je společné ujednání strukturováno jako samostatný subjekt:

Klasifikace společného ujednání, jehož struktura je založena na samostatném subjektu



ÚČETNÍ ZÁVĚRKA STRAN SPOLEČNÉHO UJEDNÁNÍ (ODSTAVEC 22)

Účtování o prodeji nebo vkladech aktiv do společné činnosti

B34 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovodovatelem, jako je například prodej nebo vklad aktiv, provádí transakci s ostatními stranami společné činnosti, a spoluprovodovatel proto vykáže zisky a ztráty z takové transakce pouze v rozsahu podílů ostatních stran na společné činnosti.

B35 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv prodávaných společnou činností nebo do ní vkládaných, nebo ke ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, musí spoluprovodovatel tyto ztráty vykázat v plné výši.

Účtování nákupu aktiv od společných činností

B36 Pokud účetní jednotka uzavře transakci se společnou činností, jejímž je spoluprovodovatelem, jako je například nákup aktiv, vykáže svůj podíl na ziscích a ztrátách až tehdy, když tato aktiva dále prodá třetí osobě.

B37 Pokud při takové transakci poskytuje důkazy o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, která mají být nakoupena, nebo ke ztrátě ze snížení hodnoty těchto aktiv, vykáže spoluprovodovatel svůj podíl na těchto ztrátách.

Příloha C

Datum účinnosti, přechodná ustanovení a zrušení jiných IFRS

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 10, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ**Společné podniky - přechod z poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu**

- C2 Při přechodu z metody poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu vykáže účetní jednotka svou investici do společného podniku k počátku prvního vykazovaného období. Tato počáteční investice se vypočte jako součet účetních hodnot aktiv a závazků, které účetní jednotka v minulosti poměrně konsolidovala, včetně případného goodwillu z akvizice. Pokud tento goodwill dříve náležel větší penězotvorné jednotce nebo skupině penězotvorných jednotek, alokuje účetní jednotka tento goodwill společnému podniku na základě relativní účetní hodnoty společného podniku a penězotvorné jednotky nebo skupiny penězotvorných jednotek, kterým dříve náležel.
- C3 Počáteční zůstatek investice stanovené v souladu s odstavcem C2 je považován za domnělou pořizovací cenu investice při prvotním vykázání. Účetní jednotka použije odstavce 40-43 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) ve vztahu k počátečnímu zůstatku investice s cílem posoudit, zda došlo ke snížení hodnoty této investice, a vykáže veškeré ztráty ze snížení hodnoty jako úpravu nerozděleného zisku na počátku prvního vykazovaného období. Výjimka při prvotním zaúčtování dle odstavců 15 a 24 IAS 12 *Daně ze zisku* se nepoužije, pokud účetní jednotka vykazuje investici do společného podniku vyplývající z použití přechodných ustanovení pro společné podniky, které byly dříve poměrně konsolidovány.
- C4 Pokud po sečtení všech aktiv a závazků, které byly dosud poměrně konsolidovány, vychází výsledek jako záporná hodnota čistých aktiv, posoudí účetní jednotka, zda má ve vztahu k těmto záporným čistým aktivům právní nebo mimosmluvní závazky, a pokud ano, vykáže příslušný závazek. Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že nemá právní nebo mimosmluvní závazky ve vztahu k záporným čistým aktivům, nevykáže příslušný závazek, ale upraví nerozdělený zisk na začátku prvního vykazovaného období. Účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní spolu se svým podílem na kumulovaných neuznaných ztrátách svých společných podniků k počátku prvního vykazovaného období a ke dni prvního použití tohoto IFRS.
- C5 Účetní jednotka zveřejní rozdělení aktiv a závazků, která byla seskupena na zvláštním řádku investičního zůstatku na počátku prvního vykazovaného období. Toto zveřejnění musí být vyhotoveno v souhrnné formě pro všechny společné podniky, pro které účetní jednotka použije přechodná ustanovení uvedená v odstavcích C2-C6.
- C6 Po prvotním vykázání bude účetní jednotka vykazovat své investice do společného podniku ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

Společné činnosti - přechod z ekvivalenční metody na účtování o aktivech a závazcích

- C7 Při přechodu z ekvivalenční metody na metodu účtování o aktivech a závazcích ve vztahu k účasti účetní jednotky na společné činnosti odúčtuje účetní jednotka na počátku prvního vykazovaného období investici, která byla původně zaúčtována ekvivalenční metodou, a všechny další položky, které byly součástí čisté investice účetní jednotky do ujednání v souladu s odstavcem 38 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a vykáže svůj podíl na jednotlivých aktivech a závazcích týkajících se účasti na společné činnosti včetně případného goodwillu, který byl součástí účetní hodnoty investice.
- C8 Účetní jednotka stanoví svůj podíl na aktivech a závazcích týkajících se společné činnosti na základě svých práv a povinností ve stanoveném poměru v souladu se smluvním ujednáním. Účetní jednotka stanoví počáteční účetní hodnoty aktiv a závazků tím, že je odúčtuje z účetní hodnoty investice na počátku prvního vykazovaného období na základě informací, které účetní jednotka používala při aplikaci ekvivalenční metody.

- C9 Případné rozdíly vyplývající z investice, která byla dříve zaúčtována ekvivalenční metodou, spolu s případnými dalšími položkami, které byly součástí čisté investice účetní jednotky do ujednání v souladu s odstavcem 38 IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a čistá vykázaná částka aktiv a závazků, včetně případného goodwillu, budou:
- (a) započítány proti případnému goodwillu vztahujícímu se k investici, přičemž případný zbývající rozdíl bude upraven proti nerozdělenému zisku na počátku prvního vykazovaného období, pokud bude čistá výše vykázaných aktiv a závazků včetně goodwillu vyšší než odúčtovaná investice (a případné další položky, které byly součástí čisté investice účetní jednotky).
 - (b) upraveny proti nerozdělenému zisku na počátku prvního vykazovaného období, pokud bude vykázaná čistá výše aktiv a závazků včetně případného goodwillu nižší než odúčtovaná investice (a případné další položky, které byly součástí čisté investice účetní jednotky).
- C10 Účetní jednotka přecházející z ekvivalenční metody na metodu účtování o aktivech a závazcích musí na počátku prvního vykazovaného období zajistit sesouhlasení odúčtované investice a vykázaných aktiv a závazků společně s případným zbývajícím rozdílem upraveným proti nerozdělenému zisku.
- C11 Výjimka při prvotním zaúčtování v odstavcích 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka vykáže aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti.

Přechodná ustanovení v individuální účetní závěrce účetní jednotky

- C12 Účetní jednotka, která v souladu s odstavcem 10 IAS 27 dříve účtovala ve své individuální účetní závěrce o své účasti na společné činnosti jako o investici v pořizovací ceně nebo v souladu s IFRS 9:
- (a) tuto investici odúčtuje a vykáže aktiva a závazky v souvislosti se svou účastí na společné činnosti ve výši stanovené v souladu s odstavci C7–C9,
 - (b) na počátku prvního vykazovaného období zajistí sesouhlasení odúčtované investice s vykázanými aktivy a závazky společně s případným zbývajícím rozdílem upraveným proti nerozdělenému zisku.
- C13 Výjimka při prvotním zaúčtování dle odstavců 15 a 24 IAS 12 se nepoužije, pokud účetní jednotka vykáže aktiva a závazky týkající se její účasti na společné činnosti ve své individuální účetní závěrce v důsledku použití požadavků přechodných ustanovení u společných činností podle odstavce C12.

Odkazy na IFRS 9

- C14 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak dosud neuplatňuje IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

UKONČENÍ PLATNOSTI DALŠÍCH IFRS

- C15 Tento IFRS nahrazuje následující IFRS:

- (a) IAS 31 *Účasti ve společném podnikání* a
- (b) SIC-13 *Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků*.

Dodatek D

Změny dalších IFRS

Tento dodatek stanoví změny k jiným IFRS, které jsou důsledkem toho, že Rada vydala IFRS 11. Účetní jednotka použije tyto změny pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 11 pro dřívější období, uplatní tyto změny pro toto dřívější období. Změny v odstavcích jsou vyznačeny podtržením nového textu a proškrtnutím zrušeného textu.

- D1 Tato tabulka uvádí změny následujících odkazů v dalších IFRS.

Stávající odkaz na	je součástí standardu	v	je změněn tak, aby odkazoval na
IAS 31 Účasti ve společném podnikání	IFRS 2	odstavci 5	IFRS 11 Společná ujednání
	IFRS 9 (vydaný v říjnu 2010)	odst. B4.3.12 písm. c)	
	IAS 36	odst. 4 písm.c)	
	IFRIC 5	odkazech	
	IFRIC 9	odst. 5 písm.c)	
IAS 28 Investice do přidružených podniků	IAS 18	odst. 6 písm.b)	IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků
	IAS 36	odst. 4 písm. b)	
	IFRIC 5	odkazy	
spoluovládá	IAS 24	odst. 9 písm.a), l) a odst. 11 písm.b)	spoluovládá
spoluovládaná účetní jednotka (spoluovládané účetní jednotky)	IFRS 1	nadpisu před odstavcem 31, odstavcem 31 a odst. D1 písm. g), nadpisu před odstavcem D14, odstavci D14 a D15	společný podnik (společné podniky)
	IAS 36	nadpisu před odst. 12 písm. h), odst. 12 písm. h) a odst. 12 písm. h) bod (ii)	
společný podnik (společné podniky)	IAS 12	odstavci 2, 15, odst. 18 písm. e), odstavci 24, nadpisu před odstavcem 38, odstavci 38, odst. 38 písm. a), odstavci 44, 45, odst. 81 písm. f) a v odstavcích 87 a 87C	společné ujednání (společná ujednání)
	IAS 21	definici „zahraniční jednotky“ v odstavci 8 a v odstavcích 11 a 18	
společník (společníci)	IAS 24	odst. 11 písm.b) a odst. 19 písm. e)	spoluvlastník (spoluvlastníci)

IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

D2 Vkládá se nový odstavec 39I, který zní:

39I IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka a IFRS 11 Společná ujednání, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a přidaly odstavec D31. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

D3 Odstavec D1 se mění takto:

D1 Účetní jednotka může použít jednu či více následujících výjimek:

(a) ...

(p) vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji (odstavec D25),

(q) silná hyperinflace (odstavce D26–D30);

(r) společná ujednání (odstavec D31).

D4 Za odstavec D30 se vkládá nový nadpis a nový odstavec D31, který zní:

Společná ujednání

D31 Prvouzivatel může použít přechodná ustanovení podle IFRS 11 s následující výjimkou. Při přechodu z poměrné konsolidace na ekvivalenční metodu provede prvouzivatel test na snížení hodnoty investice v souladu s IAS 36 jako na začátku prvního vykazovaného období bez ohledu na to, zda existuje jakýkoli náznak případného snížení hodnoty investice. Případné výsledné snížení hodnoty bude vykázáno jako úprava nerozděleného zisku na počátku prvního vykazovaného období.

IFRS 2 Úhrady vázané na akcie

D5 Vkládá se nový odstavec 63A, který zní:

63A IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavec 5 a Dodatek A. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

D6 Odstavec 28 se mění takto:

28 Účetní jednotka zahrne jakékoliv požadované úpravy účetní hodnoty dlouhodobého aktiva, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji, v hospodářském výsledku [poznámka se vypouští] z pokračující činnosti v období, ve kterém již nejsou kritéria odstavců 7–9 splněna. Účetní závěrka za období od jeho klasifikace za držené k prodeji se podle toho opraví, pokud vyřazovaná skupina nebo dlouhodobé aktivum, které přestane být klasifikováno jako držené k prodeji, je dceřiným podnikem, společnou činností, společným podnikem, přidruženým podnikem nebo částí podílu na společném podniku nebo na přidruženém podniku. Účetní jednotka vykáže tyto úpravy ve stejné položce výkazu o úplném výsledku, ve které obvykle vykazuje zisk nebo ztrátu v souladu s odstavcem 37.

D7 Vkládá se nový odstavec 44G, který zní:

44G IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odstavec 28. Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.

IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejňování

D8 V odstavci 3 se písmeno (a) se mění takto:

3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

(a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39; v těchto případech ...

D9 Vkládá se nový odstavec 44O, který zní:

44O IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavec 3. Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IFRS 9 Finanční nástroje (vydaný v listopadu 2009)

D10 Vkládá se nový odstavec 8.1.2, který zní:

8.1.2 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavec C8 a zrušily odstavce C18–C23 a související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

D11 V odstavci C8 dodatku C se změny odst. 3 písm. a) IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování* mění takto:

- 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
- (a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka nebo IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39 a IFRS 9; v těchto případech ...

D12 Nadpis odstavce C20 a odstavce C20 a C21 se zrušují.

D13 Nadpis odstavce C22 a odstavce C22 a C23 se zrušují.

IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydaný v říjnu 2010)

D14 Vkládá se nový odstavec 7.1.2, který zní:

- 7.1.2 IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 3.2.1, B3.2.1–B3.2.3, odst. B4.3.12 písm. c), B5.7.15, C11 a C30 a zrušily odstavce C23–C28 a související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

D15 V odstavci C11 dodatku C se změny odst. 3 písm. a) IFRS 7 *Finanční nástroje: Zveřejňování* mění takto:

- 3 Tento IFRS použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
- (a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka nebo IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech ...

D16 Nadpis odstavce C25 a odstavce C25 a C26 se zrušují.

D17 Nadpis odstavce C27 a odstavce C27 a C28 se zrušují.

D18 V odstavci C30 se změny odst. 4 písm. a) IAS 32 *Finanční nástroje: Vykazování* mění takto:

- 4 Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:
- (a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka nebo IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IFRS 9; v těchto případech ...

IAS 7 *Výkazy peněžních toků*

D19 [Nevztahuje se na požadavky]

D20 Odstavce 37 a 38 se mění takto:

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

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

D21 V odstavci 50 se písmeno b) zrušuje.

D22 Vkládá se nový odstavec 57, který zní:

- 57 IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 37, 38 a 42B a zrušily odst. 50 písm. b). Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 12 Daně ze zisku

D23 [Nevztahuje se na požadavky]

D24 [Nevztahuje se na požadavky]

D25 Odstavec 39 se mění takto:

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

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

(b) ...

D26 Odstavec 43 se mění takto:

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

D27 Vkládá se nový odstavec 98A, který zní:

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

IAS 18 Výnosy

D28 [Nevztahuje se na požadavky]

D29 Vkládá se nový odstavec 41, který zní:

- 41 IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizoval odst. 6 písm. b). Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.

IAS 21 Dopady změn měnových kurzů

D30 [Nevztahuje se na požadavky]

D31 V odst. 3 písm. b) a v odstavci 44 se zrušují slova „poměrné konsolidace“ a v odstavci 33 slova „poměrně konsolidované“.

D32 V odstavci 45 se zrušují slova „IAS 31 Účasti ve společném podnikání“.

D33 Poslední věta odstavce 46 se mění takto:

46 ... Stejný přístup se používá při aplikaci ekvivalenční metody na přidružené a společné podniky v souladu s IAS 28 (podle znění novely z roku 2011).

D34 Odstavec 48A se mění takto:

48A Kromě prodeje celého podílu účetní jednotky na zahraniční operaci se jako prodej účtují následující dílčí prodeje:

- (a) pokud částečný prodej zahrnuje pozbytí ovládnutí nad dceřiným podnikem, která obsahuje zahraniční jednotku, bez ohledu na to, zda si účetní jednotka podrží nekontrolní podíl ve své bývalém dceřiném podniku po částečném prodeji, a
- (b) pokud je zachovaný podíl po částečném prodeji podílu ve společném ujednání nebo částečném prodeji podílu na přidruženém podniku, který zahrnuje zahraniční jednotku, finanční aktivum, které zahrnuje zahraniční jednotku.
- (c) [se zrušuje]

D35 Vkládá se nový odstavec 60F, který zní:

60F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydaný v květnu 2011, novelizovaly odst. 3 písm. b) a odstavce 8, 11, 18, 19, 33, 44–46, a 48A. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran

D36 Odstavec 3 se mění takto:

3 Tento standard požaduje zveřejnění vztahů, transakcí a neuhrazených zůstatků, včetně závazků, se spřízněnými stranami v konsolidované a individuální účetní závěrce mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá jednotku, do níž bylo investováno, nebo má na ni podstatný vliv, sestavené a zveřejněné v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* nebo IAS 27 *Individuální účetní závěrka*. Tento standard se použije rovněž na individuální účetní závěrku ostatních účetních jednotek.

D37 Odstavec 19 se mění takto:

19 Zveřejnění požadovaná odstavcem 18 musí být učiněna samostatně pro každou z následujících kategorií:

- (a) mateřský podnik;
- (b) účetní jednotky spoluovládající účetní jednotku nebo účetní jednotky s podstatným vlivem na účetní jednotku;
- (c) dceřiné podniky;

D38 Odstavec 25 se mění takto:

25 Vykazující účetní jednotka je osvobozena od požadavků na zveřejnění stanovených v odstavci 18 s ohledem na transakce se spřízněnou stranou a nesplacené zůstatky, včetně závazků, s

- (a) orgány veřejné správy, které ovládají nebo spoluovládají vykazující účetní jednotku nebo na ni mají podstatný vliv, a
- (b) jinou účetní jednotkou, která je spřízněnou stranou, jelikož stejný orgán veřejné správy ovládá nebo spoluovládá vykazující účetní jednotku i druhou účetní jednotku či na ně má podstatný vliv.

D39 Vkládá se nový odstavec 28A, který zní:

28A IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 3, 9, odst. 11 písm.b), odstavec 15, odst. 19 písm. b) a e) a odstavec 25. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.

IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování

D40 Odst. 4 písm.a) se mění takto:

4 Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

(a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. V určitých případech však standard IAS 27 nebo IAS 28 umožňují účetní jednotce účtovat o účastech v dceřiných podnicích, přidružených podnicích nebo společných podnicích podle IAS 39; ...

D41 Vkládá se nový odstavec 97I, který zní:

97I IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odst. 4 písm. a) a odstavec AG29. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 33 Zisk na akcii

D42 Odstavce 40 a A11 se mění a Vkládá se nový odstavec 74B, který zní:

40 Dceřiný, společný nebo přidružený podnik může emitovat subjektům jiným, než je mateřský podnik nebo investor, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv, potenciální kmenové akcie, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni významný vliv (vykazující účetní jednotka). Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku mají ředící vliv na základní ukazatel zisku na akcii vykazující účetní jednotky, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného ukazatele zisku na akcii.

A11 Potenciální kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, které jsou přeměnitelné buď na kmenové akcie dceřiného, společného nebo přidruženého podniku, nebo na kmenové akcie mateřského podniku nebo investora, který spoluovládá účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo který má na ni podstatný vliv (vykazující účetní jednotka). ...

74B IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 4, 40 a A11. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

D43 Vkládá se nový odstavec 140H, který zní:

140H IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavec 4, nadpis odst. 12 písm. h) a odst. 12 písm. h). Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 38 Nehmotná aktiva

D44 V odstavci 3 se písmeno (e) mění takto:

3 Jestliže jiný standard předepisuje pravidla účtování konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se daný standard místo tohoto standardu. Tento standard se například nepoužije pro:

(a) ...

(e) finanční aktiva, která jsou definována v IAS 32. Uznání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka a IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků*.

(f) ...

D45 Vkládá se nový odstavec 130F, který zní:

130F IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odst. 3 písm. e). Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování (ve znění novely z října 2009)

D46 V odstavci 2 se písmeno (a) mění takto:

2 Tento standard použijí všechny účetní jednotky pro všechny druhy finančních nástrojů, kromě:

(a) těch majetkových účastí v dceřiných podnicích, přidružených podnicích a společných podnicích, o nichž se účtuje v souladu s IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* nebo IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*. Avšak účetní jednotky jsou povinny použít tento standard na podíly v dceřiných a přidružených podnicích nebo ve společných podnicích, které jsou podle IAS 27 nebo IAS 28 účtovány v souladu s tímto standardem. ...

D47 Odstavec AG3 a písmeno a) v odstavci AG4I se mění takto:

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 takovou investici, rozhodne investor nebo spoluvlastník na základě standardu IAS 28. Pokud není ekvivalenční metoda vhodná, bude účetní jednotka účtovat o strategické investici v souladu s tímto standardem.

AG4I(a) Účetní jednotka je společnost rizikového kapitálu, podílového fondu, jednotkového trustu nebo podobné jednotky, jejímž způsobem podnikání je investování do finančních aktiv s cílem profitovat z jejich celkových výnosů ve formě úroků nebo dividend a ze změn tržní hodnoty. IAS 28 umožňují, aby takové investice byly oceněny reálnou hodnotou vykázanou do zisku nebo ztráty v souladu s tímto standardem. Účetní jednotka může použít stejné účetní postupy na jiné investice řízené na základě celkových výnosů, u nichž je ale míra vlivu nedostatečná k tomu, aby spadaly pod IAS 28.

D48 Vkládá se nový odstavec 103P, který zní:

103P IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání*, vydané v květnu 2011, novelizovaly odst. 2 písm.a), odstavce 15, AG3, AG36–AG38 a odst. AG4I písm.a). Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IFRIC 5 Práva na podíly na fondech vytvořených na demontáž, ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidací

D49 Odstavce 8 a 9 se mění takto:

8 Přispěvatel určí, zda fond ovládá, spoluovládá nebo je jeho vliv jen podstatný použitím IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. Pokud platí některá z uvedených variant, pak zaúčtuje přispěvatel svoji účast na fondu v souladu s těmito standardy.

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

(a) ...

D50 Vkládá se nový odstavec 14B, který zní:

- 14B IFRS 10 a IFRS 11, vydané v květnu 2011, novelizovaly odstavce 8 a 9. Účetní jednotka použije tyto změny při použití IFRS 10 a IFRS 11.

IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů

D51 [Nevztahuje se na požadavky]

D52 Vkládá se nový odstavec 12, který zní:

- 12 IFRS 11, vydaný v květnu 2011, novelizoval odst. 5 písm.c). Účetní jednotka uplatní tuto změnu při použití IFRS 11.

IFRIC 16 Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky

D53 Poznámka k odstavci 2 se mění takto:

- * Jedná se o případ konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky, v níž jsou investice jako například investice do přidružených nebo společných podniků vykazovány metodou ekvivalence, a účetní závěrky zahrnující pobočku / organizační složku nebo společnou činnost v souladu s IFRS 11 *Společná ujednání*.

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 12

Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách

CÍL

1 Cílem tohoto IFRS je vyžadovat od účetní jednotky zveřejnění informací, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:

- (a) povahu jejích podílů v jiných účetních jednotkách a rizika s tím spojená a
- (b) dopady těchto podílů na její finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Splnění cíle

- 2 Za účelem splnění cíle uvedeného v odstavci 1 účetní jednotka zveřejní:
- (a) podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování povahy svého podílu v jiné účetní jednotce nebo ujednání a při určování typu společného ujednání, ve kterém má podíl (odstavce 7–9), a
 - (b) informace o svých podílech v:
 - (i) dceřiných podnicích (odstavce 10–19),
 - (ii) společných ujednáních a přidružených podnicích (odstavce 20–23) a
 - (iii) *strukturovaných jednotkách*, které tato účetní jednotka neovládá (nekonsolidované strukturované jednotky) (odstavce 24–31).
- 3 Jestliže zveřejnění podle tohoto IFRS společně se zveřejněními podle dalších IFRS nesplňují cíl uvedený v odstavci 1, zveřejní účetní jednotka veškeré další potřebné informace, aby byl tento cíl naplněn.
- 4 Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z požadavků tohoto IFRS. Seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nevýznamných podrobností, nebo seskupením položek s různými rysy (viz odstavce B2–B6).

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 5 Tento IFRS použije účetní jednotka s podílem v:
- (a) dceřiných podnicích,
 - (b) společných ujednáních (tj. společné činnosti nebo společné podniky),
 - (c) přidružených podnicích,
 - (d) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- 6 Předmětem tohoto IFRS nejsou:
- (a) plány požitků po skončení pracovního poměru nebo jiné dlouhodobé plány zaměstnaneckých požitků, na něž se vztahuje IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.
 - (b) individuální účetní závěrka účetní jednotky, na niž se vztahuje IAS 27 *Individuální účetní závěrka*. Pokud však má účetní jednotka podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách a sestavuje individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku, bude se při sestavení této individuální účetní závěrky řídit požadavky v odstavcích 24–31.
 - (c) podíl držený účetní jednotkou, která se účastní společného ujednání, ale nespoluovládá je, pokud taková účast neposkytuje podstatný vliv na dané ujednání nebo nepředstavuje účast ve strukturované jednotce.

- (d) podíl v jiné účetní jednotce, který je účtován v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*. Účetní jednotka však použije tento IFRS:
- (i) když se jedná o účast v přidruženém nebo společném podniku, která se v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* oceňuje v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku, nebo
 - (ii) když se jedná o účast v nekonsolidované strukturované jednotce.

PODSTATNÉ ÚSUDKY A PŘEDPOKLADY

- 7 **Účetní jednotka zveřejní informace o podstatných úsudcích a předpokladech, které učinila (a změny těchto úsudků a předpokladů) které učinila při určování:**
- (a) **skutečnosti, že ovládá jinou účetní jednotku, tj. jednotku, do níž bylo investováno, popisovanou v odstavcích 5 a 6 IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*;**
 - (b) **skutečnosti, že spoluovládá určité ujednání nebo má podstatný vliv na jinou účetní jednotku a**
 - (c) **typu společného ujednání (tj. společná činnost nebo společný podnik), pokud je toto společné ujednání strukturované formou samostatného subjektu.**
- 8 Podstatné úsudky a předpoklady zveřejněné v souladu s odstavcem 7 zahrnují podstatné úsudky a předpoklady, které účetní jednotka učinila, pokud se skutečnosti a okolnosti změnily takovým způsobem, že během účetního období dojde ke změně závěru, zda ovládá, spoluovládá nebo má podstatný vliv.
- 9 K naplnění požadavků odstavce 7 je účetní jednotka povinna zveřejnit například podstatné úsudky a předpoklady, které učinila při určování skutečnosti, že:
- (a) neovládá jinou účetní jednotku, přestože drží nadpoloviční většinu hlasovacích práv této účetní jednotky.
 - (b) ovládá jinou účetní jednotku, přestože drží méně než polovinu hlasovacích práv této účetní jednotky.
 - (c) je zmocněncem nebo zmocnitelem (viz odstavce B58–B72 IFRS 10).
 - (d) nemá podstatný vliv, přestože drží 20 % nebo více procent hlasovacích práv jiné účetní jednotky.
 - (e) má podstatný vliv, přestože drží méně než 20 % hlasovacích práv jiné účetní jednotky.

PODÍLY V DCEŘINÝCH PODNICÍCH

- 10 **Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, na jejichž základě mohou uživatelé její konsolidované účetní závěrky**
- (a) **pochopit:**
 - (i) **strukturu skupiny a**
 - (ii) **úcast nekontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích (odstavec 12) a**
 - (b) **vyhodnotit:**
 - (i) **povahu a rozsah podstatného omezení její schopnosti přístupu a užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (odstavec 13);**
 - (ii) **povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v konsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 14–17);**
 - (iii) **dopady změn jejího vlastnického podílu v dceřiném podniku, které nevedou k pozbytí kontroly (odstavec 18);**
 - (iv) **dopady pozbytí kontroly nad dceřiným podnikem během vykazovaného období (odstavec 19).**

11 Pokud se účetní závěrka dceřiného podniku použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestavuje k určitému datu nebo za určité období, které se liší od data či období konsolidované účetní závěrky (viz odstavce B92 a B93 IFRS 10), účetní jednotka zveřejní:

- (a) datum konce účetního období účetní závěrky daného dceřiného podniku a
- (b) důvod použití jiného data nebo období.

Účast nekontrolujících vlastníků na činnostech skupiny a peněžních tocích

12 Účetní jednotka u každého dceřiného podniku, který má nekontrolní podíl který je významný pro tuto vykazující jednotku, zveřejní:

- (a) název dceřiného podniku.
- (b) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud se liší od hlavního místa podnikání) dceřiného podniku.
- (c) výši vlastnických podílů nekontrolujících vlastníků.
- (d) podíl nekontrolujících vlastníků na hlasovacích právech, pokud je odlišný od podílu vlastnických práv.
- (e) hospodářský výsledek alokovaný nekontrolujícím vlastníkům dceřiného podniku za vykazované období.
- (f) kumulované nekontrolní podíly v dceřiném podniku na konci účetního období.
- (g) úhrnné účetní informace o dceřiném podniku (viz odstavec B10).

Povaha a rozsah podstatných omezení

13 Účetní jednotka zveřejní:

- (a) podstatná omezení (např. zákonná, smluvní a regulační omezení) její schopnosti přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny, jako jsou:
 - (i) ta, která omezují schopnost mateřského podniku nebo jeho dceřiného podniku poskytovat hotovost nebo jiná aktiva jiným účetním jednotkám skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat).
 - (ii) záruky nebo další požadavky, které mohou omezovat vyplácení dividend a dalšího kapitálu, nebo poskytování či splacení úvěrů a záloh jiným účetním jednotkám v rámci skupiny (nebo je od těchto účetních jednotek získávat).
- (b) povahu a rozsah, v jakém mohou ochranná práva nekontrolujících vlastníků výrazně omezit schopnost účetní jednotky v přístupu nebo užívání aktiv a vypořádání závazků skupiny (například, když je mateřský podnik povinen vypořádat závazky dceřiného podniku před vypořádáním vlastních závazků, nebo je buď k přístupu k aktivům, nebo k vypořádání závazků dceřiného podniku zapotřebí souhlasu nekontrolujících vlastníků).
- (c) účetní hodnoty aktiv a závazků, na něž se tato omezení vztahují, v konsolidované účetní závěrce.

Povaha rizik souvisejících s podílem účetní jednotky v konsolidovaných strukturovaných jednotkách

14 Účetní jednotka zveřejní podmínky veškerých smluvních ujednání, na jejichž základě by mateřský podnik nebo jeho dceřiné podniky byly povinny poskytnout finanční podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně událostí nebo okolností, které by mohly vykazující jednotce způsobit ztrátu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory).

15 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkoli z jejích dceřiných podniků konsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byla smluvně vázán (např. formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), účetní jednotka zveřejní:

- (a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy mateřský podnik nebo jeho dceřiný podnik strukturované jednotce pomohly při získávání finanční podpory, a

(b) důvody poskytnutí podpory.

16 Jestliže během účetního období poskytl mateřský podnik nebo jakýkoliv z jeho dceřiných podniků dříve nekonsolidované strukturované jednotce finanční nebo jinou podporu, aniž by k tomu byla smluvně vázán, a na základě tohoto poskytnutí podpory účetní jednotka dosáhla ovládnání nad strukturovanou jednotkou, účetní jednotka zveřejní vysvětlení relevantních faktorů, na jejichž základě k tomuto rozhodnutí dospěla.

17 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu konsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Důsledky změn vlastnického podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nevedou ke ztrátě kontroly

18 Účetní jednotka předloží přehled zobrazující dopady změn podílu mateřského podniku v dceřiném podniku, které nemají za následek ztrátu kontroly, vliv na vlastní kapitál připadající na vlastníky mateřského podniku.

Dopady pozbytí kontroly nad dceřiným podnikem během vykazovaného období

19 Účetní jednotka zveřejní případný zisk nebo ztrátu vypočtené podle odstavce 25 IFRS 10 a:

(a) část tohoto zisku nebo ztráty přiřaditelnou k ocenění reálnou hodnotou jakékoli investice ponechané v bývalém dceřiném podniku k datu pozbytí ovládnání a

(b) řádky výsledovky, na kterých je vykazován zisk nebo ztráta (pokud nejsou vykazovány samostatně).

PODÍLY VE SPOLEČNÝCH UJEDNÁNÍCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH

20 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky posoudit:

(a) **povahu, rozsah a finanční důsledky jejich podílů ve společných ujednáních a přidružených podnicích, včetně povahy a důsledků jejich smluvních vztahů s dalšími investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společnými ujednáními a přidruženými podniky (odstavce 21 a 22) a**

(b) **povahu a změny rizik souvisejících s jejími podíly ve společných a přidružených podnicích (odstavec 23);**

Povaha, rozsah a finanční důsledky podílů účetní jednotky ve společných ujednáních a přidružených podnicích

21 Účetní jednotka zveřejní:

(a) pro každé společné ujednání a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:

(i) název společného ujednání nebo přidruženého podniku

(ii) povahu vztahu účetní jednotky se společným ujednáním nebo přidruženým podnikem (např. popsáním povahy činností společného ujednání nebo přidruženého podniku a uvedením, jestli jsou pro činnosti účetní jednotky strategické)

(iii) hlavní místo podnikání (a zemi registrace, přichází-li v úvahu a pokud se liší od hlavního místa podnikání) společného ujednání nebo přidruženého podniku

(iv) výši vlastnického nebo účastnického podílu účetní jednotky a v případě, že se liší, také podíl na hlasovacích právech (připadá-li v úvahu)

(b) pro každý společný a přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný:

(i) zda je investice do společného nebo přidruženého podniku oceněna ekvivalenční metodou nebo reálnou hodnotou

(ii) úhrnné účetní informace o společném nebo přidruženém podniku podle odstavce B12 a B13

(iii) pokud je společný nebo přidružený podnik účtován ekvivalenční metodou, účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu svých investic ve společném nebo přidruženém podniku, pokud existuje kótovaná tržní cena investice

(c) finanční informace podle odstavce B16, které se týkají investic účetní jednotky do společného nebo přidruženého podniku, které nejsou samostatně významné:

(i) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné společné podniky a, odděleně,

(ii) souhrnně pro všechny samostatně nevýznamné přidružené podniky

22 Účetní jednotka dále zveřejní:

(a) povahu a rozsah veškerých podstatných omezení schopnosti společných či přidružených podniků převádět prostředky investorovi formou peněžních dividend nebo splátek úvěrů a půjček (např. vyplývajících z úvěrových smluv, regulačních požadavků nebo smluvních ujednání mezi investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společným nebo přidruženým podnikem);

(b) když je účetní závěrka společného nebo přidruženého podniku použita při uplatnění ekvivalenční metody zpracována k datu nebo za období, které se liší od data nebo období účetní závěrky účetní jednotky:

(i) datum konce účetního období účetní závěrky daného společného nebo přidruženého podniku a

(ii) důvod použití jiného data nebo období.

(c) neuznaný podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku jak za vykazované období, tak kumulativně, pokud účetní jednotka přestala uznávat svůj podíl na ztrátách společného nebo přidruženého podniku při uplatnění ekvivalenční metody.

Rizika spojená s podíly účetní jednotky ve společných a přidružených podnicích

23 Účetní jednotka zveřejní:

(a) závazky, které má v souvislosti se společnými podniky, odděleně od výše dalších závazků podle odstavců B18–B20.

(b) v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá, podmíněné závazky, které účetní jednotce vznikly ve vztahu k jejím podílům ve společném nebo přidruženém podniku (včetně jejího podílu na podmíněných závazcích, které jí vznikly společně s dalšími investory se společnou kontrolou nebo podstatným vlivem nad společným nebo přidruženým podnikem), a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH

24 Účetní jednotka zveřejní informace, na jejichž základě mohou uživatelé její účetní závěrky:

(a) **pochopit povahu a rozsah její účasti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 26–28);**
a

(b) **posoudit povahu a změny rizik souvisejících s její účastí v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31).**

25 Informace požadované podle odst. 24 písm. b) zahrnují informace o míře rizika účetní jednotky v důsledku její angažovanosti v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách v předchozích obdobích (např. garantování strukturované jednotky), a to i v případě, že účetní jednotka k rozvahovému dni již není se strukturovanou jednotkou v žádném smluvním vztahu.

Povaha podílů

26 Účetní jednotka zveřejní kvalitativní a kvantitativní informace o svých podílech v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně, neomezuje se však pouze na, povahy, účelu, velikosti a činností strukturované jednotky a způsobu jejího financování.

27 Jestliže účetní jednotka sponzorovala nekonsolidovanou strukturovanou jednotku, o které neposkytla informace požadované podle odstavce 29 (např. protože v této účetní jednotce nemá k rozvahovému dni žádný podíl), je povinna zveřejnit:

(a) způsob určení, které strukturované jednotky sponzorovala,

(b) výnos z těchto strukturovaných jednotek za vykazované období, včetně popisu typu prezentovaných druhů výnosů, a

- (c) účetní hodnotu (v okamžiku převodu) všech aktiv převedených na tyto strukturované jednotky během vykazovaného období.
- 28 Účetní jednotka uvede informace podle odst. 27 písm. b) a c) ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, a zařadí své sponzorské aktivity do relevantních kategorií (viz odstavce B2–B6).

Povaha rizik

- 29 Účetní jednotka zveřejní ve formě tabulky, pokud není vhodnější jiný formát, souhrn:
- (a) účetních hodnot aktiv a závazků zahrnutých do její účetní závěrky, které souvisejí s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- (b) rádků ve výkazu o finanční pozici, ve kterých jsou tato aktiva a závazky vykázány.
- (c) částky, která nejlépe reprezentuje maximální míru vystavení účetní jednotky riziku ztráty z jejích podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, včetně způsobu určení maximální míry vystavení riziku ztráty. Pokud účetní jednotka není schopna maximální míru rizika ztráty ze svých podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách vyčíslit, zveřejní tuto skutečnost společně s důvody.
- (d) porovnání účetních hodnot aktiv a závazků účetní jednotky, které se vztahují k jejím podílům v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách, s maximální mírou vystavení účetní jednotky riziku ztráty z těchto jednotek.
- 30 Jestliže účetní jednotka během vykazovaného období poskytla nekonsolidované strukturované jednotce, ve které dříve měla nebo v současné době má podíl, finanční nebo jinou podporu (například formou nákupu aktiv strukturované jednotky nebo nástrojů vydaných strukturovanou jednotkou), aniž by k tomu byla smluvně vázaná, zveřejní:
- (a) druh a výši poskytnuté podpory, včetně situací, kdy účetní jednotka strukturované jednotce pomohla při získávání finanční podpory, a
- (b) důvody poskytnutí podpory.
- 31 Účetní jednotka zveřejní jakékoli současné záměry poskytnout finanční nebo jinou podporu nekonsolidované strukturované jednotce, včetně záměrů pomoci strukturované jednotce finanční podporu získat.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS.

výnos ze strukturované jednotky

Pro účely tohoto IFRS výnos ze **strukturované jednotky** mimo jiné zahrnuje opakované nebo jednorázové poplatky, úroky, dividendy, zisky nebo ztráty z přecenění nebo odúčtování podílů ve strukturovaných jednotkách a zisky nebo ztráty z převodu aktiv a závazků na strukturovanou jednotku.

podíl v jiné účetní jednotce

Pro účely tohoto IFRS se podílem v jiné účetní jednotce rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je účetní jednotka vystavena variabilitě výnosů plynoucích z výkonosti druhé účetní jednotky. Podíl v jiné účetní jednotce je možné mimo jiné prokázat prostřednictvím držení kapitálových nebo dluhových nástrojů i dalšími formami angažovanosti, jako je například financování, podpora likvidity, úvěrové posílení a záruky. Zahrnuje prostředky, jejichž pomocí účetní jednotka ovládá nebo spoluovládá jinou účetní jednotku nebo na ni má podstatný vliv. Účetní jednotka nemusí nutně mít podíl v jiné účetní jednotce výhradně na základě typického vztahu zákazník – dodavatel.

Další informace o podílech v jiných účetních jednotkách jsou uvedené v odstavcích B7–B9.

Variabilitu výnosů vysvětlují odstavce B55–B57 IFRS 10.

strukturovaná jednotka

Účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízeny prostřednictvím smluvních ujednání.

Další informace o strukturovaných jednotkách jsou uvedené v odstavcích B22–B24.

Následující termíny jsou definovány v IAS 27 (ve znění novely z roku 2011), IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), IFRS 10 a IFRS 11 *Společná ujednání* a jsou v tomto IFRS používány s významem uvedených v těchto IFRS:

- přidružený podnik
- konsolidovaná účetní závěrka
- ovládání účetní jednotky
- ekvivalenční metoda
- skupina
- společné ujednání
- spoluovládání
- společná činnost
- společný podnik (joint venture)
- nekontrolující vlastník, nekontrolní podíl
- mateřský podnik
- ochranná práva
- relevantní (důležité) činnosti
- individuální účetní závěrka
- samostatný subjekt
- podstatný vliv
- dceřiný podnik

*Příloha B***Aplikační příručka**

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS. Popisuje aplikaci odstavců 1–31 a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

B1 Příklady v tomto dodatku představují hypotetické situace. Přestože se mohou některé aspekty uvedených příkladů vyskytovat ve skutečných případech, při použití IFRS 12 je potřeba posoudit veškeré související skutečnosti a okolnosti konkrétního případu.

SHRNUTÍ (ODSTAVEC 4)

B2 Účetní jednotka s ohledem na své charakteristiky rozhodne, jak podrobné údaje zveřejní, aby vyhověla informačním potřebám uživatelů, jak silný důraz položí na různé stránky požadavků a jak údaje seskupí. Je důležité nalézt rozumný kompromis mezi zatěžováním účetní závěrky nadbytečnými podrobnostmi, které pro její uživatele nebudou užitečné, a mezi zastřením informací v důsledku nadměrného seskupení.

B3 Účetní jednotka může seskupit zveřejnění požadovaná tímto IFRS v případě podílů v podobných účetních jednotkách za předpokladu, že je seskupení konzistentní s cílem zveřejňování a požadavkem odstavce B4 a nezastírá poskytnuté informace. Účetní jednotka zveřejní způsob seskupení podílů v podobných účetních jednotkách.

B4 Účetní jednotka předloží informace samostatně pro podíly v:

- (a) dceřiných podicích,
- (b) společném podniku,

- (c) společných činnostech,
 - (d) přidružených podnicích a
 - (e) nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- B5 Při rozhodování ohledně seskupování informací účetní jednotka zvaží kvantitativní a kvalitativní informace týkající se různých charakteristik rizik a návratnosti každé účetní jednotky, kterou zamýšlí do seskupení zahrnout, a významnost každé takové účetní jednotky pro vykazující jednotku. Účetní jednotka vykazuje zveřejňované údaje způsobem, který uživatelům účetní závěrky srozumitelně vysvětluje povahu a rozsah jejich podílů v těchto jiných účetních jednotkách.
- B6 Příklady úrovní seskupování v rámci tříd účetních jednotek uvedených v odstavci B4, které by mohly být vhodné, jsou tyto:
- (a) povaha aktivit (např. jednotka zabývající se výzkumem a vývojem, jednotka zabývající se sekuritizací revolvin-
gových úvěrů čerpaných prostřednictvím kreditních karet)
 - (b) klasifikace odvětví
 - (c) geografie (např. stát nebo region).

PODÍLY V JINÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTKÁCH

- B7 Podílem v jiné účetní jednotce se rozumí smluvní nebo mimosmluvní vztah, na jehož základě je vykazující jednotka vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti druhé účetní jednotky. Vykazující jednotce může při posuzování skutečnosti, jestli má v druhé účetní jednotce podíl, a zda je tudíž povinna zveřejnit informace požadované v tomto IFRS, pomoci, vezme-li v úvahu účel a formu druhé účetní jednotky. Při tomto posouzení rovněž vezme v úvahu rizika, která má druhá účetní jednotka účelově vytvářet, a rizika, která má tato jednotka účelově přenášet na vykazující jednotku a další strany.
- B8 Vykazující jednotka je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti jiné jednotky na základě držení určitých nástrojů (jako jsou kapitálové nebo dluhové nástroje vydané touto druhou účetní jednotkou) nebo se jednotka angažuje způsobem, který variabilitu absorbuje. Předpokládejme například, že strukturovaná jednotka vlastní úvěrové portfolio. Tato strukturovaná jednotka získá od jiné jednotky (vykazující jednotky) swap úvěrového selhání za účelem ochrany před nesplacením splátek úroků a jistiny úvěrů. Vykazující jednotka se angažuje způsobem, na jehož základě je vystavena variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, protože swap úvěrového selhání variabilitu výnosů strukturované jednotky absorbuje.
- B9 Některé nástroje jsou určeny pro přenos rizika z vykazující jednotky na jinou jednotku. Takové nástroje vytvářejí variabilitu výnosů druhé jednotky, ale obvykle vykazující jednotku nevystavují variabilitě výnosů z výkonnosti této druhé jednotky. Předpokládejme například, že strukturovaná jednotka byla založena za účelem poskytování investičních příležitostí investorům, kteří chtějí převzít úvěrová rizika jednotky Z (jednotka Z není spřízněna s žádnou stranou, která se ujednání účastní). Strukturovaná jednotka získá finance vydáním smének těmto investorům, které jsou spjaté s úvěrovým rizikem jednotky Z (úvěrové dluhopisy), a tyto příjmy investuje do portfolia bezrizikových finančních aktiv. Strukturovaná jednotka je vystavena úvěrovému riziku jednotky Z na základě uzavření swapu úvěrového selhání se swapovou protistranou. Swap úvěrového selhání přenese za poplatek hrazený swapovou protistranou úvěrové riziko jednotky Z na strukturovanou jednotku. Investoři strukturované jednotky získají vyšší výnos, který zohlední jak výnos strukturované jednotky z portfolia aktiv, tak poplatek za swap úvěrového selhání. Swapová protistrana se neangažuje ve strukturované jednotce způsobem, který by ji vystavoval variabilitě výnosů z výkonnosti strukturované jednotky, jelikož swap úvěrového selhání variabilitu přenáší na strukturovanou jednotku místo aby absorboval variabilitu strukturované jednotky.

ÚHRNNÉ ÚČETNÍ INFORMACE O DCEŘINÝCH, SPOLEČNÝCH A PŘIDRUŽENÝCH PODNICÍCH (ODSTAVCE 12 A 21)

- B10 Pro každou dceřiný podnik, která má nekontroloující vlastníky významné pro vykazující jednotku, tato jednotka zveřejní:
- (a) dividendy vyplacené nekontroloujícím vlastníkům
 - (b) úhrnné účetní informace týkající se aktiv, závazků, hospodářského výsledku a peněžních toků dceřiného podniku, na jejichž základě mohou uživatelé pochopit podíl nekontroloujících vlastníků na aktivitách a peněžních tocích skupiny. Tyto informace mohou mimo jiné zahrnovat například krátkodobá aktiva, dlouhodobá aktiva, krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, výnosy, hospodářský výsledek a úplný výsledek celkem.

B11 Úhrnné účetní informace požadované podle odst. B10 písm. b) jsou částky před vyloučením transakcí mezi účetními jednotkami.

B12 Pro každý společný nebo přidružený podnik, který je pro vykazující jednotku významný, účetní jednotka zveřejní:

- (a) dividendy přijaté ze společného nebo přidruženého podniku.
- (b) úhrnné účetní informace za společný nebo přidružený podnik (viz odstavce B14 a B15) zahrnující, ale neomezuující se nutně na:
 - (i) krátkodobá aktiva
 - (ii) dlouhodobá aktiva
 - (iii) krátkodobé závazky
 - (iv) dlouhodobé závazky
 - (v) výnosy
 - (vi) hospodářský výsledek z pokračujících činností
 - (vii) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění
 - (viii) ostatní úplný výsledek
 - (ix) úplný výsledek celkem

B13 Kromě úhrnných účetních informací požadovaných podle odstavce B12 vykazující jednotka zveřejní za každý společný podnik, který je pro ni významný, výši:

- (a) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů uvedených v odst. B12 písm. b) bod i).
- (b) krátkodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bod iii).
- (c) dlouhodobých finančních závazků (vyjma obchodních a jiných závazků a rezerv) podle odst. B12 písm. b) bod iv).
- (d) odpisů hmotných aktiv a odpisy nehmotných aktiv
- (e) úrokových výnosů
- (f) úrokových nákladů
- (g) daňových nákladů nebo výnosů

B14 Úhrnné účetní informace předložené v souladu s odstavci B12 a B13 jsou částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS (a nikoli podíl účetní jednotky z těchto částek). Pokud účetní jednotka vykazuje podíl na společném nebo přidruženém podniku za použití ekvivalenční metody:

- (a) částky uvedené v účetní závěrce společného nebo přidruženého podniku sestavené podle IFRS se upraví tak, aby zohlednily úpravy, které účetní jednotka provedla při použití ekvivalenční metody, například úpravy reálné hodnoty provedené v okamžiku akvizice a úpravy z důvodu rozdílů v účetních pravidlech.
- (b) účetní jednotka poskytne sesouhlasení předložených úhrnných účetních informací s účetní hodnotou svého podílu ve společném nebo přidruženém podniku.

B15 Účetní jednotka může předložit úhrnné účetní informace požadované podle odstavce B12 a B13 na základě účetní závěrky společného nebo přidruženého podniku, pokud:

- (a) účetní jednotka oceňuje svůj podíl ve společném nebo přidruženém podniku jeho reálnou hodnotou podle IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) a
- (b) společný nebo přidružený podnik nesestavuje účetní závěrku podle IFRS a takové sestavení by bylo neproveditelné nebo by si vyžádalo nepřiměřené náklady.

V takovém případě účetní jednotka zveřejní, na jakém základě úhrnné účetní informace zpracovala.

B16 Účetní jednotka zveřejní souhrnné účetní hodnotu svých podílů ve všech jednotlivě nevýznamných společných nebo přidružených podnicích, které účtuje pomocí ekvivalenční metody. Účetní jednotka rovněž jednotlivě zveřejní souhrnnou výši svého podílu v následujících položkách těchto společných nebo přidružených podniků:

- (a) hospodářský výsledek z pokračujících činností
- (b) hospodářský výsledek z ukončovaných činností po zdanění
- (c) ostatní úplný výsledek
- (d) úplný výsledek celkem

Účetní jednotka zveřejní informace samostatně za společné podniky a přidružené podniky.

B17 Pokud je podíl účetní jednotky v dceřiném, společném nebo přidruženém podniku (nebo část jejího podílu ve společném nebo přidruženém podniku) klasifikován jako podíl podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*, není účetní jednotka povinna zveřejňovat úhrnné účetní informace za tento dceřiný, společný nebo přidružený podnik v souladu s odstavci B10–B16.

ZÁVAZKY PLYNOUCÍ ZE SPOLEČNÝCH PODNIKŮ (ODST. 23 PÍSM. A))

B18 Účetní jednotka zveřejní celkové závazky, které přijala, ale nevykázala k rozvahovému dni (včetně podílu na závazcích přijatých společně s dalšími investory se společnou kontrolou nad společným podnikem), které se týkají jejích podílů ve společných podnicích. Jedná se o takové závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů.

B19 Nevykázané závazky, v jejichž důsledku může v budoucnu dojít k odtoku hotovosti či jiných zdrojů, zahrnují:

- (a) nevykázané závazky k financování nebo poskytování zdrojů například na základě:
 - (i) smluv o založení nebo akvizici společného podniku (které například vyžadují, aby účetní jednotka poskytovala finance po určité období).
 - (ii) kapitálově náročné projekty, které uskutečňuje společný podnik.
 - (iii) nepodmíněné závazky k nákupu, mezi něž patří nákup zařízení, zásob nebo služeb, které je účetní jednotka povinna kupovat od společného podniku nebo jeho jménem.
 - (iv) nevykázané závazky k poskytování úvěrů nebo jiné finanční podpory společnému podniku.
 - (v) nevykázané závazky k poskytování zdrojů společnému podniku, jako jsou aktiva nebo služby.
 - (vi) další nevyověditelné nevykázané závazky týkající se společného podniku.
- (b) nevykázané závazky k získání vlastnického podílu jiné strany (nebo části tohoto vlastnického podílu) ve společném podniku, pokud v budoucnu dojde, nebo naopak nedojde k určité události.

B20 Požadavky a příklady v odstavcích B18 a B19 ilustrují některé typy zveřejnění požadovaných podle odstavce 18 IAS 24 *Zveřejnění spřízněných stran*.

PODÍLY V NEKONSOLIDOVANÝCH STRUKTUROVANÝCH JEDNOTKÁCH (ODSTAVCE 24–31)

Strukturované jednotky

B21 Strukturovaná jednotka je účetní jednotka vytvořená tak, aby hlasovací nebo podobná práva nepředstavovala dominantní faktor při rozhodování, kdo danou účetní jednotku ovládá, například když se hlasovací práva vztahují pouze na administrativní úkoly a relevantní činnosti jsou řízené prostřednictvím smluvních ujednání.

B22 Strukturovaná jednotka se často vyznačuje některými nebo všemi těmito rysy nebo vlastnostmi:

- (a) omezené činnosti.
- (b) úzce a jasně definovaný cíl, například provádění daňově efektivního pronájmu, provádění výzkumu a vývoje, poskytnutí zdroje kapitálu nebo financování jiné účetní jednotce nebo poskytnutí investičních příležitostí investorům převedením rizik a výhod aktiv strukturované jednotky na investory.
- (c) nedostatek kapitálu, aby strukturovaná jednotka mohla své aktivity financovat bez podřízené finanční podpory.
- (d) financování od investorů formou více smluvně provázaných nástrojů, které vytvářejí koncentraci úvěrových a dalších rizik (tranže).

B23 Příklady účetních jednotek, které jsou považovány za strukturované jednotky, mimo jiné zahrnují:

- (a) sekuritizační subjekty
- (b) financování zajištěné aktivity
- (c) některé investiční fondy

B24 Účetní jednotka ovládaná prostřednictvím hlasovacích práv není strukturovanou jednotkou jen z toho důvodu, že ji například po restrukturalizaci financují třetí strany.

Povaha rizik z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách (odstavce 29–31)

B25 Mimo informací požadovaných podle odstavců 29–31 účetní jednotka zveřejní dodatečné informace nezbytné ke splnění cíle zveřejňování podle odst. 24 písm. b).

B26 Příkladem doplňkových informací, které by, v závislosti na okolnostech, mohly být relevantní pro posouzení rizik, kterým je účetní jednotka vystavena, jestliže má podíl v nekonsolidované strukturované jednotce, jsou:

- (a) smluvní podmínky, na jejichž základě by mohla být účetní jednotka povinna poskytnout nekonsolidované strukturované jednotce finanční podporu (např. ujednání o likviditě nebo aktivační mechanismy v oblasti úvěrového ratingu spojené s povinností nákupu aktiv strukturované jednotky nebo poskytnutí finanční podpory), včetně:
 - (i) popisu událostí nebo okolností, které by vykazující jednotku mohly vystavit ztrátě
 - (ii) skutečnosti, zda existují nějaké podmínky, které by tuto povinnost omezovaly
 - (iii) skutečnosti, zda existují další strany, které poskytují finanční podporu, a pokud ano, jaká je povinnost vykazující jednotky v porovnání s povinnostmi ostatních stran
- (b) ztráty, které účetní jednotce během vykazovaného období vznikly v souvislosti s jejími podíly v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- (c) druhy výnosů, které účetní jednotka získala za vykazované období z podílů v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.

- (d) zda je účetní jednotka povinna absorbovat ztráty nekonsolidované strukturované jednotky před ostatními stranami, maximální výše takových ztrát pro účetní jednotku a (je-li to relevantní) rozdělení a výše potenciálních ztrát, které jdou na vrub stranám, jejichž podíl v nekonsolidované strukturované jednotce je menší než podíl účetní jednotky.
- (e) informace o veškerých ujednáních o likviditě, zárukách nebo dalších závazcích vůči třetím stranám, které mohou ovlivnit reálnou hodnotu nebo riziko podílů účetní jednotky v nekonsolidovaných strukturovaných jednotkách.
- (f) jakékoli obtíže nekonsolidované strukturované jednotky při financování svých činností během vykazovaného období.
- (g) v souvislosti s financováním nekonsolidované strukturované jednotky – formy financování (např. obchodní cenné papíry nebo střednědobé směnky) a jejich vážená průměrná životnost. Tyto informace mohou zahrnovat analýzy splatností aktiv a financování nekonsolidované strukturované jednotky, pokud tato jednotka disponuje dlouhodobými aktivy s krátkodobějším financováním.

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí IFRS a má stejnou právní sílu jako ostatní části IFRS.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C1 Účetní jednotka použije tento IFRS pro roční účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno.
- C2 Účetní jednotka je vybízena k tomu, aby poskytla informace požadované tímto IFRS dříve než za roční účetní období počínající dne 1. ledna 2013 nebo později. Poskytnutí některých informací požadovaných tímto IFRS nevyžaduje, aby účetní jednotka splnila všechny požadavky tohoto IFRS nebo aby použila IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (ve znění novely z roku 2011) a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) dříve.

ODKAZY NA IFRS 9

- C3 Pokud účetní jednotka použije tento IFRS, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

Dodatek D

Změny dalších IFRS

Tento dodatek stanoví změny dalších IFRS, ke kterým došlo v důsledku vydání IFRS 12 Radou. Účetní jednotka tyto změny použije pro roční účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Jestliže účetní jednotka použije IFRS 12 pro dřívější účetní období, uplatní změny na toto dřívější období. Ve změněných odstavcích je nový text podtržený a odstraněný text je přeškrtnutý.

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

D1 Odstavce 119 a 124 se mění takto a doplňuje se nový odstavec 139H, který zní:

- 119 ... Příkladem je zveřejnění skutečnosti, zda účetní jednotka na investiční nemovitý majetek používá model oceňování reálnou hodnotou nebo model pořizovací ceny (viz IAS 40 *Investice do nemovitostí*). Některé IFRS konkrétně požadují zveřejnění určitých účetních pravidel včetně volby provedené vedením mezi různými pravidly, která tyto standardy povolují. ...
- 124 Některá zveřejnění provedená v souladu s odstavcem 122 jsou vyžadována podle jiných IFRS. Například IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila své úsudky při stanovování, jestli jinou účetní jednotku ovládá. IAS 40 vyžaduje ...
- 139H V IFRS 10 a 12, vydaných v květnu 2011, se mění odstavce 4, 119, 123 a 124. Účetní jednotka tyto změny použije, když použije IFRS 10 a 12.

IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran

D2 Odstavec 15 se mění takto a doplňuje se nový odstavec 28A, který zní:

- 15 Kromě požadavků na zveřejnění uvedených v IAS 27 a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* se požaduje zveřejnění vztahů spřízněných stran mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem.
- 28A V IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12, vydaných v květnu 2011, se mění odstavce 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účetní jednotka tyto změny použije, pokud použije IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 27

Individuální účetní závěrka

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky pro účtování a zveřejňování investic do dceřiných podniků, společných a přidružených podniků, pokud účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku.

OBLAST PŮSOBNOSTI

- 2 **Tento standard se použije pro účtování investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, pokud si účetní jednotka zvolí zveřejnění individuální účetní závěrky, nebo pokud je toto zveřejnění požadováno místními předpisy.**
- 3 Tento standard neurčuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrky. Použije se v případě, že účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

DEFINICE

- 4 **V tomto standardu se používají následující termíny s přesně stanoveným významem:**

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

Individuální účetní závěrka je taková účetní závěrka, která je prezentována mateřským podnikem (tj. investorem ovládajícím dceřiný podnik) nebo investorem, který jednotku, do níž investoval, spoluovládá nebo má v ní podstatný vliv, a ve které se investice zachycují v pořizovacích nákladech nebo v souladu s IFRS 9 *Finanční nástroje*.

- 5 Následující termíny jsou definovány v příloze A standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, příloze A standardu IFRS 11 *Společná uspořádání* a odstavci 3 standardu IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků*:

- přidružený podnik,
- ovládání jednotky, do níž bylo investováno,
- skupina,
- spoluovládání,
- společný podnik,
- spoluvlastník,
- mateřský podnik,
- podstatný vliv,
- dceřiný podnik.

- 6 Individuální účetní závěrka je taková závěrka, která je prezentována navíc ke konsolidované účetní závěrce nebo navíc k účetní závěrce, v níž jsou investice do přidružených podniků nebo do společných podniků zaúčtovány za použití ekvivalenční metody, s výjimkou případů stanovených v odstavci 8. Individuální účetní závěrka nemusí být připojena k takové účetní závěrce, ani ji nemusí doprovázet.
- 7 Účetní závěrka, při jejímž sestavení se použije ekvivalenční metoda, není individuální účetní závěrkou. Obdobně platí, že účetní závěrka účetní jednotky, která nemá dceřiný podnik, přidružený podnik ani účast spoluovládajícího na společném podniku, není individuální účetní závěrkou.
- 8 Účetní jednotka, jež je v souladu s odstavcem 4(a) standardu IFRS 10 osvobozena od konsolidace nebo v souladu s odstavcem 17 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) osvobozena od použití ekvivalenční metody, smí prezentovat individuální účetní závěrku jakou svou jedinou účetní závěrku.

SESTAVENÍ INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

9 Individuální účetní závěrka se vypracuje v souladu se všemi použitelnými IFRS, ledaže je v odstavci 10 stanoveno jinak.

10 Pokud účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, účtuje investice do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků buďto:

(a) v pořizovacích nákladech, nebo

(b) v souladu s IFRS 9.

Účetní jednotka použije stejné účetní řešení pro každou kategorii investic. Investice zaúčtované v pořizovacích nákladech se účtují v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*, pokud jsou klasifikovány jako držené k prodeji (nebo zahrnuté do vyřazované skupiny klasifikované jako držena k prodeji). Ocenění investic zaúčtovaných v souladu s IFRS 9 se za takovýchto okolností nemění.

11 Pokud si účetní jednotka zvolí v souladu s odstavcem 18 standardu IAS 28 (ve znění novely z roku 2011) ocenit své investice do přidružených podniků nebo do společných podniků v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9, musí o těchto investicích účtovat stejným způsobem ve své individuální účetní závěrce.

12 Účetní jednotka vykáže dividendu z dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku v hospodářském výsledku ve své individuální účetní závěrce v okamžiku, jakmile jí vznikne právo obdržet tuto dividendu.

13 Pokud mateřský podnik reorganizuje strukturu své skupiny vytvořením nové účetní jednotky jako svého mateřského podniku způsobem splňujícím následující kritéria:

(a) nový mateřský podnik získá ovládnání původního mateřského podniku vydáním nástrojů vlastního kapitálu výměnou za stávající nástroje vlastního kapitálu původního mateřského podniku,

(b) aktiva a závazky nové skupiny i původní skupiny jsou stejné bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní a

(c) vlastníci původního mateřského podniku před reorganizací mají stejné absolutní i relativní podíly na čistých aktivech původní skupiny i nové skupiny bezprostředně před reorganizací i bezprostředně po ní,

a nový mateřský podnik zaúčtuje svou investici do původního mateřského podniku v souladu s odstavcem 10(a) ve své individuální účetní závěrce, ocení nový mateřský podnik pořizovací náklady v účetní hodnotě svého podílu na položkách vlastního kapitálu vykázaných v individuální účetní závěrce původního mateřského podniku k datu reorganizace.

14 Obdobně platí, že účetní jednotka, která není mateřským podnikem, by mohla vytvořit novou účetní jednotku jako svůj mateřský podnik způsobem, který odpovídá kritériím v odstavci 13. Požadavky v odstavci 13 se použijí stejně na takové reorganizace. V takových případech se odkazy na „původní mateřský podnik“ a „původní skupinu“ považují za odkazy na „původní účetní jednotku“.

ZVEŘEJNĚNÍ

15 Pro zveřejnění informací ve své individuální účetní závěrce musí účetní jednotka použít všechny použitelné IFRS, včetně požadavků v odstavcích 16 a 17.

16 Jestliže se mateřský podnik v souladu s odstavcem 4(a) standardu IFRS 10 rozhodne nesestavit konsolidovanou účetní závěrku a místo toho sestavuje individuální účetní závěrku, zveřejní v této individuální účetní závěrce:

(a) skutečnost, že je účetní závěrka individuální účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; název a hlavní místo podnikání (a zemi registrace, pokud je odlišná) účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, byla sestavena a je k dispozici pro veřejné použití; a adresu, kde lze takovou konsolidovanou účetní závěrku získat;

(b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:

(i) názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo,

- (ii) hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo,
 - (iii) výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženího v uvedených podnicích, do nichž se investovalo.
- (c) popis metod použitých pro účtování investic uvedených v bodě b).
- 17 Pokud mateřský podnik (odlišný od mateřského podniku spadajícího pod odstavec 16) nebo investor, který podnik, do něhož se investovalo, spoluovládá nebo v něm má podstatný vliv, sestavuje individuální účetní závěrku, pak tento mateřský podnik nebo investor identifikuje účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS 10, IFRS 11 nebo IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), ke které se vztahuje. Mateřský podnik nebo investor také ve své individuální účetní závěrce zveřejní:
- (a) skutečnost, že účetní závěrka je individuální účetní závěrkou, a důvody, proč je tato závěrka sestavována, jestliže nejde o zákonný požadavek;
 - (b) seznam podstatných investic do dceřiných podniků, společných podniků a přidružených podniků, včetně:
 - (i) názvu uvedených podniků, do nichž se investovalo,
 - (ii) hlavního místa podnikání (a země registrace, pokud je odlišná) uvedených podniků, do nichž se investovalo,
 - (iii) výše svého vlastnického podílu (a svého podílu na hlasovacích právech, pokud je odlišný) drženího v uvedených podnicích, do nichž se investovalo.
 - (c) popis metod použitých pro účtování investic uvedených v bodě b).

Mateřský podnik nebo investor také identifikuje účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS 10, IFRS 11 nebo IAS 28 (ve znění novely z roku 2011), k níž se vztahuje.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 18 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít zároveň IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* a IAS 28 (ve znění novely z roku 2011).

Odkazy na IFRS 9

- 19 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak nepoužije ještě IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 jako odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 27 (VE ZNĚNÍ NOVELY Z ROKU 2008)

- 20 Tento standard se vydává souběžně se standardem IFRS 10. Oba tyto IFRS dohromady nahrazují IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* (ve znění novely z roku 2008).

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 28
Investice do přidružených a společných podniků

CÍL

- 1 Cílem tohoto standardu je stanovit požadavky na účtování investic do přidružených podniků a stanovit požadavky pro používání ekvivalenční metody při účtování investic do přidružených a společných podniků.

OBLAST PŮSOBNOSTI

- 2 Tento standard použijí všechny investující účetní jednotky, které spoluovládají účetní jednotku, do níž bylo investováno, nebo v ní mají podstatný vliv.

DEFINICE

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

Přidružený podnik je účetní jednotka, v níž má investor podstatný vliv.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu, v níž jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků prezentovány jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky jedné ekonomické jednotky.

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně vykázána v pořizovacích nákladech a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech účetní jednotky, do níž bylo investováno. Hospodářský výsledek investora zahrnuje investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, a investorův ostatní úplný výsledek zahrnuje jeho podíl na ostatním úplném výsledku účetní jednotky, do níž investoval.

Společné ujednání je ujednání, které dvě nebo více stran spoluovládají.

Spoluovládání je smluvně dohodnutý podíl na ovládnutí ujednání, jež existuje pouze tehdy, když rozhodnutí o relevantních činnostech vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládnutí.

Společný podnik je společné ujednání, přičemž strany, které toto ujednání spoluovládají, mají práva k čistým aktivům tohoto ujednání.

Spoluvlastník je stranou společného podniku, která tento společný podnik spoluovládá.

Podstatný vliv je moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách a rozhodnutích jednotky, do níž bylo investováno, ale není to ovládnutí ani spoluovládání takových zásad.

- 4 Následující termíny jsou definovány v odstavci 4 standardu IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a v příloze A standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a používají se v tomto standardu ve smyslu specifikovaném v IFRS, v nichž jsou definovány:

- ovládnutí jednotky, do níž bylo investováno,
- skupina,
- mateřský podnik,
- individuální účetní závěrka,
- dceřiný podnik.

PODSTATNÝ VLIV

- 5 Jestliže účetní jednotka drží přímo či nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) 20 nebo více procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. Naopak, drží-li účetní jednotka přímo nebo nepřímo (např. prostřednictvím dceřiných podniků) méně než 20 procent hlasovacích práv jednotky, do níž investovala, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí účetní jednotce nutně bránit v tom, aby měla podstatný vliv.

- 6 Existence podstatného vlivu účetní jednotky se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:
- (a) zastoupením v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu jednotky, do níž bylo investováno;
 - (b) účasti na tvorbě zásad, včetně účasti na rozhodování o dividendách nebo jiných přídelech ze zisku;
 - (c) významné transakce mezi účetní jednotkou a jednotkou, do níž bylo investováno;
 - (d) vzájemná výměna manažerského personálu nebo
 - (e) poskytování stěžejních technických informací.
- 7 Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo kapitálové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie, nebo jiné podobné nástroje, které, pokud budou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce další hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními zásadami jiné účetní jednotky (tj. potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinými účetními jednotkami, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má podstatný vliv. Potenciální hlasovací práva nejsou v současnosti uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy nastane nějaká budoucí událost.
- 8 Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k podstatnému vlivu, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo v kombinaci), které ovlivňují potenciální hlasovací práva, s výjimkou záměrů vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést uvedená potenciální práva.
- 9 Účetní jednotka ztrácí podstatný vliv v účetní jednotce, do níž investovala, pokud ztratí moc účastnit se rozhodování o finančních a provozních zásadách této účetní jednotky. Ke ztrátě podstatného vlivu může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se přidružený podnik dostane pod kontrolu vlády, soudu, správce nebo regulátora. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání.

EKVIVALENČNÍ METODA

- 10 Při ocenění ekvivalenční metodou je investice do přidružených nebo společného podniku při prvotním zaúčtování oceněna v pořizovacích nákladech a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl vykázán podíl investora na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, vytvořeném po datu akvizice. Investorův podíl na hospodářském výsledku účetní jednotky, do níž investoval, je vykázán v investorově hospodářském výsledku. Výplaty vlastního kapitálu přijaté od jednotky, do níž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné z důvodů změn v investorově poměrném podílu na účetní jednotce, do níž investoval, jež vznikly ze změn v ostatním úplném výsledku této účetní jednotky. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov a zařízení a z rozdílů z přepočtů z cizích měn. Investorův podíl na těchto změnách je vykázán v investorově ostatním úplném výsledku (viz IAS 1 *Sestavení a prezentace účetní závěrky*).
- 11 Vykázání výnosů z přijatých výplat vlastního kapitálu nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidruženého nebo společného podniku, protože přijaté výplaty vlastního kapitálu mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého nebo společného podniku. Protože investor jednotku, do níž investoval, spoulovládá nebo na ni má podstatný vliv, má podíl na výkonnosti přidruženého podniku nebo společného podniku a v důsledku toho i na rentabilitě své investice. Investor zachycuje tento podíl tím, že rozšiřuje rozsah své účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na hospodářském výsledku takového podniku, do něhož investoval. Důsledkem je, že uplatnění ekvivalenční metody poskytuje při vykazování čistých aktiv a zisku nebo ztráty investora více informací.
- 12 Pokud existují potenciální hlasovací práva nebo jiné deriváty obsahující potenciální hlasovací práva, stanoví se podíl účetní jednotky na přidruženém podniku nebo na společném podniku výlučně na základě stávajících vlastnických podílů a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv nebo jiných derivátových nástrojů, ledaže se použije odstavec 13.
- 13 Za některých okolností má účetní jednotka v podstatě stávající vlastnictví jako výsledek transakce, jež jí v současné době dává přístup k výnosům spojeným s tímto vlastnickým podílem. Za takových okolností se podíl přiřazený účetní jednotce určí tak, že se zohlední případné uplatnění uvedených potenciálních hlasovacích práv a ostatních derivátových nástrojů, které v současné době dávají účetní jednotce přístup k výnosům.
- 14 IFRS 9 *Finanční nástroje* se nepoužije na podíly v přidružených podnicích a společných podnicích, které se účtují za použití ekvivalenční metody. Pokud nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva, v podstatě v současnosti dávají přístup k výnosům spojeným s vlastnickým podílem na přidruženém podniku nebo na společném podniku, nevztahuje se na tyto nástroje IFRS 9. Ve všech ostatních případech se nástroje, které obsahují potenciální hlasovací práva v přidruženém podniku nebo ve společném podniku, účtují v souladu s IFRS 9.

- 15 Pokud se investice nebo část investice do přidruženého nebo společného podniku neklasifikuje jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, pak se investice (nebo případný zbytkový podíl v takové investici) neklasifikovaná jako držená k prodeji klasifikuje jako dlouhodobé aktivum.

POUŽITÍ EKVIVALEČNÍ METODY

- 16 Účetní jednotka, která spoluovládá jednotku, do níž investovala, nebo v ní má podstatný vliv, vykazuje svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku za použití ekvivalenční metody, pokud uvedená investice nesplní podmínky osvobození v souladu s odstavci 17–19.

Osvobození od použití ekvivalenční metody

- 17 Účetní jednotka nemusí použít ekvivalenční metodu na svou investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku, pokud je účetní jednotka mateřským podnikem, který je osvobozen od sestavení konsolidované účetní závěrky výjimkou z rozsahu působnosti v odstavci 4(a) IFRS 10 nebo pokud jsou splněny všechny následující podmínky:
- (a) účetní jednotka je plně vlastněným dceřiným podnikem nebo je částečně vlastněným dceřiným podnikem jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nemají oprávnění hlasovat, byli informováni o tom, že účetní jednotka nepoužila ekvivalenční metodu, a nemají proti tomu námitek;
 - (b) dluhové nebo kapitálové nástroje účetní jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
 - (c) účetní jednotka nepodala svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jinému regulačnímu orgánu, ani právě neprovádí podání této účetní závěrky, za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu;
 - (d) nejvyšší nebo některý vyšší mateřský podnik dané účetní jednotky sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné použití a která je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.
- 18 Pokud investici do přidruženého podniku nebo do společného podniku drží nebo nepřímo drží účetní jednotka, která je organizací rizikového kapitálu nebo investičním fondem, podílovým fondem nebo podobnou účetní jednotkou včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení investice v uvedených přidružených podnicích a společných podnicích v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9.
- 19 Pokud má účetní jednotka investici v přidruženém podniku, jejíž část nepřímo drží organizace rizikového kapitálu nebo investiční fond, podílový fond nebo podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním, může se účetní jednotka rozhodnout, že ocení uvedenou část investice v přidruženém podniku v reálné hodnotě vykazované do hospodářského výsledku v souladu s IFRS 9 bez ohledu na to, zda organizace společného kapitálu, nebo investiční fond, podílový fond a podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním má podstatný vliv v uvedené části investice. Pokud účetní jednotka učiní uvedené rozhodnutí, použije účetní jednotka ekvivalenční metodu na zbývající část své investice do přidruženého podniku, kterou nedejme organizace rizikového kapitálu, ani investiční fond, podílový fond či podobná účetní jednotka včetně pojistných fondů spojených s investováním.

Klasifikace jako držená k prodeji

- 20 Účetní jednotka použije IFRS 5 na investici do přidruženého podniku nebo společného podniku nebo na část takové investice, která odpovídá kritériím pro klasifikaci jako držená k prodeji. Případná zbytková část investice do přidruženého podniku nebo do společného podniku, která není klasifikována jako držená k prodeji, se vykazuje za použití ekvivalenční metody, a to až do okamžiku, kdy dojde k vyřazení části, jež je klasifikována jako držená k prodeji. Po vyřazení vykazuje účetní jednotka případný zbytkový podíl v přidruženém podniku nebo ve společném podniku v souladu s IFRS 9, ledaže zbytkový podíl je nadále přidruženým podnikem nebo společným podnikem – v takovém případě účetní jednotka používá ekvivalenční metodu.
- 21 Pokud investice v přidruženém nebo společném podniku nebo část takové investice dříve klasifikovaná jako držená k prodeji již nadále nesplňuje kritéria pro tuto klasifikaci, účtuje se pomocí ekvivalenční metody zpětně od data, kdy byla klasifikována jako držená k prodeji. Účetní závěrka za období od klasifikace za držené k prodeji se odpovídajícím způsobem upraví.

Ukončení používání ekvivalenční metody

22 Účetní jednotka musí ukončit používání ekvivalenční metody ode dne, kdy její investice přestane být přidruženým podnikem nebo společným podnikem, takto:

- (a) **Pokud se investice stane dceřiným podnikem, musí účetní jednotka svou investici vykazovat v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* a IFRS 10.**
- (b) **Pokud zbytkový podíl v někdejším přidruženém nebo společném podniku je finančním aktivem, ocení účetní jednotka zbytkový podíl reálnou hodnotou. Reálná hodnota zbytkového podílu se považuje za reálnou hodnotu při jeho prvotním vykázání jako finančního aktiva v souladu s IFRS 9. Účetní jednotka vykáže v hospodářském výsledku rozdíl mezi:**
 - (i) **reálnou hodnotou zbytkového podílu a případnými výnosy z vyřazení části podílu v přidruženém nebo společném podniku a**
 - (ii) **účetní hodnotou investice ke dni, kdy bylo ukončeno používání ekvivalenční metody.**
- (c) **Pokud účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, zaúčtuje všechny částky dříve vykázané v ostatním úplném výsledku v souvislosti s takovou investicí na stejném základě, jako kdyby účetní jednotka, do níž bylo investováno, přímo vyřadila související aktiva nebo závazky.**

23 Proto pokud by zisk nebo ztráta dříve vykázané v ostatním úplném výsledku byly účetní jednotkou, do níž bylo investováno, reklasifikovány do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků, účetní jednotka převede zisk nebo ztrátu z vlastního kapitálu do hospodářského výsledku (jako reklasifikační úpravu) při ukončení používání ekvivalenční metody. Pokud například přidružený podnik nebo společný podnik má kumulativní kurzové rozdíly týkající se zahraniční složky a účetní jednotka ukončí používání ekvivalenční metody, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku zisk nebo ztrátu, jež byly předtím vykázané v ostatním úplném výsledku v souvislosti se zahraniční složkou.

24 Pokud se investice do přidruženého podniku stane investicí do společného podniku nebo investice do společného podniku se stane investicí do přidruženého podniku, pokračuje účetní jednotka v používání ekvivalenční metody a neprovede přecenění zbytkového podílu.

Změny ve vlastnickém podílu

25 Pokud se vlastnický podíl účetní jednotky v přidruženém podniku nebo ve společném podniku zmenší, ale účetní jednotka nadále používá ekvivalenční metodu, reklasifikuje účetní jednotka do hospodářského výsledku podíl zisku nebo ztráty, který byl předtím vykázan v ostatním úplném výsledku, vztahující se k tomuto snížení vlastnického podílu, pokud by se uvedený zisk nebo ztráta měly reklasifikovat do hospodářského výsledku při vyřazení souvisejících aktiv nebo závazků.

Postupy ekvivalenční metody

26 Mnohé postupy, které jsou vhodné pro použití ekvivalenční metody, jsou podobné konsolidačním postupům popsaným v IFRS 10. Navíc pojetí, které je základem postupů použitých při účtování nabytí dceřiného podniku, je použito též pro účtování nabytí investice do přidruženého podniku nebo společného podniku.

27 Podíl skupiny v přidruženém nebo společném podniku je souhrn mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky držaných podílů v tomto přidruženém nebo společném podniku. Držení podílů v jiných přidružených nebo společných podnicích skupiny není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud přidružený nebo společný podnik má dceřiné, přidružené nebo společné podniky, hospodářský výsledek, ostatní úplný výsledek a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou vykázané v účetní závěrce přidruženého podniku nebo společného podniku (včetně podílu tohoto přidruženého nebo společného podniku na zisku nebo ztrátě, ostatním úplném výsledku a čistých aktivech jeho přidružených a společných podniků) po všech úpravách nutných k zajištění jednotných účetních pravidel (viz odstavce 35 a 36).

- 28 Zisky a ztráty plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“ a „po vlastnické ose směrem dolů“ mezi účetní jednotkou (včetně jejích konsolidovaných dceřiných podniků) a jejím přidruženým nebo společným podnikem jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky pouze ve výši podílů ostatních investorů daného přidruženého nebo společného podniku stojících mimo skupinu. Transakcemi „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem nebo společným podnikem investorovi. Transakcemi „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem jeho přidruženému podniku nebo společnému podniku nebo jeho vklady aktiv tamtéž. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku nebo společného podniku plynoucí z těchto transakcí je vyloučen.
- 29 Pokud transakce po vlastnické ose směrem dolů přináší důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají prodat nebo jimiž se má provést vklad, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty uvedených aktiv, vykáže investor uvedené ztráty v plném rozsahu. Pokud transakce po vlastnické ose směrem nahoru přináší důkaz o snížení čisté realizovatelné hodnoty aktiv, jež se mají koupit, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty uvedených aktiv, vykáže investor svůj podíl na uvedených ztrátách.
- 30 Vklad nepeněžního aktiva do přidruženého nebo společného podniku výměnou za podíl na vlastním kapitálu přidruženého nebo společného podniku se účtuje v souladu s odstavcem 28, s výjimkou vkladu postrádajícího obchodní podstatu ve smyslu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Pokud takový vklad postrádá obchodní podstatu, považuje se zisk nebo ztráta za nerealizované a neúčtuje se, pokud se neuplatní také odstavec 31. Takové nerealizované zisky a ztráty se vyloučí proti investici účtované za použití ekvivalenční metody a neprezentují se jako odložené zisky nebo ztráty v konsolidovaném výkazu finanční pozice účetní jednotky nebo ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky, v němž jsou investice účtovány za použití ekvivalenční metody.
- 31 Pokud k podílu na vlastním kapitálu přidruženého podniku nebo společného podniku účetní jednotka obdrží peněžní nebo nepeněžní aktiva, vykáže účetní jednotka v plném rozsahu v hospodářském výsledku část zisku nebo ztráty z nepeněžního vkladu týkající se obdržených peněžních nebo nepeněžních aktiv.
- 32 Investice je účtována ekvivalenční metodou od data, k němuž se stala přidruženým nebo společným podnikem. Při akvizici investice se případný rozdíl mezi pořizovací cenou investice a podílem účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž se investovalo, vykazuje takto:
- (a) goodwill týkající se přidruženého podniku nebo společného podniku je zahrnut v účetní hodnotě investice. Odpisování tohoto goodwillu není povoleno.
 - (b) Jakýkoli přebytek podílu účetní jednotky na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků jednotky, do níž bylo investováno, nad pořizovacími náklady investice je zahrnut jako výnos při stanovení podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku v období, ve kterém je investice pořízena.
- Jsou také provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici tak, aby se například zohlednily odpisy odpisovatelných aktiv vycházející z jejich reálné hodnoty k datu akvizice. Obdobně jsou provedeny vhodné úpravy podílu účetní jednotky na hospodářském výsledku přidruženého nebo společného podniku po akvizici o ztráty ze snížení hodnoty, jako jsou ztráty ze snížení hodnoty goodwillu nebo pozemků, budov a zařízení.
- 33 **Při uplatnění ekvivalenční metody je účetní jednotkou použita poslední dostupná účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku. Pokud je konec účetního období účetní jednotky odlišný od konce účetního období přidruženého podniku nebo společného podniku, sestaví přidružený nebo společný podnik pro potřeby účetní jednotky účetní výkazy ke stejnému datu, jako je účetní závěrka účetní jednotky podniku, ledaže je to prakticky neproveditelné.**
- 34 Pokud je podle odstavce 33 použita při aplikaci ekvivalenční metody účetní závěrka přidruženého podniku nebo společného podniku s odlišným datem, než je datum používané účetní jednotkou, jsou provedeny úpravy o dopady významných událostí nebo transakcí, ke kterým došlo mezi takovým datem a datem účetní závěrky účetní jednotky. V žádném případě nesmí být rozdíl mezi koncem účetního období přidruženého nebo společného podniku a koncem účetního období účetní jednotky delší než tři měsíce. Délka účetních období a všechny rozdíly mezi konci účetních období musí být v jednotlivých obdobích stejné.
- 35 Účetní závěrka účetní jednotky je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.

- 36 Když přidružený podnik nebo společný podnik užívá pro obdobné transakce a případy za podobných okolností jiná účetní pravidla než účetní jednotka, jsou provedeny úpravy tak, aby účetní pravidla přidruženého nebo společného podniku odpovídala účetním pravidlům účetní jednotky, pokud je účetní závěrka přidruženého nebo společného podniku účetní jednotkou použita při aplikaci ekvivalenční metody.
- 37 Má-li přidružený nebo společný podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy jinými stranami, než je účetní jednotka, a klasifikovány jako vlastní kapitál, účetní jednotka počítá svůj podíl na hospodářském výsledku po úpravě o dividendy z takových akcií, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.
- 38 Je-li podíl účetní jednotky na ztrátách přidruženého nebo společného podniku roven nebo vyšší než jeho podíl na přidruženém nebo společném podniku, účetní jednotka přeruší účtování svého podílu na dalších ztrátách. Podíl na přidruženém nebo společném podniku je účetní hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku určená ekvivalenční metodou spolu s jakýmkoli dlouhodobým podílem, který v podstatě tvoří část čisté investice účetní jednotky do přidruženého nebo společného podniku. Například položka, jejíž úhrada není ani plánována, ani k ní pravděpodobně v dohledné době nedojde, je v podstatě rozšířením investice účetní jednotky do daného přidruženého nebo společného podniku. K takovým položkám lze zahrnout přednostní akcie a dlouhodobé pohledávky nebo úvěry, ale nelze k nim zahrnout obchodní pohledávky, obchodní závazky nebo jakékoli dlouhodobé pohledávky, pro něž existuje odpovídající kolaterál, jako jsou zajištěné úvěry. Ztráty zaúčtované ekvivalenční metodou, které převyšují investici účetní jednotky do kmenových akcií, jsou aplikovány i na jiné složky podílu účetní jednotky na přidruženém nebo společném podniku v opačném pořadí podle stupně jejich podřízenosti (tj. jejich priority při likvidaci podniku).
- 39 Poté, co je podíl účetní jednotky snížen na nulu, jsou další ztráty řešeny a závazek je vykázán pouze v rozsahu, v němž účetní jednotce vznikly právní nebo mimosmluvní závazky nebo v němž zaplatila jménem přidruženého nebo společného podniku. Pokud přidružený nebo společný podnik následně vykáže zisky, účetní jednotka znovu začne účtovat svůj podíl na těchto ziscích pouze poté, co se její podíl na ziscích vyrovnal podílu na ztrátách, který nebyl vykázán.

Ztráty ze snížení hodnoty

- 40 Poté, co je použita ekvivalenční metoda včetně účtování ztrát přidruženého nebo společného podniku podle odstavce 38, použije účetní jednotka k rozhodnutí, zda je nutné zaúčtovat nějakou další ztrátu ze snížení hodnoty ve vztahu k čisté investici do přidruženého nebo společného podniku, IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
- 41 Účetní jednotka rovněž použije IAS 39 k rozhodnutí, zda zaúčtuje nějakou další ztrátu ze snížení hodnoty ve vztahu k podílu účetní jednotky v přidruženém nebo společném podniku, který není součástí čisté investice, a ke stanovení výše této ztráty ze snížení hodnoty.
- 42 Protože goodwill, který je součástí účetní hodnoty investice do přidruženého nebo společného podniku, není samostatně zaúčtován, není samostatně testován na snížení hodnoty za použití požadavků IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* pro testování snížení hodnoty goodwillu. Místo toho je celá účetní hodnota investice testována na snížení hodnoty podle IAS 36 jako jediné aktivum tak, že je porovnána její realizovatelná hodnota (hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady prodeje, je-li vyšší) s její účetní hodnotou vždy, když použití IAS 39 naznačuje, že investice může být znehodnocena. Ztráta ze snížení hodnoty vykázaná za takovýchto okolností není přiřazena k žádnému aktivu ani goodwillu, které je součástí účetní hodnoty investice do přidruženého nebo společného podniku. Stejně tak se zrušení takovéto ztráty ze snížení hodnoty vykáže v souladu s IAS 36 v rozsahu, v němž se následně zvýší realizovatelná hodnota investice. Při určení hodnoty z užívání investice účetní jednotka odhaduje:
- (a) svůj podíl na současně hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny přidruženým nebo společným podnikem, včetně peněžních toků z činností přidruženého nebo společného podniku a tržeb z konečného vyřazení investice, nebo
 - (b) současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z přijatých dividend z této investice a z jejího konečného vyřazení.
- Při správných předpokladech přinášejí obě metody stejný výsledek.
- 43 Realizovatelná hodnota investice do přidruženého nebo společného podniku je stanovena pro každý přidružený nebo společný podnik, ledaže by takový přidružený nebo společný podnik nevytvářel peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou do značné míry nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této účetní jednotky.

INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

44 Investice do přidruženého nebo společného podniku musí být vykázána v individuální účetní závěrce účetní jednotky v souladu s článkem 10 standardu IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

45 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající 1. ledna 2013 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije IFRS 10, IFRS 11 *Společná ujednání*, IFRS 12 *Zveřejňování podílů v jiných účetních jednotkách* a IAS 27 (ve znění novely z roku 2011).

Odkazy na IFRS 9

46 Pokud účetní jednotka použije tento standard, ale ještě nepoužije IFRS 9, považuje se každý odkaz na IFRS 9 jako odkaz na IAS 39.

UKONČENÍ PLATNOSTI IAS 28 (VE ZNĚNÍ NOVELY Z ROKU 2003)

47 Tento standard nahrazuje IAS 28 *Investice do přidružených podniků* (ve znění novely z roku 2003).
