



Obsah

II Nelegislativní akty

NAŘÍZENÍ

- ★ Nařízení Komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017, 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 16 ⁽¹⁾ 1
- ★ Nařízení Komise (EU) 2017/1987 ze dne 31. října 2017, 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 15 ⁽¹⁾ 63
- ★ Nařízení Komise (EU) 2017/1988 ze dne 3. listopadu 2017, 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 4 ⁽¹⁾ 72
- ★ Nařízení Komise (EU) 2017/1989 ze dne 6. listopadu 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o Mezinárodní účetní standard 12 ⁽¹⁾ 84
- ★ Nařízení Komise (EU) 2017/1990 ze dne 6. listopadu 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard 7 ⁽¹⁾ 89

⁽¹⁾ Text s významem pro EHP.

II

(Nelegislativní akty)

NAŘÍZENÍ

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1986

ze dne 31. října 2017,

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 16

(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 13. ledna 2016 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 16 *Leasingy*. Cílem tohoto standardu je zlepšit účetní výkaznictví týkající se leasingových smluv.
- (3) Přijetí standardu IFRS 16 ve svém důsledku znamená změny těchto standardů nebo interpretací standardů: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, mezinárodních účetních standardů (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, interpretací Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) 1, IFRIC 12, interpretací Stálého interpretačního výboru (SIC) 29 a SIC-32.
- (4) Výsledky konzultace s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví potvrzují, že IFRS 16 splňuje 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 Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

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

- a) Vkládá se mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 16 *Leasingy*, jehož znění je uvedeno v příloze tohoto nařízení;

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

- b) IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, IFRIC 1, IFRIC 12, SIC-29 a SIC-32 se mění v souladu s IFRS 16, jehož znění je uvedeno v příloze tohoto nařízení.

Článek 2

Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období, které začíná dne 1. ledna 2019 nebo po tomto datu.

Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým 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 31. října 2017.

Za Komisi
předseda
Jean-Claude JUNCKER

PŘÍLOHA

Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16

*Leasingy*Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 *Leasingy*

CÍL

1. Tento standard stanoví zásady účtování, oceňování, vykazování a zveřejňování *leasingů*. Jeho cílem je zajistit, aby *nájemci* a *pronajímatelé* poskytovali relevantní informace způsobem, který věrně zobrazuje tyto transakce. Tyto informace poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadů *leasingů* na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.
2. Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky *smluv* a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

3. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard na všechny *leasingy* včetně *leasingů aktiv z práva k užívání* v rámci *subleasingu* s výjimkou:
 - a) *leasingů* k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů;
 - b) *leasingů* biologických aktiv spadajících do působnosti IAS 41 *Zemědělství* držení nájemcem;
 - c) ujednání o poskytování licencovaných služeb spadajících do působnosti IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*;
 - d) licencí na duševní vlastnictví poskytnutých pronajímatelem, které spadají do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* a
 - e) práv držení nájemcem na základě licenčních smluv, která spadají do působnosti IAS 38 *Nehmotná aktiva*, pro takové položky, jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.
4. Nájemce může, ale nemusí aplikovat tento standard na *leasingy* jiných nehmotných aktiv, než která jsou popsána v odst. 3 písm. e).

VÝJIMKY PŘI ÚČTOVÁNÍ (ODSTAVCE B3–B8)

5. Nájemce se může rozhodnout, že nebude aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 22–49 na:
 - a) *krátkodobé leasingy* a
 - b) *leasingy*, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu (viz v odstavce B3–B8).
6. Pokud se nájemce rozhodne, že nebude aplikovat požadavky odstavců 22–49 buď na *krátkodobé leasingy*, nebo na *leasingy*, jejichž *podkladové aktivum* má nízkou hodnotu, vykazuje nájemce *leasingové platby* spojené s těmito *leasingy* jako náklady buď rovnoměrně po dobu trvání *leasingu*, nebo na jiné systematické bázi. Nájemce je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží rozvržení nájemcových užitků.
7. Pokud nájemce při účtování *krátkodobého leasingu* postupuje v souladu s odstavcem 6, považuje nájemce pro účely tohoto standardu tento *leasing* za nový *leasing*, pokud:
 - a) došlo k *modifikaci leasingu*; nebo
 - b) došlo k jakékoli změně doby trvání *leasingu* (nájemce například využije opci, která původně nebyla součástí určení doby trvání *leasingu*).

8. Volba u krátkodobých leasingů se provádí na úrovni třídy podkladového aktiva, k němuž se právo k užívání vztahuje. Třída podkladových aktiv je seskupením podkladových aktiv s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky. Volbu u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu, lze provést pro každý leasing zvlášť.

IDENTIFIKACE LEASINGU (ODSTAVCE B9–B33)

9. **Na počátku smlouvy účetní jednotka posoudí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje tehdy, pokud převádí právo kontrolovat užití identifikovaného aktiva po určitou dobu trvání výměnou za protihodnotu. Odstavce B9–B31 poskytují návod pro posouzení, zda smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje.**
10. Doba trvání lze také popsat na základě rozsahu využívání identifikovaného aktiva (například počtu výrobních jednotek, pro jejichž výrobu bude příslušné zařízení používáno.)
11. Účetní jednotka přehodnotí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje pouze v případě, že dojde ke změně smluvních podmínek.

Oddělování komponent smlouvy

12. U smlouvy, která má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, vykazuje účetní jednotka jednotlivé leasingové komponenty v rámci smlouvy jako leasing odděleně od neleasingových komponent smlouvy, pokud neuplatňuje praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15. Odstavce B32–B33 stanoví pokyny pro oddělování komponent smlouvy.

Nájemce

13. U smlouvy, která obsahuje leasingovou komponentu a jednu nebo více dalších leasingových nebo neleasingových komponent, přiřazuje nájemce protihodnotu ve smlouvě jednotlivým leasingovým komponentám na základě relativní samostatné ceny dané leasingové komponenty a souhrnu samostatných cen neleasingových komponent.
14. Relativní samostatná cena leasingových a neleasingových komponent se určí na základě ceny, kterou by pronajímatel nebo obdobný dodavatel účtoval účetní jednotce za tuto komponentu nebo za obdobnou komponentu samostatně. Pokud není zjištěitelná samostatná cena snadno dostupná, nájemce samostatnou cenu odhadne s maximálním využitím zjištěitelných informací.
15. Nájemce může použít praktické zjednodušení a rozhodnout podle třídy podkladového aktiva, že nebude oddělovat neleasingové komponenty od leasingových komponent a že namísto toho bude účtovat každou leasingovou komponentu a jakékoli související neleasingové komponenty jako jedinou leasingovou komponentu. Nájemce nesmí toto praktické zjednodušení použít u vložených derivátů, které splňují kritéria uvedená v odstavci 4.3.3 IFRS 9 *Finanční nástroje*.
16. Nepoužije-li se praktické zjednodušení uvedené v odstavci 15, zaúčtuje nájemce neleasingové komponenty podle jiných příslušných standardů.

Pronajímatel

17. U smlouvy, která obsahuje leasingovou komponentu a jednu nebo několik dalších leasingových nebo neleasingových komponent, přiřadí pronajímatel protihodnotu ve smlouvě v souladu s odstavci 73–90 IFRS 15.

DOBA TRVÁNÍ LEASINGU (ODSTAVCE B34–B41)

18. Účetní jednotka stanoví dobu trvání leasingu jako nevypověditelnou dobu leasingu společně s oběma následujícími obdobími:
- a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije; a
 - b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci nevyžije.

19. Při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci na prodloužení leasingu využije, případně že opci na ukončení leasingu nevyužije, účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby využil opci na prodloužení leasingu, nebo nevyužil opci na ukončení leasingu, jak je uvedeno v odstavcích B37–B40.
20. Nájemce přehodnotí, zda je dostatečně jisté, že využije opci na prodloužení, nebo že nevyužije opci na ukončení, pokud dojde buď k důležité události, nebo k významné změně okolností, která:
- a) je pod kontrolou nájemce a
 - b) ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, která původně nebyla zahrnuta do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, která původně byla zahrnuta do určení doby trvání leasingu (jak je uvedeno v odstavci B41).
21. Účetní jednotka musí revidovat dobu trvání leasingu v případě, že dojde ke změně nevypověditelné doby leasingu. Nevypověditelná doba leasingu se změní například tehdy, pokud:
- a) nájemce využije opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určení doby trvání leasingu;
 - b) nájemce nevyužije opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určení doby trvání leasingu;
 - c) nastane událost, která smluvně zavazuje nájemce, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určování doby trvání leasingu; nebo
 - d) nastane událost, která smluvně zakazuje nájemci, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určování doby trvání leasingu.

NÁJEMCE

Účtování

22. **Ke dni zahájení nájemce vykáže aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu.**

Oceňování

Prvotní ocenění

Prvotní ocenění aktiva z práva k užívání

23. **Ke dni zahájení ocení nájemce aktivum z práva k užívání v pořizovacích nákladech.**

24. Pořizovací náklady na aktivum z práva k užívání zahrnují:
- a) částku prvotního ocenění závazku z leasingu, jak je popsáno v odstavci 26;
 - b) veškeré leasingové platby provedené v den zahájení nebo před tímto dnem po odečtení veškerých obdržených leasingových pobídek;
 - c) veškeré počáteční přímé náklady vynaložené nájemcem a
 - d) odhadované náklady, které má nájemce vynaložit na demontáž a odstranění podkladového aktiva, a uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu, nebo uvedení podkladového aktiva do stavu vyžadovaného podmínkami leasingu, pokud tyto náklady nejsou vynaloženy na výrobu zásob. Nájemci vzniká povinnost hradit tyto náklady buďto ke dni zahájení, nebo jako důsledek používání podkladového aktiva během určitého období.
25. Nájemce zaúčtuje náklady uvedené v odst. 24 písm. d) jako součást nákladů na aktivum z práva k užívání, když mu vznikne povinnost tyto náklady uhradit. Nájemce použije IAS 2 *Zásoby* na náklady, které vznikly během určitého období v důsledku užívání aktiva z práva k užívání k výrobě zásob v tomto období. Závazky plynoucí z takových nákladů účtovaných v souladu s tímto standardem nebo s IAS 2 se uznávají a oceňují v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Prvotní ocenění závazku z leasingu

26. **Ke dni zahájení ocenění nájemce závazek z leasingu současnou hodnotou leasingových plateb, které nejsou k tomuto datu uhrazeny. Leasingové platby musí být diskontovány s použitím implicitní úrokové míry leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit. Pokud tuto míru nelze snadno určit, použije nájemce přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce.**
27. Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do oceňování závazku z leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení uhrazeny:
- a) *pevné platby* (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42) snížené o pohledávky z leasingových pobídek;
 - b) *variabilní leasingové platby* závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení (jak je uvedeno v odstavci 28);
 - c) částky, u nichž se očekává, že budou splatné nájemcem v rámci záruk *zbytkové hodnoty*;
 - d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavcích B37–B40); a
 - e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.
28. Variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě podle odst. 27 písm. b) zahrnují například platby vázané na index spotřebitelských cen, platby vázané na referenční úrokovou míru (například LIBOR) nebo platby, které se mění tak, aby odrážely změny tržního nájemného.

Následné ocenění*Následné ocenění aktiva z práva k užívání*

29. **Po dni zahájení ocenění nájemce aktivum z práva k užívání použitím modelu oceňování pořizovacími náklady, pokud nepoužije jeden z modelů oceňování uvedených v odstavcích 34 a 35.**

Model oceňování pořizovacími náklady

30. Při použití modelu oceňování pořizovacími náklady ocení nájemce aktivum z práva k užívání pořizovacími náklady:
- a) sníženými o jakékoli kumulované odpisy a jakékoliv kumulované ztráty ze znehodnocení a
 - b) upravenými o jakékoliv přecenění závazku z leasingu uvedeného v odst. 36 písm. c).
31. Nájemce je povinen při odepisování aktiva z práva k užívání uplatnit požadavky na odpisy uvedené v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* v souladu s požadavky uvedenými v odstavci 32.
32. Pokud leasing převádí na konci doby trvání leasingu vlastnictví podkladového aktiva na nájemce nebo pokud pořizovací náklady na aktivum z práva k užívání odrážejí skutečnost, že nájemce využije opci na nákup, odepisuje nájemce aktivum z práva k užívání ode dne zahájení do konce *doby použitelnosti* podkladového aktiva. Jinak nájemce odepisuje aktivum z práva k užívání ode dne zahájení buď do konce *doby použitelnosti* aktiva z práva k užívání, nebo do konce doby trvání leasingu, nastane-li dříve.
33. Nájemce je povinen aplikovat IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* ke zjištění toho, zda došlo ke znehodnocení aktiva z práva k užívání, a k účtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.

Jiné modely oceňování

34. Pokud nájemce použije na své investice do nemovitostí model oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investice do nemovitostí*, použije tento model oceňování reálnou hodnotou rovněž pro aktiva z práva k užívání, která splňují definici investice do nemovitostí dle IAS 40.

35. Pokud se aktiva z práva k užívání vztahují k třídě pozemků, budov a zařízení, na které nájemce použije přeceňovací model uvedený v IAS 16, může se nájemce rozhodnout, že použije tento přeceňovací model na všechna aktiva z práva k užívání, která se vztahují k této třídě pozemků, budov a zařízení.

Následné ocenění závazku z leasingu

36. Po dni zahájení oceňuje nájemce závazky z leasingu tak, že:

- a) zvýší účetní hodnotu tak, aby odrážela úrok ze závazků z leasingu;
- b) sníží účetní hodnotu tak, aby odrážela provedené leasingové platby; a
- c) přecení účetní hodnotu tak, aby odrážela jakékoliv přehodnocení nebo modifikace leasingu uvedené v odstavcích 39–46, nebo tak, aby odrážela revidované v podstatě pevné leasingové platby (viz odstavec B42).

37. Úrok ze závazku z leasingu v jednotlivých obdobích během doby trvání leasingu se musí rovnat částce, která zajistí konstantní úrokovou míru u zbývajících zůstatků závazku z leasingu. Konstantní úroková míra se rovná diskontní sazbě uvedené v odstavci 26, nebo pokud je to relevantní, revidované diskontní sazbě uvedené v odstavcích 41 a 43 nebo v odst. 45 písm. c).

38. Po dni zahájení nájemce v hospodářském výsledku vykáže – pokud nejsou pořizovací náklady zahrnuty v účetní hodnotě jiného aktiva při použití jiných příslušných standardů – jednak:

- a) úrok ze závazků z leasingu; jednak
- b) variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do oceňování závazku z leasingu v období, ve kterém nastane událost nebo podmínka, která tyto platby spouští.

Přehodnocení závazku z leasingu

39. Po dni zahájení je nájemce povinen aplikovat odstavce 40–43 na přecenění závazků z leasingu tak, aby odrážely změny leasingových plateb. Nájemce vykáže částku přecenění závazku z leasingu jako úpravu aktiva z práva k užívání. Pokud je však účetní hodnota aktiva z práva k užívání snížena na nulu a došlo k dalšímu snížení v oceňování závazku z leasingu, vykazuje nájemce jakoukoliv zbývajících částku přecenění v hospodářském výsledku.

40. Nájemce přecení závazky z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby, pokud buď:

- a) dojde ke změně doby trvání leasingu, jak je uvedeno v odstavcích 20–21. Nájemce stanoví revidované leasingové platby na základě revidované doby trvání leasingu; nebo
- b) dojde ke změně v posouzení opce na nákup podkladového aktiva, posuzované s ohledem na události a okolnosti uvedené v odstavcích 20–21 v souvislosti s opcí na nákup. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změnu částek splatných v rámci opce na nákup.

41. Při aplikaci odstavce 40 stanoví nájemce revidovanou diskontní sazbu jako implicitní úrokovou míru leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce ke dni přehodnocení, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.

42. Nájemce přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb, pokud:

- a) dojde ke změně částky, u níž se očekává, že bude splatná v rámci záruky zbytkové hodnoty. Nájemce stanoví revidované leasingové platby tak, aby odrážely změny částek, u nichž se očekává, že budou splatné v rámci záruky zbytkové hodnoty; nebo
- b) dojde ke změně budoucích leasingových plateb v důsledku změny indexu nebo sazby použité k určení těchto plateb, včetně například změny, která má odrážet změny sazeb tržního nájemného po revizi tržního nájemného. Nájemce přecení závazek z leasingu tak, aby odrážel tyto revidované leasingové platby pouze

v případě, že dojde ke změně peněžních toků (tj. jakmile vstoupí v platnost úprava leasingových plateb). Nájemce stanoví revidované leasingové platby pro zbytek doby trvání leasingu na základě revidovaných smluvních plateb.

43. Při aplikaci odstavce 42 použije nájemce nezměněnou diskontní sazbu s výjimkou případů, kdy je změna leasingových plateb důsledkem změny pohyblivých úrokových měr. V takovém případě použije nájemce revidovanou diskontní sazbu, která odráží změny úrokové míry.

Modifikace leasingu

44. Nájemce zaúčtuje modifikaci leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:
- a) modifikace zvyšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv; a
 - b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvýšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.
45. U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, nájemce k *datu účinnosti modifikace leasingu*:
- a) přiřadí protihodnotu v modifikované smlouvě v souladu s odstavci 13–16;
 - b) určí dobu trvání leasingu u modifikovaného leasingu v souladu s odstavci 18–19 a
 - c) přecení závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby. Revidovaná diskontní míra se určí jako implicitní úroková míra leasingu pro zbytek doby trvání leasingu, pokud lze tuto míru snadno určit, nebo jako přírůstková výpůjční úroková míra nájemce k datu účinnosti modifikace, pokud implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit.
46. U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje nájemce přecenění závazku z leasingu:
- a) snížením účetní hodnoty aktiva z práva k užívání tak, aby odrážela částečné nebo úplné ukončení leasingu u modifikací leasingu, které snižují rozsah tohoto leasingu. Nájemce vykazuje v hospodářském výsledku jakékoliv zisky nebo ztráty týkající se částečného nebo úplného ukončení leasingu.
 - b) provedením odpovídající úpravy aktiva z práva k užívání u všech ostatních modifikací leasingu.

Vykazování

47. Nájemce vykazuje buď ve výkazu o finanční pozici, nebo v příloze k účetní závěrce:
- a) aktiva z práva k užívání odděleně od jiných aktiv. Pokud nájemce nevykazuje aktiva z práva k užívání samostatně ve výkazu o finanční pozici, pak musí:
 - i) zahrnout aktiva z práva k užívání do stejného řádku, ve kterém by byla vykazována odpovídající podkladová aktiva v případě, že by je vlastnil; a
 - ii) zveřejnit, které řádky ve výkazu o finanční pozici zahrnují tato aktiva z práva k užívání;
 - b) závazky z leasingu odděleně od jiných závazků. Pokud nájemce nevykazuje závazky z leasingu ve výkazu o finanční pozici samostatně, musí zveřejnit, ve kterém řádku výkazu o finanční pozici jsou tyto závazky zahrnuty.
48. Požadavek odst. 47 písm. a) se nepoužije na aktiva z práva k užívání splňující definici investic do nemovitostí, která se vykazují ve výkazu o finanční pozici jako investice do nemovitostí.

49. Ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku vykazuje nájemce úrokové náklady na závazek z leasingu odděleně od odpisů aktiva z práva k užívání. Úrokové náklady na závazek z leasingu představují komponentu finančních nákladů, u které odst. 82 písm. b) IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* vyžaduje, aby byla ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku prezentována samostatně.
50. Ve výkazu o peněžních tocích nájemce zařadí:
- a) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje jistinu, pod financování;
 - b) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje úrok, do příslušné kategorie podle požadavků IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* na zaplacený úrok a
 - c) krátkodobé leasingové platby, platby za leasingy aktiv s nízkou hodnotou a variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do ocenění závazku z leasingu, pod provozní činnosti.

Zveřejňování

51. **Cílem zveřejňování pro nájemce je zveřejňovat v příloze k účetní závěrce informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky nájemce. Odstavce 52–60 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.**
52. Nájemce musí zveřejnit informace o svých leasingových vztazích, u nichž je nájemcem, v jednom bodě nebo samostatném oddílu přílohy k účetní závěrce. Není však nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již obsaženy jinde v účetní závěrce, za předpokladu, že jsou tyto informace začleněny pomocí křížového odkazu do tohoto jednoho bodu nebo samostatného oddílu o leasingových vztazích.
53. Nájemce musí zveřejnit následující částky za účetní období:
- a) výši odpisů aktiv z práva k užívání podle třídy podkladového aktiva;
 - b) úrokové náklady na závazky z leasingu;
 - c) náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nemusí zahrnovat náklady na leasingy s dobou trvání leasingu jeden měsíc nebo kratší;
 - d) náklady vztahující se k leasingům aktiv s nízkou hodnotou, účtované v souladu s odstavcem 6. Tyto náklady nezahrnují náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům aktiv s nízkou hodnotou zahrnutým v odst. 53 písm. c);
 - e) náklady vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu;
 - f) výnos ze subleasingu aktiv z práva k užívání;
 - g) celkový peněžní odtok na leasingy;
 - h) přírůstky aktiv z práva k užívání;
 - i) zisky nebo ztráty vznikající z operací prodeje a zpětného leasingu a
 - j) účetní hodnotu aktiv z práva k užívání na konci účetního období podle třídy podkladového aktiva.
54. Nájemce zveřejní informace požadované v odstavci 53 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější. Zveřejněné částky musí zahrnovat náklady, které nájemce zahrnul do účetní hodnoty jiného aktiva v průběhu účetního období.
55. Nájemce zveřejňuje částku svých závazků z leasingu u krátkodobých leasingů účtovaných v souladu s odstavcem 6, pokud se portfolio jeho krátkodobých leasingů, z něhož mu vyplývají závazky na konci účetního období, liší od portfolia krátkodobých leasingů, k němuž se vztahují náklady na krátkodobý leasing zveřejněné v souladu s odst. 53 písm. c).

56. Pokud aktiva z práva k užívání splňují definici investice do nemovitostí, je nájemce povinen aplikovat požadavky na zveřejňování v souladu s IAS 40. V takovém případě není nájemce povinen zveřejňovat údaje o těchto aktivech z práva k užívání v souladu s odst. 53 písm. a), f), h) nebo j).
57. Pokud nájemce oceňuje aktiva z práva k užívání v přeceněných hodnotách podle IAS 16, zveřejní pro tato aktiva z práva k užívání informace podle odstavce 77 IAS 16.
58. Nájemce zveřejní analýzu splatnosti závazků z leasingu v souladu s odstavci 39 a B11 IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování* odděleně od analýzy splatnosti jiných finančních závazků.
59. Kromě zveřejnění požadovaných v odstavcích 53–58 zveřejní nájemce další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech, které jsou nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 51 (odstavec B48). Tyto další informace mohou zahrnovat mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:
- a) povahu leasingových činností nájemce;
 - b) budoucí peněžní odtoky, kterým je nájemce potenciálně vystaven a které nejsou zahrnuty v ocenění závazků z leasingu. To zahrnuje riziko vznikající z:
 - i) variabilních leasingových plateb (viz odstavec B49);
 - ii) opcí na prodloužení a opcí na ukončení (viz odstavec B50);
 - iii) záruk zbytkové hodnoty (viz odstavec B51) a
 - iv) dosud nezahájených leasingů, ke kterým se nájemce zavázal.
 - c) omezení nebo podmínky vyplývající z leasingů a
 - d) operace prodeje a zpětného leasingu (viz odstavec B52).
60. Nájemce, který vykáže krátkodobý leasing nebo leasing aktiv s nízkou hodnotou v souladu s odstavcem 6, tuto skutečnost zveřejní.

PRONAJÍMATEL

Klasifikace leasingů (odstavce B53–B58)

61. Pronajímatel klasifikuje každý ze svých leasingů buď jako *operativní leasing*, nebo jako *finanční leasing*.
62. Leasing je klasifikován jako **finanční leasing**, jestliže se převádí v podstatně všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva převádějí. Leasing je klasifikován jako **operativní leasing**, jestliže se nepřevádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva.
63. Zda je leasing finančním leasingem, nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
- a) leasing na konci doby trvání leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva na nájemce;
 - b) nájemce má opci koupit podkladové aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než *reálná hodnota* k datu možného využití opce, a ke *dni počátku leasingu* je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;
 - c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část *ekonomické životnosti* podkladového aktiva, i když vlastnictví není převedeno;
 - d) ke dni počátku se současná hodnota leasingových plateb přinejmenším rovná prakticky celé reálné hodnotě podkladového aktiva a
 - e) podkladové aktivum je tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce ho může využít bez zásadních úprav.

64. Indikátory situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
- a) pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce;
 - b) zisky nebo ztráty z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy na nájemném rovnající se větší části výtěžku z prodeje aktiva na konci leasingu) a
 - c) nájemce je může pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.
65. Příklady a indikátory v odstavcích 63–64 nejsou vždy směrodatné. Jestliže z jiných charakteristických rysů jasné vyplývá, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva, je leasing klasifikován jako operativní leasing. Může jít například o případy, kdy se na konci leasingu převádí vlastnictví podkladového aktiva za variabilní částku ve výši reálné hodnoty aktiva, nebo pokud jsou stanoveny variabilní leasingové platby, v jejichž důsledku pronajímatel nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky.
66. Klasifikace leasingu se provádí v den počátku a přehodnocuje se pouze v případě, že dojde k modifikaci leasingu. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty podkladového aktiva) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.

Finanční leasingy

Účtování a oceňování

67. **Ke dni zahájení vykazuje pronajímatel aktiva držaná v rámci finančního leasingu ve svém výkazu o finanční pozici a vykazuje je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.**

Prvotní ocenění

68. Pronajímatel použije k ocenění čisté investice do leasingu implicitní úrokovou míru leasingu. V případě subleasingu platí, že pokud implicitní úrokovou míru subleasingu nelze snadno určit, může zprostředkující pronajímatel pro ocenění čisté investice do subleasingu použít diskontní sazbu použitou pro hlavní leasing (upravenou o jakékoliv počáteční přímé náklady spojené se subleasingem).
69. Počáteční přímé náklady kromě nákladů pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníky, jsou zahrnuty do prvotního ocenění čisté investice do leasingu a snižují částku výnosů uznaných za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do čisté investice do leasingu; není třeba je zvlášť přičítat.

Prvotní ocenění leasingových plateb zahrnutých do čisté investice do leasingu

70. Ke dni zahájení zahrnují leasingové platby zahrnuté do ocenění čisté investice do leasingu následující platby za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které nejsou ke dni zahájení obdrženy:
- a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb, které jsou uvedeny v odstavci B42), snížené o závazky z leasingových pobídek;
 - b) variabilní leasingové platby závislé na indexu nebo sazbě, které byly prvotně oceněny na základě indexu nebo sazby ke dni zahájení;

- c) veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana nespřízněná s pronajímatelem, která je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky;
- d) realizační cenu opce na nákup, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci využije (po posouzení s ohledem na faktory uvedené v odstavci B37); a
- e) platby sankcí za ukončení leasingu, pokud doba trvání leasingu odráží skutečnost, že nájemce využije opci na ukončení leasingu.

Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníci

- 71. Ke dni zahájení vykazuje pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, u každého svého finančního leasingu následující informace:
 - a) výnos, který je stanoven jako reálná hodnota podkladového aktiva, nebo pokud je nižší, současná hodnota leasingových plateb připadajících pronajímateli, diskontovaná s použitím tržní úrokové míry;
 - b) náklad na prodej, který je stanoven jako pořizovací náklady (nebo účetní hodnota, pokud se liší) podkladového aktiva po odečtení současné hodnoty *nezaručené zbytkové hodnoty*; a
 - c) zisk nebo ztrátu z prodeje (stanovené jako rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej) v souladu se svými postupy užívanými pro přímé prodeje, na které se použije IFRS 15. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, vykazuje u finančního leasingu zisk nebo ztrátu z prodeje ke dni zahájení bez ohledu na to, zda pronajímatel převede podkladové aktivum, jak je uvedeno v IFRS 15.
- 72. Výrobci nebo obchodníci často nabízejí zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaného pronajímatelem, který je výrobcem nebo obchodníkem, vede ke vzniku zisku nebo ztráty z prodeje rovnajícím se zisku nebo ztrátě z přímého prodeje podkladového aktiva za běžných prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev.
- 73. Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo obchodníci, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takové úrokové míry může mít za následek to, že pronajímatel vykáže ke dni zahájení nadměrnou část celkového výnosu. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, sníží pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, zisk z prodeje na výši zisku, kterého by bylo dosaženo při užití tržní úrokové míry.
- 74. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, vykazuje do nákladů náklady vznikající v souvislosti se získáním finančního leasingu ke dni zahájení, protože u výrobců a obchodníků souvisejí hlavně se ziskem z prodeje. Náklady pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo obchodníci, vznikající při získání finančního leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny, a proto jsou vyloučeny i z čisté investice do leasingu.

Následné ocenění

- 75. **Pronajímatel musí uznat finanční výnos během doby trvání leasingu na základě modelu odrážejícího konstantní periodickou míru návratnosti čisté investice pronajímatele do leasingu.**
- 76. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby trvání leasingu na systematické a racionální bázi. Pronajímatel zaúčtuje leasingové platby vztahující se k období proti *hrubé investici do leasingu* jako snížení jak jistiny, tak *nerealizovaného finančního výnosu* z leasingu.
- 77. Pronajímatel je povinen aplikovat na čistou investici do leasingu požadavky na odúčtování a znehodnocení uvedené v IFRS 9. Pronajímatel pravidelně reviduje odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu hrubé investice do leasingu. Jestliže došlo ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, reviduje pronajímatel rozložením výnosů za dobu trvání leasingového vztahu a okamžitě uzná jakékoli snížení časově rozlišených výnosů.

78. Pronajímatel, který klasifikuje aktivum z finančního leasingu jako držené pro prodej (nebo ho zahrne do skupiny k prodeji, která je klasifikována jako držená pro prodej) při použití IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, zaúčtuje toto aktivum v souladu s tímto standardem.

Modifikace leasingu

79. Pronajímatel zaúčtuje modifikaci finančního leasingu jako samostatný leasing, pokud platí obě následující podmínky:
- a) modifikace zvětšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv; a
 - b) protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvětšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.
80. U modifikace finančního leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, zaúčtuje pronajímatel tuto modifikaci takto:
- a) pokud by byl leasing klasifikován jako operativní leasing v případě, že by modifikace byla účinná v den jeho počátku, pronajímatel:
 - i) zaúčtuje modifikaci leasingu jako nový leasing od data účinnosti modifikace a
 - ii) ocení účetní hodnotu podkladového aktiva jako čistou investici do leasingu bezprostředně před datem účinnosti modifikace leasingu;
 - b) v ostatních případech je pronajímatel povinen aplikovat požadavky IFRS 9.

Operativní leasingy

Účtování a oceňování

81. **Pronajímatel vykazuje leasingové platby z operativních leasingů jako výnos rovnoměrně nebo za použití jiné systematické báze. Pronajímatel je povinen uplatnit jinou systematickou bázi v případě, že tato báze lépe odráží zmenšování přínosů z podkladového aktiva.**
82. Pronajímatel uzná náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jako náklad.
83. Pronajímatel přičítá přímé náklady, které mu vzniknou v souvislosti se získáním operativního leasingu, k účetní hodnotě podkladového aktiva a uznává je jako náklad během doby trvání leasingu na stejném základě jako výnos z leasingu.
84. Odpisová pravidla pro odepisovatelná podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, musí být konzistentní s normálními pravidly pro odepisování u pronajímatele pro podobná aktiva. Pronajímatel vypočte odpisy v souladu s IAS 16 a IAS 38.
85. Pronajímatel použije IAS 36 k určení, zda došlo ke znehodnocení podkladového aktiva, na které se vztahuje operativní leasing, a k zaúčtování veškerých zjištěných ztrát ze znehodnocení.
86. Pronajímatel, který je výrobcem nebo obchodníkem, nevykáže při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.

Modifikace leasingu

87. Pronajímatel zaúčtuje modifikaci operativního leasingu jako nový leasing od data účinnosti této modifikace, přičemž považuje veškeré zálohové nebo časově rozlišené leasingové platby vztahující se k původnímu leasingu za součást leasingových plateb nového leasingu.

Vykazování

88. Pronajímatel vykazuje podkladová aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svém výkazu o finanční pozici podle povahy podkladového aktiva.

Zveřejňování

89. **Cílem zveřejňování ze strany pronajímatele je zveřejňovat v příloze k účetní závěrce informace, které spolu s informacemi uvedenými ve výkazu o finanční pozici, ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu o peněžních tocích poskytují uživatelům účetní závěrky základ pro posouzení dopadu leasingů na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky pronajímatele. Odstavce 90–97 stanoví požadavky na způsob splnění tohoto cíle.**
90. Pronajímatel musí zveřejnit následující částky za účetní období:
- a) pro finanční leasingy:
 - i) zisk nebo ztrátu z prodeje;
 - ii) finanční výnos z čisté investice do leasingu a
 - iii) výnos týkající se variabilních leasingových plateb, které nebyly zahrnuty do oceňování čistých investic do leasingu;
 - b) pro operativní leasingy výnos z leasingu, přičemž se samostatně zveřejňuje výnos vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nejsou závislé na indexu nebo sazbě.
91. Pronajímatel zveřejní informace požadované v odstavci 90 v tabulce nebo v jiném formátu, bude-li jiný formát vhodnější.
92. Pronajímatel zveřejní další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech nutné ke splnění cíle zveřejňování v odstavci 89. Tyto další informace zahrnují mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:
- a) povahu leasingových činností pronajímatele a
 - b) způsob, jakým pronajímatel řídí riziko spojené s veškerými právy, která si ponechá v podkladových aktivech. Pronajímatel zveřejní zejména svou strategii řízení rizik u práv, která si ponechá v podkladových aktivech, včetně veškerých prostředků, jimiž pronajímatel toto riziko snižuje. Tyto prostředky mohou zahrnovat například dohody o zpětném odkupu, záruky zbytkové hodnoty nebo variabilní leasingové platby, jejichž rozsah převyšuje uvedené limity.

Finanční leasingy

93. Pronajímatel poskytne kvalitativní a kvantitativní vysvětlení významných změn účetní hodnoty čisté investice do finančních leasingů.
94. Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti pohledávek z leasingových plateb, přičemž vykáže nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývajících roky pak vykazuje celkové částky. Pronajímatel sesouhlasí nediskontované leasingové platby s čistou investicí do leasingu. Toto sesouhlasení identifikuje nerealizovaný finanční výnos týkající se pohledávek z leasingových plateb a jakoukoliv diskontovanou nezaručenou zbytkovou hodnotu.

Operativní leasingy

95. U položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem operativního leasingu, je pronajímatel povinen aplikovat požadavky na zveřejňování podle IAS 16. Při aplikaci požadavků na zveřejňování uvedených v IAS 16 rozdělí pronajímatel každou třídu pozemků, budov a zařízení na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, a na aktiva, která nejsou předmětem operativního leasingu. V souladu s tím musí pronajímatel zveřejnit následující údaje, které požaduje IAS 16 pro aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu (podle třídy podkladového aktiva), odděleně od aktiv držených a používaných pronajímatelem.
96. Pronajímatel je povinen aplikovat požadavky na zveřejňování dle IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41 na aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu.

97. Pronajímatel zveřejní analýzu splatnosti leasingových plateb, přičemž vykazuje nediskontované leasingové platby, které má každoročně obdržet, minimálně v každém z prvních pěti let, a po zbývajících roky pak vykazuje celkové částky.

PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING

98. Pokud účetní jednotka (prodávající-nájemce) převádí aktivum na jinou účetní jednotku (kupujícího-pronajímatele) a zpětně pronajme toto aktivum od kupujícího-pronajímatele, pak prodávající-nájemce i kupující-pronajímatel zaúčtují smlouvu o převodu a leasing v souladu s odstavci 99–103.

Posouzení, zda je převod aktiva prodejem

99. K posouzení, zda převod aktiva účtovat jako prodej tohoto aktiva, je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky IFRS 15 na určení, kdy je splněn závazek k plnění.

Převod aktiva je prodejem

100. Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:
- a) prodávající-nájemce ocení aktivum z práva k užívání vzniklé na základě zpětného leasingu v poměru k původní účetní hodnotě tohoto aktiva, která se vztahuje k právu k užívání, které si prodávající-nájemce ponechal. Proávající-nájemce tudíž vykazuje pouze částku jakýchkoli zisků nebo ztrát, které se vztahují k právům převedeným na kupujícího-pronajímatele;
 - b) kupující-pronajímatel zaúčtuje nákup aktiva v souladu s příslušnými standardy a na leasing použije požadavky týkající se účtování pronajímatelů v tomto standardu.
101. Pokud se reálná hodnota protihodnoty za prodej aktiva nerovná reálné hodnotě tohoto aktiva nebo pokud platby za leasing nejsou v tržních sazbách, provede účetní jednotka následující úpravy s cílem ocenit tržby z prodeje reálnou hodnotou:
- a) jakékoliv podmínky pod tržní úrovní se účtují jako předčasné splacení leasingové platby a
 - b) jakékoliv podmínky nad tržní úrovní se účtují jako další financování poskytnuté kupujícím-pronajímatelem prodávajícímu-nájemci.
102. Účetní jednotka ocení jakoukoli potenciální úpravu, kterou požaduje odstavec 101, na základě té z následujících hodnot, kterou lze snadněji určit:
- a) rozdíl mezi reálnou hodnotou protihodnoty za prodej a reálnou hodnotou daného aktiva nebo
 - b) rozdíl mezi současnou hodnotou smluvních plateb za leasing a současnou hodnotou plateb za leasing v tržních sazbách.

Převod aktiva není prodejem

103. Pokud převod aktiva prodávajícím-nájemcem nesplňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej aktiva:
- a) prodávající-nájemce musí nadále vykazovat převedené aktivum a musí vykazovat finanční závazek rovnající se tržbám z prodeje. Tento finanční závazek musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9;
 - b) kupující-pronajímatel nevykazuje převedené aktivum a vykazuje finanční aktivum rovnající se tržbám z prodeje. Toto finanční aktivum musí zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

Dodatek A

Definice pojmů

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

den zahájení leasingu (den zahájení)	Den, kdy pronajímatel dá nájemci podkladové aktivum k dispozici pro používání.
ekonomická životnost	Buď období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které je možno z daného aktiva jedním nebo více uživateli získat.
datum účinnosti modifikace	Den, kdy obě smluvní strany odsouhlasí modifikaci leasingu .
reálná hodnota	Pro účely uplatňování účetních požadavků pronajímatele v tomto standardu se reálnou hodnotou rozumí částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.
finanční leasing	Leasing , který převádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva .
pevné platby	Platby poskytnuté nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu s výjimkou variabilních leasingových plateb .
hrubá investice do leasingu	Souhrn: a) leasingových plateb , které obdrží pronajímatel z finančního leasingu ; a b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.
den počátku leasingu (den počátku)	Buď datum uzavření leasingové smlouvy , nebo datum vázanosti smluvních stran základními podmínkami leasingu, nastane-li dříve.
počáteční přímé náklady	Přírůstkové náklady na nabytí leasingu, které by nevznikly, pokud by leasing nebyl získán, s výjimkou takových nákladů, které jsou v souvislosti s finančním leasingem vynaloženy pronajímateli , který je výrobcem nebo obchodníkem.
implicitní úroková míra leasingu	Úroková míra, při které se současná hodnota a) leasingových plateb a b) nezaručené zbytkové hodnoty rovná souhrnu i) reálné hodnoty podkladového aktiva a ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.
Leasing	Smlouva nebo část smlouvy, která poskytuje právo k užívání aktiva (podkladového aktiva) po určitou dobu výměnou za protihodnotu.
leasingové pobídky	Platby pronajímatele nájemci spojené s leasingem , nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem.
modifikace leasingu	Změna rozsahu leasingu nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu (například přidání nebo ukončení práva k užívání jednoho nebo více podkladových aktiv nebo prodloužení či zkrácení smluvní doby trvání leasingu).

leasingové platby	Platby nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které zahrnují: a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb) snížené o případné leasingové po- bídky; b) variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě; c) realizační cenu opce na nákup v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní; a d) platby sankcí za ukončení leasingu v případě, že doba trvání leasingu odpovídá tomu, že nájemce uplatní opci na ukončení leasingu. V případě nájemce zahrnují leasingové platby rovněž částky, které bude nájemce dle očeká- vání povinen uhradit na základě záruk zbytkové hodnoty. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám smlouvy, pokud se nájemce nerozhodne spojit ne- leasingové složky se složkou leasingovou a zaúčtovat je jako jedinou leasingovou složku. V případě pronajímatele zahrnují leasingové platby také veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana, která není spřízněná s pronajímatelem a je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám.
doba trvání leasingu	Nevypověditelná doba, po kterou má nájemce právo k užívání podkladového aktiva, spo- lečně s oběma následujícími obdobími: a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že ná- jemce tuto opci neuplatní.
nájemce	Účetní jednotka, která získá právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu výmě- nou za protihodnotu.
přírůstková výpůjční úroková míra nájemce	Taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil v případě, že by si na obdobně dlouhé ob- dobí a s obdobným zajištěním vypůjčil finanční prostředky nezbytné pro získání aktiva ob- dobné hodnoty jako aktivum z práva k užívání v obdobném ekonomickém prostředí.
pronajímatel	Účetní jednotka, která poskytuje právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu vý- měnou za protihodnotu.
čistá investice do leasingu	Hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou v leasingu.
operativní leasing	Leasing, který nepřevádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkla- dového aktiva.
nepovinné leasingové platby	Platby, které má uhradit nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během období, na která se vztahuje opce na prodloužení či ukončení leasingu, která nejsou zahrnuta do doby trvání leasingu.
doba užívání	Celková doba, kdy je aktivum využíváno k plnění smlouvy se zákazníkem (včetně všech ob- dobí, která nenásledují bezprostředně po sobě).
záruka zbytkové hodnoty	Záruka poskytnutá pronajímateli stranou nespřízněnou s pronajímatelem, že hodnota (nebo část hodnoty) podkladového aktiva na konci leasingu bude minimálně ve výši určité částky.

aktivum z práva k užívání	Aktivum, které představuje právo nájemce k užívání podkladového aktiva po dobu trvání leasingu .
krátkodobý leasing	Leasing, u něhož dobu trvání leasingu ke dni zahájení činí 12 měsíců nebo méně. Leasing, který obsahuje opci na nákup, není krátkodobým leasingem.
subleasing	Transakce, při které nájemce („zprostředkující pronajímatel“) dále pronajme podkladové aktivum třetí straně, přičemž leasing („hlavní leasing“) mezi hlavním pronajímatelem a nájemcem zůstává i nadále v platnosti.
podkladové aktivum	Aktivum, které je předmětem leasingu a pro něž pronajímatel poskytl nájemci právo k užívání.
nerealizovaný finanční výnos	Rozdíl mezi: a) hrubou investicí do leasingu a b) čistou investicí do leasingu.
nezaručená zbytková hodnota	Ta část zbytkové hodnoty podkladového aktiva , jejíž realizace není zaručena pronajímatelem nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.
variabilní leasingové platby	Část plateb poskytnutých nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu , která se mění v důsledku změn skutečností nebo okolností nastalých po dni zahájení , s výjimkou změn, které jsou důsledkem plynutí času.

Termíny definované v jiných standardech a používané v tomto standardu ve stejném významu

smlouva	Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.
dobu použitelnosti	Období, během kterého se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

Dodatek B

Aplikační příručka

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu. Popisuje použití odstavců 1–103 a má stejnou právní sílu jako ostatní části tohoto standardu.

Aplikace portfolia

- B1 Tento standard specifikuje účtování o individuálních leasingových vztazích. Účetní jednotka však může jako praktické zjednodušení použít tento standard na portfolio leasingů s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, podstatně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na samostatné leasingy v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

Kombinace smluv

- B2 Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka spojit dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejnou protistranou (nebo spřízněnými stranami této protistrany) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:
- a) smlouvy jsou sjednávány jako balíček s celkovým obchodním cílem, který nelze pochopit, aniž by byly smlouvy posouzeny společně;
 - b) částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy; nebo
 - c) práva k užívání podkladových aktiv, převedená ve smlouvách (nebo některá práva k užívání podkladových aktiv, převedená v těchto jednotlivých smlouvách) tvoří jedinou leasingovou komponentu, jak je uvedeno v odstavci B32.

Výjimka z vykazování: leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (odstavce 5–8)

- B3 S výjimkou případů uvedených v odstavci B7 tento standard umožňuje nájemci použít odstavec 6 na zaúčtování leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu. Nájemce stanoví hodnotu podkladového aktiva na základě hodnoty tohoto aktiva, když je nové, bez ohledu na stáří pronajímaného aktiva.
- B4 Posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, se provádí na absolutním základě. Leasingy aktiv s nízkou hodnotou splňují podmínky pro účetní přístup v souladu s odstavcem 6 bez ohledu na to, zda jsou tyto leasingy pro nájemce významné. Na toto posouzení nemá vliv velikost ani povaha nájemce ani okolnosti, které u něho mohou nastat. V souladu s tím se předpokládá, že různí nájemci dospějí ke stejným závěrům ohledně toho, zda má konkrétní podkladové aktivum nízkou hodnotu.
- B5 Podkladové aktivum může mít nízkou hodnotu pouze v případě, že:
- a) nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné; a
 - b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiných aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.
- B6 Leasing podkladového aktiva nesplňuje podmínky pro leasing aktiva s nízkou hodnotou, pokud je povaha aktiva taková, že toto aktivum v novém stavu obvykle nemá nízkou hodnotu. Podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou nesplňují například leasingy automobilů, protože nový automobil by obvykle neměl nízkou hodnotu.
- B7 Pokud nájemce poskytne nebo předpokládá, že poskytne, subleasing aktiva, hlavní leasing nesplňuje podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou.
- B8 Podkladovými aktivy s nízkou hodnotou mohou být například tablety a osobní počítače, drobný kancelářský nábytek a telefony.

Identifikace leasingu (odstavce 9–11)

- B9 Aby účetní jednotka mohla posoudit, zda smlouva převádí právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B13–B20) po určitou dobu, musí zhodnotit, zda má zákazník v průběhu *doby užívání* obě následující práva:
- a) právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B21–B23) a
 - b) právo řídit využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B24–B30).
- B10 Pokud má zákazník právo kontrolovat využívání identifikovaného aktiva pouze po část doby platnosti smlouvy, obsahuje smlouva leasing pro tuto část doby platnosti.
- B11 Smlouvu o nároku na zboží nebo služby může uzavřít společné ujednání nebo může být uzavřena za společné ujednání podle definice v IFRS 11 *Společná ujednání*. V takovém případě je společné ujednání považováno v dané smlouvě za zákazníka. V souladu s tím účetní jednotka při posuzování, zda taková smlouva obsahuje leasing, posoudí, zda má toto společné ujednání právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva po celou dobu jeho užívání.
- B12 Účetní jednotka posoudí, zda smlouva obsahuje leasing pro každou potenciální samostatnou leasingovou komponentu. Pokyny týkající se samostatných leasingových komponent jsou uvedeny v odstavci B32.

Identifikované aktivum

- B13 Aktivum je zpravidla identifikováno tak, že je explicitně specifikováno ve smlouvě. Aktivum však může být identifikováno i tak, že je implicitně specifikováno v době, kdy je zpřístupněno zákazníkovi k užívání.

Podstatná práva substituce

- B14 I když je aktivum specifikováno, nemá zákazník právo k užívání identifikovaných aktiv v případě, že dodavatel má po celou dobu užívání podstatné právo toto aktivum nahradit. Právo dodavatele nahradit aktivum je podstatné pouze v případě, že platí obě následující podmínky:
- a) dodavatel je fakticky schopen nahradit alternativní aktiva po celou dobu užívání (například zákazník nemůže zabránit dodavateli v nahrazení aktiva a alternativní aktiva jsou dodavateli snadno dostupná nebo by je dodavatel mohl v přiměřené době získat) a
 - b) dodavatel by měl z uplatnění svého práva na nahrazení daného aktiva ekonomický prospěch (tj. ekonomický prospěch spojený s nahrazením daného aktiva dle předpokladu překročí náklady spojené s nahrazením daného aktiva).
- B15 V případě, že má dodavatel právo nebo povinnost nahradit aktivum pouze k nebo po určitém datu nebo okamžiku, kdy nastane určitá událost, není právo dodavatele na nahrazení podstatné, protože dodavatel není fakticky schopen nahrazovat alternativní aktiva po celou dobu užívání.
- B16 Posouzení účetní jednotky ohledně toho, zda je právo dodavatele na nahrazení podstatné, je založeno na skutečnostech a okolnostech na počátku smlouvy a nezahrnuje zohlednění budoucích událostí, které nejsou na počátku smlouvy považovány za pravděpodobné. Mezi budoucí události, které by k počátku smlouvy nebyly považovány za pravděpodobné a neměly by tedy být při posuzování zohledněny, patří například:
- a) dohoda o tom, že budoucí zákazník bude za užívání aktiva platit vyšší než tržní sazbu;
 - b) zavedení nové technologie, která není k počátku smlouvy podstatně rozvinutá;
 - c) podstatný rozdíl mezi způsobem, jakým zákazník aktivum využívá, nebo výkonností aktiva a způsobem využívání nebo výkonností aktiva, které jsou považovány za pravděpodobné k počátku smlouvy; a
 - d) podstatný rozdíl mezi tržní cenou aktiva v průběhu doby užívání a tržní cenou, která je považována za pravděpodobnou k počátku smlouvy.
- B17 Pokud se aktivum nachází v prostorách zákazníka nebo jinde, bývají náklady spojené se substitucí vyšší, než když se nachází v prostorách dodavatele, a proto je pravděpodobnější, že budou vyšší než prospěch spojený s nahrazením tohoto aktiva.
- B18 Právo nebo závazek dodavatele nahradit dané aktivum za účelem oprav a údržby, pokud toto aktivum řádně nefunguje, případně pokud se stane dostupným technické zdokonalení, nebrání tomu, aby zákazník měl právo k užívání určitého identifikovaného aktiva.
- B19 Pokud zákazník nemůže snadno určit, zda má dodavatel podstatné právo substituce, má zákazník za to, že jakékoli právo substituce není podstatné.

Části aktiv

- B20 Část kapacity aktiva je identifikovatelným aktivem, pokud je fyzicky odlišena (například patro budovy). Část kapacity nebo jiná část aktiva, která není fyzicky odlišena (například část kapacity kabelu z optických vláken), není identifikovaným aktivem, vyjma případů, kdy představuje v podstatě veškerou kapacitu daného aktiva, a tudíž poskytuje zákazníkovi právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání tohoto aktiva.

Právo získat ekonomické užítky z užívání

- B21 Aby zákazník kontroloval užívání identifikovaného aktiva, musí mít právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání daného aktiva po celé období jeho užívání (například tím, že má právo na výhradní užívání tohoto aktiva v průběhu celého tohoto období). Zákazník může získat ekonomické užítky z užívání aktiva přímo

nebo nepřímo mnoha způsoby, například na základě užívání, držení nebo subleasingu daného aktiva. Ekonomické užítky z užívání aktiva zahrnují jeho primární výstup a vedlejší produkty (včetně případných peněžních toků odvozených z těchto položek) a další ekonomické užítky z užívání aktiva, které by mohly být realizovány při obchodní transakci s třetí stranou.

- B22 Při posuzování práva získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání aktiva musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užítky plynoucí z užívání aktiva v rámci definovaného rozsahu práva zákazníka k užívání daného aktiva (viz odstavec B30). Například:
- a) pokud smlouva omezuje užívání motorového vozidla v průběhu doby užívání pouze na jediné konkrétní území, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze ekonomické užítky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla v rámci tohoto území, a nikoli mimo něj;
 - b) pokud smlouva specifikuje, že zákazník může v průběhu doby užívání řídit motorové vozidlo pouze do určitého počtu najetých kilometrů, musí účetní jednotka vzít v úvahu ekonomické užítky plynoucí z užívání tohoto motorového vozidla pouze v rámci daného počtu najetých kilometrů, a nikoli větším.
- B23 Pokud smlouva vyžaduje, aby zákazník uhradil dodavateli nebo jiné straně část peněžních toků plynoucích z užívání aktiva jako protihodnotu, budou tyto peněžní toky uhrazené jako protihodnota považovány za součást ekonomických užitků, které zákazník používáním tohoto aktiva získá. Pokud je například zákazník povinen uhradit dodavateli procento z tržeb z užívání obchodních prostor jako protihodnotu za toto užívání, nebrání tento požadavek tomu, aby měl zákazník právo získat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání těchto obchodních prostor. Je tomu tak proto, že peněžní toky plynoucí z těchto tržeb jsou považovány za ekonomické užítky, které zákazník získá z užívání těchto obchodních prostor, a jejichž část následně uhradí dodavateli jako protihodnotu za právo k užívání těchto prostor.

Právo řídit užívání

- B24 Zákazník má právo řídit užívání identifikovaného aktiva po celou dobu užívání pouze tehdy, pokud platí buď to, že:
- a) zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, po celou dobu užívání (viz odstavce B25–B30); nebo
 - b) příslušná rozhodnutí, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, jsou stanovena předem a:
 - i) zákazník má právo provozovat toto aktivum (nebo dávat pokyny jiným k provozování tohoto aktiva způsobem, který určí) po celou dobu užívání, aniž by dodavatel měl právo tyto instrukce pro provozování měnit; nebo
 - ii) zákazník aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl způsobem, který předem určuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání.

Jak a pro jaký účel je aktivum užíváno

- B25 Zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, jestliže může v oblasti působnosti svého práva k užívání definovaného ve smlouvě změnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Při posuzování této skutečnosti účetní jednotka zohlední rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní pro změnu toho, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno v průběhu doby užívání. Rozhodovací práva jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomické užítky, které budou z užívání získány. Rozhodovací práva, která jsou nejvíce relevantní, se pravděpodobně budou u různých smluv lišit v závislosti na povaze aktiv a na smluvních podmínkách.
- B26 Mezi rozhodovací práva, která v závislosti na okolnostech poskytují právo v rámci definované oblasti působnosti práva zákazníka k užívání měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například:
- a) práva na změnu typu výstupu vytvářeného daným aktivem (například rozhodnout, zda použít nákladní kontejner pro přepravu zboží nebo pro skladování, nebo rozhodnout o skladbě výrobků prodávaných v obchodním prostoru);

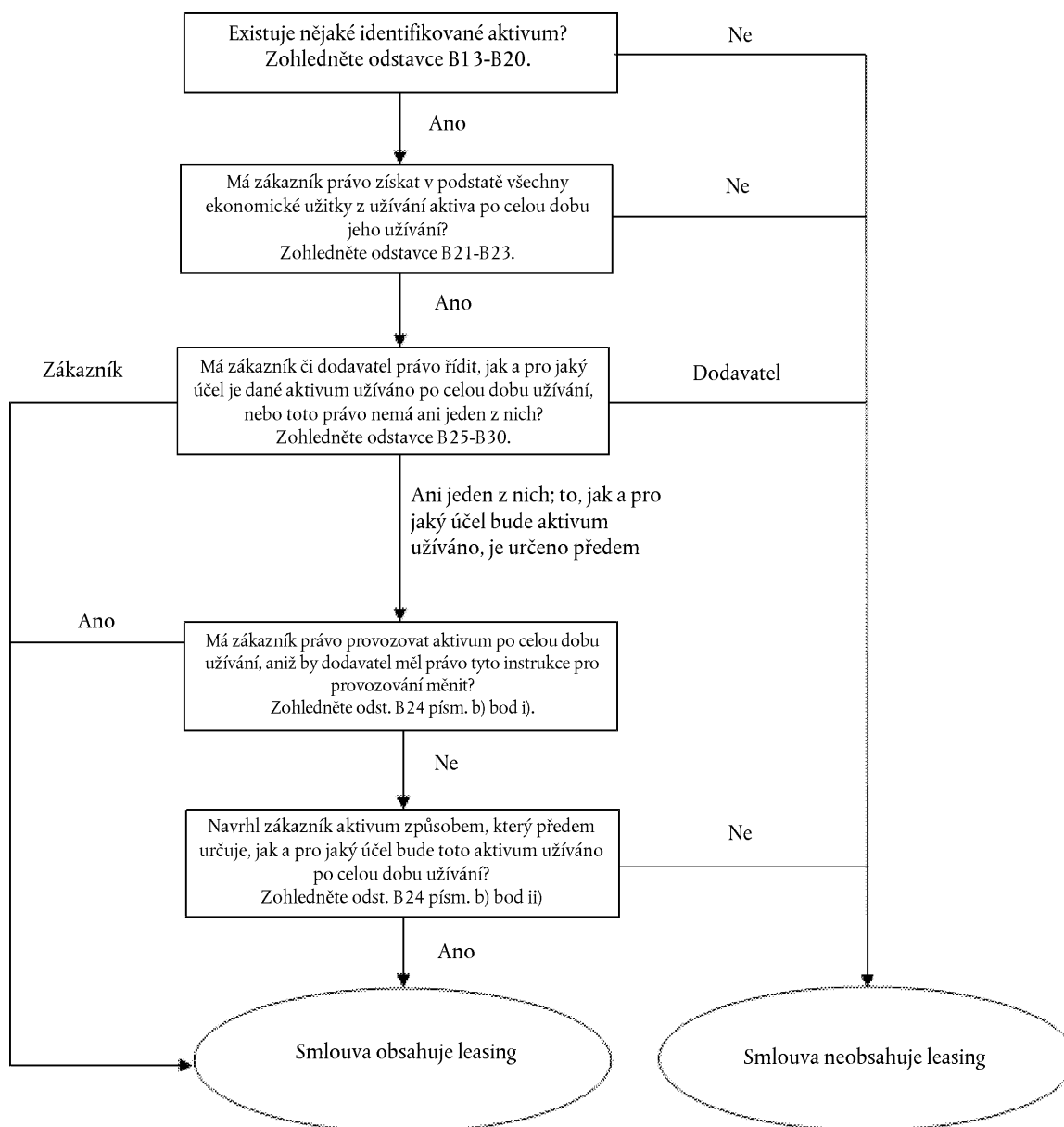
- b) práva na změnu doby, kdy je výstup vytvářen (například rozhodnout, kdy bude využívána část strojního zařízení nebo elektrárna);
 - c) práva na změnu místa, kde je výstup vytvářen (například rozhodnout o místu určení kamionu nebo lodi nebo rozhodnout, kde bude použita součást zařízení); a
 - d) práva na změnu toho, zda bude výstup vytvořen, a na změnu objemu tohoto výstupu (například rozhodnout, zda v elektrárně vyrábět energii, a o množství energie, které bude v této elektrárně vyráběno).
- B27 Mezi rozhodovací práva, která neposkytují právo měnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno, patří například práva omezená na provozování či údržbu daného aktiva. Tato práva může mít zákazník nebo dodavatel. Ačkoli taková práva, jako jsou práva na provozování nebo údržbu aktiva, jsou často zásadní z hlediska efektivního využívání tohoto aktiva, nejedná se o práva určovat, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno, a jsou často závislá na rozhodnutích o tom, jak a za jakým účelem je aktivum užíváno. Práva provozovat aktivum však mohou zákazníkovi poskytovat právo řídit užívání tohoto aktiva, pokud jsou příslušná rozhodnutí o tom, jak a za jakým účelem je dané aktivum užíváno, určena předem (viz odst. B24 písm. b) bod i)).

Rozhodnutí stanovená v průběhu doby užívání a před ní

- B28 Příslušná rozhodnutí o tom, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, mohou být určena předem celou řadou způsobů. Relevantní rozhodnutí mohou být například určena předem na základě návrhu aktiva nebo smluvních omezení užívání daného aktiva.
- B29 Při posuzování, zda má zákazník právo řídit užívání aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu pouze práva rozhodovat o užívání aktiva během doby užívání, vyjma případů, kdy zákazník toto aktivum (nebo konkrétní aspekty tohoto aktiva) navrhl tak, jak je uvedeno v odst. B24 písm. b) bodě ii). V důsledku toho platí, že pokud nejsou splněny podmínky stanovené v odst. B24 písm. b) bodě ii), nebere účetní jednotka v úvahu rozhodnutí, která jsou určena předem před započítáním doby užívání. Pokud je například zákazník schopen specifikovat pouze výstup aktiva před započítáním doby užívání, nemá zákazník právo řídit užívání tohoto aktiva. Schopnost specifikovat výstup ve smlouvě před započítáním doby užívání bez jakýchkoli dalších rozhodovacích práv vztahujících se k užívání tohoto aktiva dává zákazníkovi stejná práva jako jakémukoli zákazníkovi, který zboží nebo služby kupuje.

Ochranná práva

- B30 Smlouva může zahrnovat podmínky navržené tak, aby chránily nárok dodavatele na dané aktivu nebo na jiná aktiva, chránily jeho zaměstnance nebo zajistily, že dodavatel bude dodržovat právní předpisy. Jako příklady ochranných práv uvádíme tyto: smlouva může například i) stanovit maximální rozsah užívání aktiva nebo omezit to, kde nebo kdy může zákazník aktivum užívat, ii) vyžadovat, aby zákazník dodržoval určité provozní postupy, nebo iii) vyžadovat, aby zákazník informoval dodavatele o změnách způsobu, jakým bude aktivum užíváno. Ochranná práva obvykle definují rozsah zákaznickova práva k užívání, ale sama o sobě nebrání zákazníkovi právo užívání aktiva řídit.
- B31 Při posuzování, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje, může účetním jednotkám pomoci následující schéma:



Oddělování komponent smlouvy (odstavce 12–17)

B32 Právo k užívání podkladového aktiva je samostatnou leasingovou komponentou, pokud platí obě následující podmínky:

- nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné. Snadno dostupnými zdroji jsou zboží nebo služby, které jsou předmětem samostatného prodeje nebo leasingu (prováděného pronajímatelem nebo jinými dodavateli), nebo zdroje, které nájemce již získal (od pronajímatele nebo na základě jiných transakcí nebo událostí); a
- podkladové aktivum není vysoce závislé na jiném podkladovém aktivu ve smlouvě ani s ním není do značné míry vzájemně spojeno. Například skutečnost, že nájemce by mohl rozhodnout, že neprovede leasing podkladového aktiva, aniž by to významně ovlivnilo jeho práva k užívání jiných podkladových aktiv ve smlouvě, by mohla znamenat, že dané podkladové aktivum není vysoce závislé na těchto jiných podkladových aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.

- B33 Smlouva může zahrnovat částku splatnou nájemcem za činnosti a náklady, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Pronajímatel například může do celkové splatné částky zahrnout poplatek za administrativní úkony nebo jiné náklady, které mu vzniknou v souvislosti s leasingem, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce. Takové splatné částky nevedou ke vzniku samostatné komponenty smlouvy, ale jsou považovány za součást celkové protihodnoty, která je přiřazena k samostatně identifikovaným komponentám smlouvy.

Doba trvání leasingu (odstavce 18–21)

- B34 Při určování doby trvání leasingu a posuzování délky nevypověditelné doby leasingu je účetní jednotka povinna použít definici smlouvy a určit období, po které je tato smlouva vymahatelná. Leasing již není vymahatelný v případě, že jak nájemce, tak pronajímatel mají právo leasing ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nevýznamnou sankcí.
- B35 Pokud má právo na ukončení leasingu pouze nájemce, je toto právo považováno za opci na ukončení leasingu, která je dostupná nájemci a kterou účetní jednotka zohledňuje při určování doby trvání leasingu. Pokud má právo na ukončení leasingu pouze pronajímatel, zahrnuje nevypověditelná doba leasingu období, na které se vztahuje opce na ukončení leasingu.
- B36 Doba trvání leasingu začíná dnem zahájení a zahrnuje veškerá období osvobozená od placení nájemného, které pronajímatel nájemci poskytne.
- B37 Ke dni zahájení účetní jednotka posoudí, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo na koupi podkladového aktiva, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu. Účetní jednotka zohlední všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby danou opci využil či nevyužil, včetně veškerých očekávaných změn skutečností a okolností ode dne zahájení až do data využití opce. Příklady faktorů, jež se mají brát v úvahu, zahrnují mimo jiné:
- a) smluvní podmínky pro nepovinná období v porovnání s tržními sazbami, například:
 - i) částku plateb za leasing v jakémkoli nepovinném období;
 - ii) částku veškerých variabilních plateb leasingu nebo jiných podmíněných plateb, například plateb vyplývajících ze sankcí za ukončení a ze záruk zbytkové hodnoty; a
 - iii) podmínky jakýchkoli opcí, které je možné využít po uplynutí počátečních nepovinných období (například opce na nákup, kterou je možné využít na konci období prodloužení za sazbu, která je v současné době nižší než tržní sazby).
 - b) významná zdokonalení předmětu nájmu, která byla provedena (nebo u nichž se očekává, že budou provedena) v průběhu doby platnosti smlouvy a u nichž se očekává, že budou mít významný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;
 - c) náklady týkající se ukončení leasingu, například náklady na vyjednávání, náklady na přemístění, náklady na identifikaci dalšího podkladového aktiva vhodného pro potřeby nájemce, náklady na integraci nového aktiva do činností nájemce, případně sankce za ukončení a obdobné náklady včetně nákladů spojených s navrácením podkladového aktiva ve stavu uvedeném ve smlouvě nebo na místo uvedené ve smlouvě;
 - d) význam tohoto podkladového aktiva pro činnosti nájemce, přičemž se zohlední například to, zda je dané podkladové aktivum aktivem specializovaným, poloha podkladového aktiva a dostupnost vhodných alternativ; a
 - e) podmínky spojené s využitím opce (tj. když opci lze využít pouze tehdy, je-li splněna jedna nebo více podmínek) a pravděpodobnost, že tyto podmínky nastanou.
- B38 Opce na prodloužení nebo ukončení leasingu může být spojena s jednou nebo více smluvními podmínkami (například se zárukou zbytkové hodnoty) tak, že nájemce zaručí pronajímateli minimální nebo fixní peněžní návratnost, která je v podstatě stejná bez ohledu na to, zda došlo k využití této opce. V takových případech a bez ohledu na pokyny pro v podstatě pevné platby uvedené v odstavci B42 účetní jednotka předpokládá, že nájemce si je dostatečně jist, že využije opci na prodloužení leasingu, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu.

- B39 Čím kratší je nevypověditelná doba leasingu, tím pravděpodobnější je, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo že nevyužije opci na ukončení leasingu. Je tomu tak proto, že je pravděpodobné, že náklady spojené se získáním náhradního aktiva budou tím vyšší, čím kratší bude nevypověditelná doba.
- B40 Z dřívější praxe nájemce týkající se období, po které obvykle užíval určité typy aktiv (ať už pronajaté, nebo vlastněné), a z jeho ekonomických důvodů pro takové jednání mohou vyplývat informace, které jsou užitečné při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci využije, nebo nevyužije. Pokud například nájemce obvykle užívá určité typy aktiv po určité období nebo pokud je běžnou praxí nájemce, že často využívá opce na leasingy určitých typů podkladových aktiv, zohlední nájemce ekonomické důvody této minulé praxe při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že využije opci na leasingy těchto aktiv.
- B41 Odstavec 20 stanoví, že nájemce po dni zahájení přehodnotí dobu trvání leasingu, pokud dojde k důležité události nebo k významné změně okolností, která je pod kontrolou nájemce a která ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, kterou původně nezahrnul do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, kterou původně zahrnul do určení doby trvání leasingu. Příklady důležitých událostí nebo změn okolností zahrnují:
- a) významná zdokonalení předmětu nájmu, která nebyla ke dni zahájení předpokládána a u nichž se očekává, že budou mít významný ekonomický užitek pro nájemce v době, kdy bude možné opci na prodloužení nebo ukončení leasingu nebo na nákup podkladového aktiva využít;
 - b) významnou modifikaci nebo přizpůsobení podkladového aktiva, které nebyly ke dni zahájení předpokládány;
 - c) počátek subleasingu podkladového aktiva pro období, které přesahuje konec předem stanovené doby trvání leasingu; a
 - d) podnikatelské rozhodnutí nájemce, které se přímo vztahuje k využití nebo nevyužití opce (například rozhodnutí prodloužit leasing doplňkového aktiva, pozbytí náhradní aktivum nebo podnikatelskou jednotku, v jejímž rámci je aktivum z práva k užívání využíváno).

V podstatě pevné leasingové platby (odst. 27 písm. a), odst. 36 písm. c) a odst. 70 písm. a))

- B42 Leasingové platby zahrnují veškeré v podstatě pevné leasingové platby. V podstatě pevné leasingové platby jsou platby, které mohou být variabilní co do formy, ale ve své podstatě jsou nevyhnutelné. V podstatě pevné leasingové platby existují například tehdy, pokud:
- a) jsou platby strukturovány jako variabilní leasingové platby, ale v jejich rámci neexistuje žádná skutečná variabilita. Tyto platby obsahují variabilní ustanovení, která nemají skutečnou ekonomickou podstatu. Tyto typy plateb zahrnují například:
 - i) platby, které musí být provedeny pouze v případě, že je aktivum prokazatelně schopno provozu v průběhu leasingu, nebo pouze pokud nastane okolnost, která nemůže nenastat; nebo
 - ii) platby, které jsou původně strukturovány jako variabilní leasingové platby spojené s užíváním podkladového aktiva, ale jejichž proměnlivost bude v určitém okamžiku po dni zahájení vyřešena tak, že se tyto platby stanou po zbytek doby trvání leasingu platbami pevnými. Tyto platby se stávají v podstatě pevnými platbami po vyřešení variability;
 - b) existuje více souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale pouze jeden z těchto souborů plateb je reálný. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby tento reálný soubor plateb;
 - c) existuje více reálných souborů plateb, které by nájemce mohl provést, ale musí provést nejméně jeden z těchto souborů plateb. V takovém případě musí účetní jednotka považovat za leasingové platby ten soubor plateb, který v souhrnu tvoří nejvyšší částku (na diskontovaném základě).

Angažovanost nájemce ve vztahu k podkladovému aktivu přede dnem zahájení**Náklady nájemce týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva**

- B43 Účetní jednotka může sjednat leasing dříve, než je podkladové aktivum nájemci k dispozici k užívání. U některých leasingů může nastat nutnost, aby bylo podkladové aktivum vybudováno nebo nově navrženo pro použití nájemcem. V závislosti na podmínkách smlouvy mohou být na nájemci požadovány platby týkající se vybudování nebo návrhu tohoto aktiva.
- B44 Pokud nájemci vzniknou náklady týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva, pak nájemce tyto náklady zaúčtuje podle jiných příslušných standardů, jako například IAS 16. Náklady týkající se vybudování nebo návrhu podkladového aktiva nezahrnují platby provedené nájemcem za právo k užívání podkladového aktiva. Platby za právo k užívání podkladového aktiva jsou platbami za leasing bez ohledu na načasování těchto plateb.

Vlastnické právo k podkladovému aktivu

- B45 Nájemce může získat vlastnické právo k podkladovému aktivu dříve, než je toto vlastnické právo převedeno na pronajímatele a aktivum je pronajato nájemci. Získání vlastnického práva samo o sobě neurčuje způsob zaúčtování této transakce.
- B46 Pokud nájemce kontroluje podkladové aktivum (nebo nad ním získá kontrolu) před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, je tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu, která se zaúčtuje v souladu s odstavci 98–103.
- B47 Pokud však nájemce nezíská kontrolu nad podkladovým aktivem před převodem tohoto aktiva na pronajímatele, není tato transakce operací prodeje a zpětného leasingu. Může jít například o případ, kdy výrobce, pronajímatel a nájemce sjednají transakci, při níž pronajímatel koupí od výrobce aktivum, které následně pronajme nájemci. Nájemce může získat vlastnické právo k tomuto podkladovému aktivu před přechodem vlastnického práva na pronajímatele. V takovém případě platí, že pokud nájemce získá vlastnické právo k podkladovému aktivu, ale nezíská kontrolu nad tímto aktivem před jeho převodem na pronajímatele, nezaúčtuje se tato transakce jako operace prodeje a zpětného leasingu, ale jako leasing.

Údaje zveřejňované nájemci (odstavec 59)

- B48 Při určování toho, zda jsou ke splnění cíle zveřejňování uvedené v odstavci 51 nezbytné další informace o leasingových činnostech, musí nájemce posoudit:
- a) zda jsou tyto informace relevantní pro uživatele účetní závěrky. Nájemce poskytne další informace uvedené v odstavci 59 pouze v případě, že se očekává, že tyto informace budou relevantní pro uživatele účetní závěrky. V této souvislosti je to pravděpodobně například v případě, že to pomůže těmto uživatelům porozumět:
 - i) flexibilitě, kterou leasingy umožňují. Leasingy mohou umožňovat flexibilitu například tehdy, pokud nájemce může snížit své riziko využitím opcí na ukončení nebo obnovením leasingů za příznivých podmínek;
 - ii) omezením, které leasingy stanoví. Leasingy mohou stanovit omezení například tak, že vyžadují, aby nájemce dodržoval určité finanční ukazatele;
 - iii) citlivosti vykázaných informací na klíčové proměnné. Vykázané informace mohou být citlivé například na budoucí variabilní leasingové platby;
 - iv) vystavení jiným rizikům vznikajícím na základě leasingů;
 - v) odchylkám od postupů v daném oboru. Tyto odchylky mohou zahrnovat například neobvyklé nebo jedinečné podmínky leasingu, které ovlivňují leasingové portfolio nájemce;
 - b) zda jsou tyto informace zjevné z informací buď vykázaných v primární účetní závěrce, nebo zveřejněných v komentáři. Není nutné, aby nájemce znovu uváděl informace, které jsou již vykázané na jiném místě účetní závěrky.

- B49 Další informace týkající se variabilních leasingových plateb, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro užití variabilních leasingových plateb a prevalenci těchto plateb;
 - b) relativní výši variabilních leasingových plateb v poměru k pevným platbám;
 - c) klíčové proměnné, na kterých jsou variabilní leasingové platby závislé, a jak se očekává, že se tyto platby budou lišit v závislosti na změnách těchto klíčových proměnných; a
 - d) jiné provozní a finanční dopady variabilních leasingových plateb.
- B50 Další informace týkající se opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro užití opcí na prodloužení nebo opcí na ukončení a prevalenci těchto opcí;
 - b) relativní výši *nepovinných leasingových plateb* v poměru k leasingovým platbám;
 - c) prevalenci využívání opcí, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu; a
 - d) jiné provozní a finanční dopady těchto opcí.
- B51 Další informace týkající se záruk zbytkové hodnoty, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro poskytování záruk zbytkové hodnoty a prevalenci těchto záruk;
 - b) rozsah vystavení nájemce riziku zbytkové hodnoty;
 - c) povahu podkladových aktiv, za něž jsou tyto záruky poskytovány; a
 - d) jiné provozní a finanční dopady těchto záruk.
- B52 Další informace týkající se operací prodeje a zpětného leasingu, které mohou být v závislosti na okolnostech potřebné k uspokojení cíle zveřejňování uvedeného v odstavci 51, by mohly zahrnovat informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky posoudit například:
- a) důvody nájemce pro operace prodeje a zpětného leasingu a prevalenci těchto operací;
 - b) klíčové podmínky jednotlivých operací prodeje a zpětného leasingu;
 - c) platby, které nebyly zahrnuty v ocenění závazků z leasingu; a
 - d) dopad operací prodeje a zpětného leasingu na peněžní toky v účetním období.

Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele (odstavce 61–66)

- B53 Klasifikace leasingů z hlediska pronajímatele přijatá v tomto standardu je založena na rozsahu, ve kterém tento leasing převádí rizika a užitky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Užitky mohou být představovány očekáváním výnosných operací během ekonomické životnosti podkladového aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva
- B54 Leasingová smlouva může obsahovat podmínky přizpůsobení výše leasingových plateb určitým změnám, které nastanou mezi dnem počátku a dnem zahájení (například změně výše nákladů pronajímatele na podkladové aktivum nebo změně výše nákladů pronajímatele na financování leasingu). V takovém případě se má pro účely klasifikace leasingu za to, že k uvedeným změnám došlo ke dni počátku.

- B55 Pokud leasing obsahuje složky pozemků i budov, posoudí pronajímatel v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 klasifikaci každé složky jako finančního nebo operativního leasingu samostatně. Při určování, zda se v případě složky pozemků jedná o operativní leasing, nebo o finanční leasing, hraje důležitou roli skutečnost, že pozemek má obvykle neomezenou ekonomickou životnost.
- B56 Kdykoli je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu pozemků a budov nutné, rozdělí pronajímatel leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi složky připadající na pozemky a budovy proporcionálně k příslušným reálným hodnotám nároků pronajímatele na pozemky a budovy ke dni počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě složky, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, ledaže by bylo zřejmé, že obě složky jsou klasifikovány jako operativní leasing. V takovém případě se celý leasing klasifikuje jako operativní leasing.
- B57 V případě leasingu pozemků a budov, u kterého je částka připadající na složku představovanou pozemky pro leasing nevýznamná, může pronajímatel pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 62–66 a B53–B54 jako finanční leasing nebo jako operativní leasing. V takovém případě považuje pronajímatel ekonomickou životnost budov za ekonomickou životnost celého podkladového aktiva.

Klasifikace subleasingu

- B58 Při klasifikaci subleasingu klasifikuje zprostředkující pronajímatel subleasing jako finanční leasing nebo jako operativní leasing takto:
- a) pokud je hlavní leasing krátkodobým leasingem, který účetní jednotka jako nájemce účtuje v souladu s odstavcem 6, musí být tento subleasing klasifikován jako operativní leasing;
 - b) jinak musí být subleasing klasifikován odkazem na aktivum z práva k užívání vzniklé na základě hlavního leasingu, a nikoli odkazem na podkladové aktivum (například na položku pozemků, budov a zařízení, která je předmětem leasingu).

Dodatek C

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou platnost jako ostatní části tohoto standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

- C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2019 nebo později. Dřívější použití je povoleno účetním jednotkám, které používají IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* již před nebo k datu prvotní aplikace tohoto standardu. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C2 Pro účely požadavků uvedených v odstavcích C1–C19 je datem prvotní aplikace začátek ročního účetního období, ve kterém účetní jednotka použije tento standard poprvé.

Definice leasingu

- C3 Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka k datu prvotní aplikace znovu posuzovat, zda má smlouva charakter leasingu nebo leasing obsahuje. Namísto toho je účetní jednotce povoleno:
- a) použít tento standard na smlouvy, které byly již dříve identifikovány jako leasingy na základě IAS 17 *Leasingy* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*. Účetní jednotka na tyto leasingy použije přechodná ustanovení uvedená v odstavcích C5–C18;
 - b) nepoužít tento standard na smlouvy, které nebyly již dříve identifikovány jako smlouvy obsahující leasing na základě IAS 17 a IFRIC 4.

- C4 Pokud účetní jednotka zvolí praktické zjednodušení uvedené v odstavci C3, musí tuto skutečnost zveřejnit a použít toto praktické zjednodušení na všechny své smlouvy. V důsledku toho je účetní jednotka povinna použít požadavky uvedené v odstavcích 9–11 pouze na smlouvy uzavřené (nebo změněné) k datu prvotní aplikace nebo později.

Nájemci

- C5 Nájemce použije tento standard na své leasingy buď:
- a) retrospektivně na každé předchozí účetní období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*; nebo
 - b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu vykázaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C13.
- C6 Nájemce musí používat volbu uvedenou v odstavci C5 konzistentně pro všechny své leasingy, ve kterých je nájemcem.
- C7 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), nesmí přepracovávat srovnávací informace. Nájemce namísto toho vykáže kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné vhodné komponenty vlastního kapitálu) ke dni prvotní aplikace.

Leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy

- C8 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), pak nájemce musí:
- a) vykázat závazek z leasingu ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce ocení tento závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace;
 - b) vykázat aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasing v souladu s IAS 17. Nájemce si u každého leasingu zvolí, zda ocení toto aktivum z práva k užívání buď:
 - i) jeho účetní hodnotou, jako kdyby byl tento standard používán ode dne zahájení, avšak diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce ke dni prvotní aplikace; nebo
 - ii) částkou rovnající se závazku z leasingu, upravenou o částku veškerých zálohových nebo časově rozlišených leasingových plateb týkajících se tohoto leasingu, vykázaných ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;
 - c) použít IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* na aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace, pokud nájemce nepoužije praktické zjednodušení uvedené v odst. C10 písm. b).
- C9 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavci C8 platí, že u leasingů dříve klasifikovaných jako operativní leasingy podle IAS 17 nájemce:
- a) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8) a které budou účtovány v souladu s odstavcem 6. Nájemce musí tyto leasingy účtovat podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;
 - b) není povinen při přechodu provádět jakékoli úpravy u leasingů dříve účtovaných jako investice do nemovitostí s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace;
 - c) ocení aktivum z práva k užívání reálnou hodnotou ke dni prvotní aplikace u leasingů dříve účtovaných jako operativní leasingy podle IAS 17, které budou ode dne prvotní aplikace účtovány jako investice do nemovitostí s využitím modelu oceňování reálnou hodnotou v IAS 40. Nájemce musí účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu vyplývajícím z těchto leasingů podle IAS 40 a tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

- C10 Použije-li nájemce tento standard retrospektivně v souladu s odst. C5 písm. b) na leasingy dříve klasifikované jako operativní leasingy podle IAS 17, může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení. Je povoleno, aby nájemce používal tato praktická zjednodušení pro jednotlivé leasingy:
- a) nájemce může použít jedinou diskontní sazbu pro portfolio leasingů s přiměřeně obdobnými charakteristikami (jako například leasingy s obdobnou zbývajícím dobou trvání leasingu pro obdobnou třídu podkladového aktiva a v obdobném hospodářském prostředí);
 - b) nájemce se může jako na alternativu k provedení kontroly znehodnocení aktiv spolehnout na své posouzení toho, zda jsou leasingy nevýhodné podle IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, provedené bezprostředně přede dnem prvotní aplikace. Pokud nájemce zvolí toto praktické zjednodušení, je povinen upravit aktivum z práva k užívání ke dni prvotní aplikace o částku jakékoli rezervy na nevýhodné leasingy vykázanou ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem prvotní aplikace;
 - c) nájemce se může rozhodnout neuplatnit požadavky uvedené v odstavci C8 na leasingy, jejichž doba trvání končí do 12 měsíců ode dne prvotní aplikace. V takovém případě nájemce:
 - i) zaúčtuje tyto leasingy stejným způsobem jako krátkodobé leasingy, jak je uvedeno v odstavci 6; a
 - ii) zahrne pořizovací náklady spojené s těmito leasingy do zveřejnění nákladů na krátkodobé leasingy v ročním účetním období, do kterého spadá den prvotní aplikace;
 - d) nájemce může vyloučit počáteční přímé náklady z oceňování aktiva z práva k užívání ke dni prvotní aplikace;
 - e) nájemce může použít zpětný pohled, například při určování doby trvání leasingu, pokud smlouva obsahuje opce na prodloužení nebo ukončení leasingu.

Leasingy dříve klasifikované jako finanční leasingy

- C11 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odstavcem C5 písm. b) na leasingy, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako finanční leasingy, musí se účetní hodnota aktiva z práva k užívání a závazku z leasingu ke dni prvotní aplikace rovnat účetní hodnotě pronajátého aktiva a závazku z leasingu bezprostředně před tímto datem, oceněné podle IAS 17. U těchto leasingů musí nájemce účtovat o aktivu z práva k užívání a o závazku z leasingu podle tohoto standardu ode dne prvotní aplikace.

Zveřejnění

- C12 Pokud se nájemce rozhodne použít tento standard v souladu s odst. C5 písm. b), musí zveřejnit informace o prvotní aplikaci, které požaduje odstavec 28 standardu IAS 8, s výjimkou informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8. Namísto informací uvedených v odst. 28 písm. f) IAS 8 musí nájemce zveřejnit:
- a) vážený průměr přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce uplatněné na závazky z leasingu vykázané ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace a
 - b) vysvětlení veškerých rozdílů mezi:
 - i) závazky z operativního leasingu zveřejněnými podle IAS 17 na konci ročního účetního období bezprostředně předcházejícího dni prvotní aplikace, diskontovanými s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry ke dni prvotní aplikace, jak je uvedeno v odst. C8 písm. a); a
 - ii) závazky z leasingu vykázanými ve výkazu o finanční pozici ke dni prvotní aplikace.
- C13 Pokud nájemce využívá jedno nebo více praktických zjednodušení uvedených v odstavci C10, musí tuto skutečnost zveřejnit.

Pronajímatelé

- C14 S výjimkou případů uvedených v odstavci C15 není pronajímatel povinen provádět při přechodu žádné úpravy leasingů, u nichž je pronajímatelem, a musí o těchto leasingových vztazích účtovat podle tohoto standardu ode dne první aplikace.
- C15 Zprostředkující pronajímatel musí:
- a) přehodnotit subleasingy, které byly klasifikovány jako operativní leasingy podle IAS 17 a ke dni první aplikace trvají, s cílem u každého subleasingu určit, zda by měl být podle tohoto standardu klasifikován jako operativní nebo finanční leasing. Zprostředkující pronajímatel provede toto hodnocení ke dni první aplikace na základě zbývajících smluvních dob a podmínek hlavního leasingu a subleasingu k tomuto datu;
 - b) u subleasingů, které byly podle IAS 17 klasifikovány jako operativní leasingy, ale podle tohoto standardu jsou klasifikovány jako finanční leasingy, zaúčtovat takové subleasingy jako nové finanční leasingy uzavřené ke dni první aplikace.

Operace prodeje a zpětného leasingu přede dnem první aplikace

- C16 Účetní jednotka nepřehodnocuje operace prodeje a zpětného leasingu uzavřené přede dnem první aplikace s cílem určit, zda převod podkladového aktiva splňuje požadavky IFRS 15 na to, aby byl účtován jako prodej.
- C17 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a finanční leasing, prodávající-nájemce musí:
- a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný finanční leasing, který existuje ke dni první aplikace; a
 - b) nadále umořovat jakýkoli zisk z prodeje během doby trvání leasingu.
- C18 Pokud byla operace prodeje a zpětného leasingu podle IAS 17 zaúčtována jako prodej a operativní leasing, prodávající-nájemce musí:
- a) zaúčtovat zpětný leasing stejným způsobem, jakým účtuje jakýkoli jiný operativní leasing, který existuje ke dni první aplikace; a
 - b) upravit aktivum z práva k užívání, jehož se zpětný leasing týká, o veškeré odložené zisky nebo ztráty, které se vztahují k netržním podmínkám vykázaným ve výkazu o finanční pozici bezprostředně přede dnem první aplikace.

Částky původně vykázané ve vztahu k podnikovým kombinacím

- C19 Pokud nájemce původně vykazoval aktivum nebo závazek podle IFRS 3 *Podnikové kombinace* vztahující se k příznivým nebo nepříznivým podmínkám operativního leasingu pořízeného v rámci podnikové kombinace, nájemce ke dni první aplikace dané aktivum nebo závazek odúčtuje a upraví účetní hodnotu aktiva z práva k užívání o odpovídající částku.

Odkazy na IFRS 9

- C20 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak dosud nepoužívá IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

- C21 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy a výklady:
- a) IAS 17 *Leasingy*;
 - b) IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*;
 - c) SIC-15 *Operativní leasing – pobídky a*
 - d) SIC-27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*.

Dodatek D

Změny jiných standardů

Tento dodatek stanoví změny jiných standardů, jež jsou důsledkem toho, že Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala tento standard. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, použije pro dané dřívější období i tyto změny.

Účetní jednotce není povoleno použít IFRS 16 dříve, než použije IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (viz odstavec C1).

V důsledku toho se u standardů, které byly účinné k 1. lednu 2016, změny v tomto dodatku vykazují na základě toho znění těchto standardů, které bylo účinné k 1. lednu 2016, ve znění standardu IFRS 15. Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

U standardů, které nebyly účinné k 1. lednu 2016, se změny v tomto dodatku vykazují na základě znění počátečního zveřejnění tohoto standardu ve znění standardu IFRS 15. Znění těchto standardů v tomto dodatku neobsahuje žádné další změny, které nebyly účinné k 1. lednu 2016.

IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mění se odstavec 30 a doplňuje se nový odstavec 39AB.

Užití reálné hodnoty jako domnělých pořizovacích nákladů

30. Pokud účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije reálnou hodnotu jako domnělé pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení, investičního nemovitého majetku, nehmotného aktiva nebo aktiva z práva k užívání (viz odstavce D5 a D7), zveřejní ve své první účetní závěrce podle IFRS pro každou řádkovou položku počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS:

a) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

39AB IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 30, C4, D1, D7, D8B a D9, zrušil odstavec D9 A a doplnil nové odstavce D9B–D9E. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

Mění se odstavec C4.

Výjimky pro podnikové kombinace

...

C4 Pokud prvouživatel nepoužije IFRS 3 retrospektivně pro dřívější podnikovou kombinaci, plynou z toho pro takovou podnikovou kombinaci tyto důsledky:

a) ...

f) pokud nebyly aktivum nabyté nebo závazek převzatý v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP vykázané, nemají v počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS nulové domnělé pořizovací náklady. Nabyvatel místo toho toto aktivum nebo tento závazek vykáže a ocení ve svém konsolidovaném výkazu o finanční pozici tak, jak by IFRS vyžadovaly ve výkazu o finanční pozici nabývaného podniku. Pro ilustraci: pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, v níž byl nabývaný podnik nájemcem, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jak

by to vyžadoval IFRS 16 *Leasingy* u nabývaného podniku v jeho výkazu o finanční pozici podle IFRS. Stejně, pokud nabyvatel nevykázal v souladu s předchozími GAAP podmíněný závazek, který stále existuje k datu přechodu na IFRS, nabyvatel musí tento podmíněný závazek k datu přechodu vykázat, pokud však IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* toto vykázání v účetních výkazech nabývaného podniku nezakazuje. Naproti tomu, pokud byly aktivum nebo závazek zahrnuty podle předchozích GAAP do goodwillu, ale podle IFRS 3 by se vykázaly samostatně, zůstává dané aktivum nebo daný závazek v goodwillu, ledaže by IFRS požadovaly jeho vykázání v účetní závěrce nabývaného podniku;

g) ...

V dodatku D se mění odstavce D1, D7, D8B a D9. Odstavec D9 A se zrušuje. Doplnují se nové odstavce D9B–D9E.

Výjimky z ostatních IFRS

...

D1 Účetní jednotka může použít jednu či více následujících výjimek:

a) ...

d) leasingů (odstavce D9 a D9B–D9E);

...

Domnělé pořizovací náklady

...

D7 Možnost volby uvedená v odstavcích D5 a D6 platí rovněž pro:

a) investiční nemovitý majetek, pokud se účetní jednotka rozhodne použít model oceňování pořizovacími náklady podle IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*;

aa) aktiva z práva k užívání (IFRS 16 *Leasingy*) a

b) ...

...

D8B Některé účetní jednotky drží položky budov, strojů a zařízení, aktiv ve formě práv k užívání nebo nehmotných aktiv, které jsou nebo byly dříve používány v činnostech, na něž se vztahuje regulace sazeb. Účetní hodnota těchto položek může zahrnovat částky, které byly stanoveny podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP), podle IFRS se však neaktivují. V tomto případě se prvouživatel může rozhodnout, že účetní hodnotu této položky podle předchozích všeobecně přijímaných účetních zásad (GAAP) použije ke dni přechodu na IFRS jako domnělé pořizovací náklady. Pokud účetní jednotka použije tuto výjimku na určitou položku, nemusí ji uplatnit u všech položek. Ke dni přechodu na IFRS provede účetní jednotka u každé položky, u níž je použita tato výjimka, testování na znehodnocení podle IAS 36. Pro účely tohoto odstavce podléhají činnosti regulaci sazeb, pokud se řídí rámcem pro stanovení cen, které je možno účtovat zákazníkům za zboží nebo služby, a tento rámec podléhá dohledu a/nebo schválení regulátorem sazeb (podle definice v IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci*).

Leasingy

D9 Prvouživatel může posoudit, zda smlouva existující k datu přechodu na IFRS obsahuje leasing, tak, že na tyto smlouvy uplatní odstavce 9–11 IFRS 16 na základě skutečností a okolností existujících k tomuto datu.

D9 A [Zrušuje se]

D9B Když prvouživatel, který je nájemcem, vykazuje závazky z leasingu a aktiva z práva k užívání, může použít pro všechny své leasingy následující přístup (v souladu s praktickými zjednodušeními uvedenými v odstavci D9D):

a) ocení závazek z leasingu k datu přechodu na IFRS. Nájemce, který používá tento přístup, ocení daný závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb (viz odstavec D9E), diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce (viz odstavec D9E) k datu přechodu na IFRS;

- b) ocení aktivum z práva k užívání k datu přechodu na IFRS. Nájemce si zvolí u jednotlivých leasingů oceňování tohoto aktiva z práva k užívání buď:
- i) jeho účetní hodnotou, jako kdyby byl IFRS 16 používán ode dne zahájení leasingu (viz odstavec D9E), avšak diskontovanou s použitím přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce k datu přechodu na IFRS; nebo
 - ii) částkou rovnající se závazku z leasingu, upravenou o částku jakýchkoliv zálohových nebo časově rozlišených leasingových plateb týkajících se tohoto leasingu, vykázaných ve výkazu o finanční pozici bezprostředně před datem přechodu na IFRS;
- c) použije IAS 36 na aktiva z práva k užívání k datu přechodu na IFRS.
- D9C Bez ohledu na požadavky odstavce D9B platí, že prvouživatel, který je nájemcem, ocení aktivum z práva k užívání reálnou hodnotou k datu přechodu na IFRS u leasingů, které splňují definici investičního nemovitého majetku dle IAS 40 a jsou oceňovány modelem oceňování reálnou hodnotou dle IAS 40 od data přechodu na IFRS.
- D9D Prvouživatel, který je nájemcem, může k datu přechodu na IFRS provést u jednotlivých leasingů jeden nebo více následujících úkonů:
- a) použít jedinou diskontní sazbu pro portfolio leasingů s přiměřeně obdobnými rysy (například s obdobnou zbývající dobou trvání leasingu u obdobné třídy podkladového aktiva v obdobném ekonomickém prostředí);
 - b) rozhodnout se, že neuplatní požadavky odstavce D9B na leasingy, jejichž doba trvání leasingu (viz odstavec D9E) končí do 12 měsíců od data přechodu na IFRS. Účetní jednotka namísto toho účtuje o těchto leasingových vztazích (včetně zveřejňování informací o nich) tak, jako by se jednalo o krátkodobé leasingy účtované v souladu s odstavcem 6 IFRS 16;
 - c) rozhodnout se, že neuplatní požadavky odstavce D9B na leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8 IFRS 16). Účetní jednotka namísto toho účtuje o těchto leasingových vztazích (včetně zveřejňování informací o nich) v souladu s odstavcem 6 IFRS 16;
 - d) vyloučit prvotní přímé náklady (viz odstavec D9E) z ocenění aktiva z práva k užívání k datu přechodu na IFRS;
 - e) použít zpětný pohled, jako například při určování doby trvání leasingu, pokud smlouva obsahuje opce na prodloužení nebo ukončení leasingu.
- D9E Termíny „leasingové platby“, „nájemce“, „přírůstková výpůjční úroková míra nájemce“, „den zahájení leasingu“, „počáteční přímé náklady“ a „doba trvání leasingu“ jsou termíny definované v IFRS 16 a v tomto standardu jsou užívány ve stejném významu.

IFRS 3 Podnikové kombinace

Mění se odstavce 14 a 17 a doplňují se nové odstavce 28 A 28B a jejich související nadpis a odstavec 64M.

Podmínky pro vykazání

...

14. Odstavce B31 až B40 obsahují návodné postupy vykazování nehmotných aktiv. Odstavce 22 až 28B specifikují druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky z principu vykazání a z podmínek pro vykazání.

Klasifikace nebo určení nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci

...

17. Tento IFRS obsahuje dvě výjimky z principu obsaženého v odstavci 15:
- a) klasifikace leasingové smlouvy, u níž je nabývaný podnik pronajímatelem, buď v operativním, nebo finančním leasingu v souladu s IFRS 16 *Leasingy*; a
 - b) ...

Leasingy, u nichž je nabývaný podnik nájemcem

- 28 A Nabyvatel vykáže aktiva z práva k užívání a závazky z leasingu u leasingů identifikovaných v souladu s IFRS 16, u nichž je nabývaný podnik nájemcem. Nabyvatel nemusí vykazovat aktiva z práva k užívání a závazky z leasingu u:
- a) leasingů, jejichž doba trvání leasingu (podle definice v IFRS 16) končí do 12 měsíců od data akvizice; nebo
 - b) leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu (jak je uvedeno v odstavcích B3–B8 IFRS 16).
- 28B Nabyvatel ocení závazek z leasingu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb (podle definice v IFRS 16) jako kdyby získaný leasing byl k datu akvizice leasingem novým. Nabyvatel ocení aktivum z práva k užívání stejnou částkou jako závazek z leasingu, upravenou tak, aby odrážela výhodné nebo nevýhodné leasingové podmínky v porovnání s tržními podmínkami.

Datum účinnosti

...

- 64M Standardem IFRS 16, vydaným v lednu 2016, byly změněny odstavce 14, 17, B32 a B42, zrušeny odstavce B28–B30 a jejich související nadpis a doplněny nové odstavce 28 A–28B a jejich související nadpis. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

V dodatku B se zrušují odstavce B28–B30 a jejich související nadpis a mění se odstavce B32 a B42.

B28 [Zrušuje se]

B29 [Zrušuje se]

B30 [Zrušuje se]

Nehmotná aktiva

...

- B32 Nehmotné aktivum, které splňuje smluvně-právní podmínku, se považuje za identifikovatelné, i když není převoditelné nebo oddělitelné od nabývaného podniku nebo od dalších práv a povinností. Například:
- a) [zrušuje se]
 - b) ...

Aktiva pronajatá prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém je nabývaný podnik pronajímatelem

- B42 Při stanovení reálné hodnoty aktiva k datu akvizice jako např. budovy nebo patentu, které je pronajímáno prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém je nabývaný podnik pronajímatelem, nabyvatel vezme v úvahu podmínky leasingu. Nabyvatel nevykáže samostatné aktivum nebo závazek, pokud jsou podmínky operativního leasingu buď výhodné, nebo nevýhodné vzhledem k tržním podmínkám.

IFRS 4 Pojistné smlouvy

Odstavec 4 ve znění IFRS 15 se mění a doplňuje se nový odstavec 41I.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

4. Účetní jednotka nepoužije tento IFRS na:

a) ...

c) smluvní práva nebo smluvní závazky, které jsou podmíněny budoucím použitím nebo právem použít položky nefinančního typu (například některé licenční poplatky, autorské honoráře, variabilní splátky leasingu a podobné položky) stejně jako záruku zbytkové hodnoty pro nájemce vloženou do leasingu (viz IFRS 16 *Leasingy*, IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);

d) ...

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

41I IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 4. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 16.

IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejňování

Mění se odstavec 29 a doplňuje se nový odstavec 44CC.

Reálná hodnota

...

29. Zveřejnění reálné hodnoty se nevyžaduje:

a) ...

b) u investic do kapitálových nástrojů, které nemají kótovanou cenu na aktivním trhu pro stejný nástroj (tj. vstup na úrovni 1) nebo u derivátů vázaných na takové kapitálové nástroje, které se oceňují v pořizovacích nákladech v souladu s IAS 39, protože jejich reálnou hodnotu není možné jinak spolehlivě stanovit; nebo

c) u smluv obsahujících prvky dobrovolné účasti (jak je popsáno v IFRS 4), jestliže není možné spolehlivě ocenit reálnou hodnotu tohoto smluvního prvku; nebo

d) u závazků z leasingu.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

44CC IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 29 a B11D. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

V dodatku B se mění odstavec B11D.

Kvantitativní zveřejňované údaje u rizika likvidity (odst. 34 písm. a) a odst. 39 písm. a) a b))

...

B11D Částky, které jsou předmětem smluv zveřejněných v analýze splatnosti podle odst. 39 písm. a) a b), představují smluvní nediskontované peněžní toky, jako např.:

a) hrubé závazky z leasingu (před odečtením finančních poplatků);

b) ...

IFRS 9 Finanční nástroje

Mění se odstavce 2.1 a 5.5.15 a doplňuje se nový odstavec 7.1.5.

Kapitola 2 Rozsah působnosti

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

- a) ...
- b) **práv a závazků z leasingu, které se účtují podle IFRS 16 *Leasingy*. Avšak:**
 - i) **pro pohledávky z finančního leasingu (tj. čisté investice u finančních leasingů) a pro pohledávky z operativního leasingu zaúčtované pronajímatelem platí požadavky tohoto standardu týkající se odúčtování a znehodnocení;**
 - ii) **pro závazky z leasingu zaúčtované nájemcem platí požadavky na odúčtování podle odstavce 3.3.1 tohoto standardu a**
 - iii) **pro deriváty vložené do leasingových smluv platí požadavky tohoto standardu týkající se vložených derivátů;**
- c) ...

Zjednodušený přístup k obchodním pohledávkám, smluvním aktivům a pohledávkám z leasingu

5.5.15. Nehledě na odstavce 5.5.3 a 5.5.5 musí účetní jednotka vždy vyčíslit opravnou položku ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání pro:

- a) ...
- b) **pohledávky z leasingu, jež jsou výsledkem transakcí, které jsou v působnosti IFRS 16, pokud si účetní jednotka jako své účetní pravidlo zvolí vyčíslení opravné položky ve výši očekávaných úvěrových ztrát za dobu trvání. Toto účetní pravidlo musí být použito na všechny pohledávky z leasingu, avšak může být použito zvlášť pro pohledávky z finančního a z operativního leasingu.**

...

7.1. DATUM ÚČINNOSTI

...

7.1.5. Standard IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46. Účetní jednotka musí tyto změny použít, pokud používá standard IFRS 16.

V dodatku B se mění odstavce B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46.

Vložené deriváty (oddíl 4.3)

...

B4.3.8 Ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými v níže uvedených případech. V těchto případech neúčtuje účetní jednotka o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy:

- a) ...
- f) **vložený derivát u leasingových smluv úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud jsou jím i) index odrážející inflaci, např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou a že index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí; ii) variabilní splátky pronájmu na základě souvisejících tržeb nebo iii) variabilní splátky pronájmu na základě měnící se úrokové míry;**
- g) ...

Očekávané úvěrové ztráty

...

- B5.5.34 Při vyčíslení opravné položky u pohledávky vyplývající z leasingu mají peněžní toky použité k určení očekávaných úvěrových ztrát být v souladu s peněžními toky použitými k ocenění této pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16 *Leasingy*.

...

Časová hodnota peněz

...

- B5.5.46 Očekávané úvěrové ztráty z pohledávek vyplývajících z leasingu se diskontují pomocí stejné diskontní sazby, která byla použita při ocenění dané pohledávky vyplývající z leasingu v souladu s IFRS 16.

...

IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou

Mění se odstavec 6.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

6. Požadavky tohoto IFRS na oceňování a zveřejňování se nevztahují na následující transakce:

- a) ...
- b) leasingy účtované v souladu s IFRS 16 *Leasingy* a
- c) ...

V dodatku C se doplňuje nový odstavec C6.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

...

- C6 IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 16.

IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

Mění se odstavce 5 a 97.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

5. Účetní jednotka použije tento standard na všechny smlouvy se zákazníky s výjimkou následujících:

- a) leasingových smluv, které spadají do působnosti IFRS 16 *Leasingy*;
- b) ...

Náklady související s plněním smlouvy

...

97. Náklady, které se vztahují přímo ke smlouvě (nebo ke konkrétní očekávané smlouvě), zahrnují kterékoli z následujících položek:

- a) ...

c) alokace nákladů, které souvisejí přímo se smlouvou nebo se smluvními činnostmi (například náklady na řízení zakázky nebo na dohled nad ní, pojištění a odpisy nástrojů, zařízení a aktiv z práv k užíváním, které se užívají při plnění smlouvy);

d) ...

V dodatku B se mění odstavce B66 a B70.

Dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce

B66 Pokud má účetní jednotka závazek nebo právo dané aktivum zpětně odkoupit (dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce), nezískává zákazník kontrolu nad tímto aktivem, protože zákazníkova schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch je omezena bez ohledu na to, že dané aktivum může fyzicky držet. V důsledku toho musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jedním z následujících způsobů:

a) jako leasing v souladu s IFRS 16 *Leasingy*, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9; nebo

b) ...

Prodejní opce

B70 Pokud má účetní jednotka závazek dané aktivum na žádost zákazníka zpětně odkoupit (prodejní opce) za cenu, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva, musí účetní jednotka při uzavření smlouvy zvážit, zda má zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva. Důsledkem uplatnění tohoto práva zákazníkem je, že zákazník účetní jednotce fakticky uhradí protihodnotu za právo využívat po určitou dobu konkrétní aktivum. Pokud má tedy zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva, musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jako leasing v souladu s IFRS 16 s výjimkou případů, kdy je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu. Pokud je tato smlouva součástí transakce prodeje a zpětného leasingu, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí takový finanční závazek zaúčtovat v souladu s IFRS 9.

...

V dodatku C se doplňuje nový odstavec C1 A.

DATUM ÚČINNOSTI

...

C1 A IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 5, 97, B66 a B70. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Mění se odstavec 123 a doplňuje se nový odstavec 139Q.

Zveřejnění účetních pravidel

...

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 užitky vyplývající z vlastnictví finančních aktiv, a v případě pronajímatelů pronajatých aktiv, převedena na jiné účetní jednotky; a
- c) ...

PŘECHODNÉ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

...

139Q IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 123. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IAS 2 *Zásoby*

Mění se odstavec 12 a doplňuje se nový odstavec 40G.

Náklady na přeměnu

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

...

DATUM ÚČINNOSTI

...

40G IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 12. Účetní jednotka použije tuto změnu, jakmile aplikuje IFRS 16.

IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích*

Mění se odstavec 17 a 44 a doplňuje se nový odstavec 59.

Financování

17. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné pro předvídaní nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:
- a) ...
 - e) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k leasingu.

NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE

...

44. Mnohé z investiční činnosti a financování nemá přímý dopad na běžné peněžní toky, ačkoliv ovlivňuje strukturu kapitálu a aktiv účetní jednotky. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu o peněžních tocích je konzistentní s účelem výkazu o peněžních tocích, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:
- a) nabytí aktiv buď převzetím přímo se vztahujících závazků, nebo prostřednictvím leasingu;
 - b) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

59. IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 17 a 44. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

IAS 12 Daně ze zisku

Odstavec 20 se mění pro účetní jednotku, která nepřijala IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

20. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví připouštějí nebo požadují, aby určitá aktiva byla vykázána v reálné hodnotě nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 *Nehmotná aktiva*, IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* a IFRS 16 *Leasingy*). V některých jurisdikcích přecenění nebo jiné přepracování aktiva v reálné hodnotě ovlivňuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) za běžné období. Výsledkem je, že daňová základna aktiva je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných jurisdikcích přecenění nebo přepracování aktiva neovlivní zdanitelný zisk v období přecenění nebo přepracování, a proto daňová základna aktiva není upravena. Nicméně budoucí úhrada účetní hodnoty způsobí účetní jednotce zdanitelný ekonomický prospěch a částka, která bude odčitatelná pro daňové účely, se bude lišit od částky tohoto ekonomického prospěchu. Rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodný rozdíl a způsobuje odložený daňový závazek nebo pohledávku. To platí, jestliže:
- a) ...

Odstavec 20 se mění pro účetní jednotku, která přijala IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

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

Doplňuje se nový odstavec 98G.

DATUM ÚČINNOSTI

...

- 98G IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 20. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 16.

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Zrušují se odstavce 4 a 27, mění se odstavce 5, 10, 44 a 68, mění se odstavec 69 ve znění IFRS 15 a doplňuje se nový odstavec 81L.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

4. [Zrušuje se]

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

UZNÁNÍ

...

10. Účetní jednotka vypočte pořizovací náklady na veškeré své pozemky, budovy a zařízení podle uvedené zásady uznání v okamžiku, kdy dojde k jejich vynaložení. Uvedené pořizovací náklady zahrnují na počátku vynaložené náklady na pořízení nebo vybudování položky pozemků, budov a zařízení a náklady vzniklé následně rozšířením, výměnou části nebo servisem předmětné položky. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení mohou zahrnovat pořizovací náklady vynaložené ve vztahu k leasingům aktiv, která jsou použita na vybudování, rozšíření, výměnu části nebo servis položky pozemků, budov a zařízení, jako například odpisy aktiv z práva k užívání.

Oceňování pořizovacími náklady

...

27. [Zrušuje se].

...

Odpisy

...

44. Účetní jednotka rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejich významných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory. Obdobně, pokud účetní jednotka pořídí pozemek, budovu a zařízení, které je předmětem operativního leasingu, v němž účetní jednotka je pronajímatelem, může být také vhodné samostatně odepisovat tu část pořizovacích nákladů, která je důsledkem toho, že dané leasingové podmínky jsou výhodnější nebo méně výhodné než tržní podmínky.

...

ODÚČTOVÁNÍ

...

68. **Zisk nebo ztráta pocházející z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení se zahrnou do hospodářského výsledku, jakmile je položka odúčtována (pokud IFRS 16 *Leasingy* nepožaduje jiné řešení při prodeji a zpětném leasingu). Zisk není považován za výnos.**

...

69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Datem vyřazení položky pozemků, budov nebo zařízení je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad touto položkou v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění podle IFRS 15. IFRS 16 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.

...

DATUM ÚČINNOSTI

...

- 81L IFRS 16, vydaný v lednu 2016, zrušil odstavce 4 a 27 a změnil odstavce 5, 10, 44 a 68–69. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*

Mění se odstavec 16 a doplňuje se nový odstavec 60K.

Peněžní položky

16. Podstatnou charakteristikou peněžní položky je právo obdržet (nebo povinnost zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: penze a další zaměstnanecké požitky, které mají být placeny

v hotovosti; rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti; závazky z leasingu a hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek. Peněžní položkou je také smlouva o nároku (nebo platbě) na měnící se počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo měnící se množství aktiv, u kterých se nárokováná (nebo placená) reálná hodnota rovná pevnému nebo určitému množství jednotek měny. A naopak – podstatnou charakteristikou nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo v případě závazku povinnosti zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny. Příklady zahrnují: částky předplacené za zboží a služby; goodwill; nehmotná aktiva; zásoby; pozemky, budovy a zařízení; aktiva z práva k užívání a rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

60K IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 16. Účetní jednotka uplatní tuto změnu, jakmile použije IFRS 16.

IAS 23 *Výpůjční náklady*

Mění se odstavec 6 a doplňuje se nový odstavec 29C.

DEFINICE

...

6. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

a) ...

d) úroky z titulu závazků z leasingů uznaných v souladu s IFRS 16 *Leasingy* a

e) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

29C IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IAS 32 *Finanční nástroje: Vykazování*

Doplňuje se nový odstavec 97S.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

97S IFRS 16 *Leasingy*, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce AG9 a AG10. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

V aplikační příručce se mění odstavec AG9 a AG10.

Finanční aktiva a finanční závazky

...

AG9 Leasing obvykle vytváří nárok pronajímatele získat a smluvní závazek nájemce zaplatit řetězec plateb, které se v podstatě rovnají splátkám jistiny a úroků stanoveným smlouvou o úvěru. Pronajímatel zaúčtuje částku, kterou obdrží na základě smlouvy o finančním leasingu, nikoliv podkladové aktivum jako takové, které je předmětem finančního leasingu. Pronajímatel tudíž považuje finanční leasing za finanční nástroj. Podle IFRS 16 nevykáže pronajímatel svůj nárok získat leasingové platby v rámci operativního leasingu. Pronajímatel nadále

účtuje o samotném podkladovém aktivu, a nikoli o částce splatné v budoucnu podle smlouvy. Pronajímatel tudíž nepovažuje operativní leasing za finanční nástroj, s výjimkou jednotlivých plateb aktuálně splatných, které má nájemce zaplatit.

- AG10 Aktiva, která mají fyzickou podobu (jako např. zásoby, hmotný majetek, technologie a vybavení), aktiva z práva k užívání ani nehmotná aktiva (jako např. patenty a ochranné známky) nejsou finančními aktivy. Kontrola nad těmito hmotnými aktivy, aktivy z práva k užívání a nehmotnými aktivy dává účetní jednotce možnost nabýt hotovost či jiná finanční aktiva, ale na jejím základě nevzniká účetní jednotce momentální právní nárok obdržet hotovost nebo jiná finanční aktiva

...

IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Mění se odstavec 5 a doplňuje se nový odstavec 102.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

5. Pokud jiný standard upravuje specifický typ rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, použije jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například některé typy rezerv jsou předmětem standardů upravujících:
- a) ...
 - c) leasingy (viz IFRS 16 *Leasingy*). Tento standard se však použije na jakýkoli leasing, který se stane nevýhodným přede dnem zahájení leasingu podle definice v IFRS 16. Tento standard se rovněž použije na krátkodobé leasingy a leasingy, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu účtované v souladu s odstavcem 6 IFRS 16 a které se staly nevýhodnými;
 - d) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

102. IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IAS 38 Nehmotná aktiva

Mění se odstavce 3, 6 a 113, mění se odstavec 114 ve znění IFRS 15 a doplňuje se nový odstavec 130L.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

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) ...
 - c) leasingy nehmotných aktiv účtované v souladu s IFRS 16 *Leasingy*;
 - d) ...
6. Práva držaná nájemcem vyplývající z licenčních smluv pro položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva, patří do rozsahu působnosti tohoto standardu a jsou vyňata z působnosti IFRS 16.

...

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

...

113. **Zisk nebo ztráta vznikající z odúčtování nehmotného aktiva se určují jako rozdíl mezi případným čistým výtěžkem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva. Vykáže se v hospodářském výsledku v období, kdy je aktivum odúčtováno (pokud IFRS 16 nevyžaduje jiné řešení v případě prodeje a zpětného leasingu). Zisky z vyřazení se neklasifikují jako výnosy.**
114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu nebo darování). Datem vyřazení nehmotného aktiva je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad tímto aktivem v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. IFRS 16 se použije v případě prodeje a zpětného pronájmu.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

...

- 130L IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 3, 6, 113 a 114. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 16.

IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování

Mění se odstavec 2 a doplňuje se nový odstavec 103 V pro účetní jednotku, která nepřijala IFRS 9 *Finanční nástroje*. IAS 39 se nemění pro účetní jednotku, která přijala IFRS 9.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. **Tento standard musí aplikovat všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:**
- a) ...
- b) **práva a závazky vyplývající z leasingu, které se účtují podle IFRS 16 *Leasingy*. Avšak:**
- i) **pro pohledávky vyplývající z finančního leasingu (tj. čisté investice u finančních leasingů) a pohledávky vyplývající z operativního leasingu zaúčtované pronajímatelem platí ustanovení tohoto standardu týkající se odúčtování a znehodnocení (viz odstavce 15–37, 58, 59, 63–65 a dodatek A, odstavce AG36–AG52 a AG84–AG93);**
- ii) **pro závazky z finančního leasingu zaúčtované nájemcem platí ustanovení pro odúčtování podle odstavce 39 tohoto standardu a**
- iii) ...

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

- 103 V IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavce 2 a AG33. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

V aplikační příručce se mění odstavec AG33 pro účetní jednotku, která nepřijala IFRS 9 *Finanční nástroje*. Aplikační příručka se nemění pro účetní jednotku, která IFRS 9 přijala.

VLOŽENÉ DERIVÁTY (ODSTAVCE 10–13)

...

- AG33 Ekonomické znaky vloženého derivátu a rizika s ním spojená souvisejí úzce s ekonomickými znaky hostitelské smlouvy a s riziky s ní spojenými v níže uvedených případech. V těchto případech neúčtuje účetní jednotka o vloženém derivátu odděleně od hostitelské smlouvy:
- a) ...

- f) vložený derivát u leasingových smluv úzce souvisí s hostitelskou smlouvou, pokud jsou jím i) index odrážející inflaci, např. index splátek pronájmu v poměru k indexu spotřebitelských cen (za předpokladu, že pronájem není financován třetí stranou a že index odráží inflaci ekonomiky, v níž daná účetní jednotka působí; ii) variabilní splátky pronájmu na základě souvisejících tržeb nebo iii) variabilní splátky pronájmu na základě měnící se úrokové míry;

g) ...

IAS 40 Investiční nemovitý majetek

Vzhledem k rozsáhlým změnám IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* je úplné znění tohoto standardu s navrhovanými změnami uvedeno na konci dodatku D.

IAS 41 Zemědělství

Mění se odstavec 2 a doplňuje se nový odstavec 64.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

2. Předmětem tohoto standardu nejsou:

a) ...

e) aktiva z práva k užívání vznikající na základě leasingu pozemků spjatých se zemědělskou činností (viz IFRS 16 *Leasingy*).

...

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

64. IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IFRIC 1 Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích

Mění se odstavec Odkazy.

ODKAZY

— IFRS 16 *Leasingy*

— IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)

— ...

Mění se odstavec 2 a doplňuje se nový odstavec 9B.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tato interpretace se týká změn při oceňování veškerých existujících ukončení provozu, uvedených do původního stavu nebo obdobných závazků, které jsou:

a) považovány za součást ceny položky pozemku, budovy a zařízení v souladu s IAS 16 nebo za součást ceny aktiva z práva k užívání v souladu s IFRS 16; a

b) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

9B IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 2. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

IFRIC 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb

Mění se odstavec Odkazy.

ODKAZY

- ...
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*
- IFRS 16 *Leasingy*
- ...
- ...
- ...

Doplňuje se nový odstavec 28F.

DATUM ÚČINNOSTI

...

28F IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec AG8 a dodatek B. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

V dodatku A se mění odstavec AG8.

Dodatek A**ROZSAH PŮSOBNOSTI (ODSTAVEC 5)**

...

AG8 Provozovatel může mít právo k užívání oddělitelné infrastruktury popsané v odstavci AG7 písm. a) nebo zařízení užívaných k poskytování vedlejších neregulovaných služeb popsaných v odst. AG7 písm. b). V obou případech může mezi poskytovatelem a provozovatelem v podstatě existovat leasing; je-li tomu tak, účtuje se v souladu s IFRS 16.

SIC-29 Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

Mění se odstavec Odkazy.

ODKAZY

- IFRS 16 *Leasingy*
- ...
- ...

Mění se odstavec 5.

PŘEDMĚT SPORU

...

5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se zabývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (například IAS 16 se použije na akvizice budov, pozemků a zařízení, IFRS 16 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká akvizic nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování licencovaných služeb však může zahrnovat dosud nesplněné smlouvy, které Mezinárodními standardy účetního výkaznictví nejsou upraveny, pokud se nestanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se tato interpretace zabývá zveřejněním dalších informací o ujednáních týkajících se poskytování licencovaných služeb.

Mění se odstavec Datum účinnosti.

DATUM ÚČINNOSTI

...

Účetní jednotka použije změnu v odst. 6 písm. e) a v odstavci 6 A pro roční období počínající dnem 1. ledna 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRIC 12 pro dřívější období, potom použije i tuto změnu pro dané dřívější období.

IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 5. Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

SIC-32 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

Mění se odstavec Odkazy.

ODKAZY

— ...

— IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*

— IFRS 16 *Leasingy*

— ...

Mění se odstavec 6 ve znění IFRS 15.

PŘEDMĚT SPORU

...

6. IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IAS 2 a IFRS 15) nebo na leasingy nehmotného majetku účtované v souladu s IFRS 16. V souladu s tím se tato interpretace nepoužívá na výdaje spojené s tvorbou a provozováním webových stránek (nebo programového vybavení pro webové stránky), které jsou určeny k prodeji jiné účetní jednotce nebo které jsou účtovány v souladu s IFRS 16.

Mění se odstavec Datum účinnosti.

DATUM ÚČINNOSTI

...

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 6. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, jakmile použije IFRS 15.

IFRS 16, vydaný v lednu 2016, změnil odstavec 6. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, jakmile použije IFRS 16.

IAS 40 Investiční nemovitý majetek

Vzhledem k rozsáhlým změnám IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* je zde uvedeno úplné znění tohoto standardu ve znění IFRS 15 s navrhovanými změnami.

Mezinárodní účetní standard 40

Investiční nemovitý majetek

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investičního nemovitého majetku a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. **Tento standard se používá při vykazování, oceňování a zveřejňování investičního nemovitého majetku.**
3. [Zrušuje se]
4. Předmětem tohoto standardu nejsou:
 - a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41 *Zemědělství* a IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*) a
 - b) těžební práva a nerostné zásoby, jako je například ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné přírodní zdroje.

DEFINICE

5. **Následující termíny se užívají v dále v tomto standardu ve specifikovaném významu:**

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum vykázáno ve výkazu o finanční pozici.

Pořizovací náklady je částka uhrazená v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech nebo reálná hodnota jiného protiplnění předaného za účelem nabytí aktiva v době jeho pořízení nebo zhotovení, nebo v případech, kdy je to použitelné, částka přiřaditelná k danému aktivu v okamžiku jeho prvotního vykázání v souladu s konkrétními požadavky jiných IFRS, například IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*.

Reálná hodnota je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*.)

Investičním nemovitým majetkem je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy – nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem jako aktivum z práva k užívání) spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího než pro:

- a) používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely; nebo
- b) prodej v rámci běžné činnosti.

Nemovitost užívaná vlastníkem je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem jako aktivum z práva k užívání) pro výrobu nebo dodávky výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

KLASIFIKACE MAJETKU JAKO INVESTIČNÍHO NEMOVITÉHO MAJETKU NEBO NEMOVITOSTI UŽÍVANÉ VLASTNÍKEM

6. [Zrušuje se]
7. Investiční nemovitý majetek je držen za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investiční nemovitý majetek peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. To odlišuje investiční nemovitý majetek od nemovitostí užívaných vlastníkem. Výroba nebo dodávky zboží či služeb (případně používání nemovitosti pro administrativní účely) generují peněžní toky, které jsou přiřaditelné nejen nemovitostem, ale rovněž ostatním aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Na vlastněné nemovitosti užívané vlastníkem se vztahuje IAS 16 a na nemovitosti užívané vlastníkem, které jsou drženy nájemcem jako aktivum z práva k užívání, se vztahuje IFRS 16.
8. Toto jsou příklady investičního nemovitého majetku:
 - a) pozemek držený spíše za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení než za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti;

- b) pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (pokud účetní jednotka neurčila, zda bude pozemky užívat jako nemovitost užívanou vlastníkem nebo zda je použije za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, považuje se pozemek za držený za účelem kapitálového zhodnocení);
 - c) budova vlastněná účetní jednotkou (nebo aktivum z práva k užívání vztahující se k budově držené účetní jednotkou) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních leasingů;
 - d) budova, která je neobsazená, ale držena za účelem pronajmutí na základě jednoho nebo více operativních leasingů;
 - e) nemovitost, která je projektována nebo stavěna pro budoucí využití jako investiční nemovitý majetek.
9. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investičním nemovitým majetkem, a proto nespadají do rozsahu působnosti tohoto standardu:
- a) nemovitost určená k prodeji v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IAS 2 *Zásoby*), například nemovitost pořízená výlučně se záměrem následného prodeje v blízké budoucnosti nebo rekonstrukce a dalšího prodeje;
 - b) [zrušuje se]
 - c) nemovitost užívaná vlastníkem (viz IAS 16 a IFRS 16) včetně nemovitostí držených pro budoucí užití jako nemovitosti užívané vlastníkem, nemovitostí držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitostí užívaných zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a nemovitosti užívané vlastníkem, které čekají na vyřazení;
 - d) [zrušuje se]
 - e) nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na základě finančního leasingu.
10. Některé nemovitosti v sobě zahrnují část, která je držena za účelem dosažení nájemného nebo kapitálového zhodnocení, a další část, která je držena pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely. Pokud mohou být tyto části prodány odděleně (nebo odděleně pronajaty na základě finančního leasingu), pak je účetní jednotka vykazuje odděleně. Pokud části nemohou být prodány odděleně, je nemovitost investičním nemovitým majetkem pouze v případě, že pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely, je držena jen nevýznamná část nemovitosti.
11. V některých případech účetní jednotka poskytuje nájemníkům k nemovitosti ve své držbě doplňkové služby. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investičním nemovitým majetkem pouze tehdy, jsou-li služby nevýznamnou součástí ujednání jako celku. Příkladem budiž situace, kdy majitel administrativní budovy poskytuje bezpečnostní a údržbářské služby nájemcům, kteří budovu obývají.
12. V jiných případech jsou poskytnuté služby významné. Účetní jednotka například vlastní a řídí hotel, přičemž služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za nemovitost užívanou vlastníkem, nikoli za investiční nemovitý majetek.
13. Rozhodnutí o tom, kdy jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nesplňuje kritéria investičního nemovitého majetku, může být obtížné. Vlastník hotelu někdy například převádí určitou odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě hotelu. Podmínky takových smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlastníka jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně může dojít k situaci, kdy si vlastník pouze externě zajistí každodenní funkce, avšak zůstává vystaven značným změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
14. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investičního nemovitého majetku, vyžaduje úsudek. Účetní jednotka si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investičního nemovitého majetku a s využitím odstavců 7 až 13. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odst. 75 písm. c) od účetní jednotky zveřejnění těchto kritérií.

- 14 A Úsudek je také potřebný k posouzení, zda akvizice investičního nemovitého majetku je akvizicí aktiva nebo skupiny aktiv nebo podnikovou kombinací náležející do působnosti IFRS 3 *Podnikové kombinace*. K posouzení, zda jde o podnikovou kombinaci, je třeba odkázat na IFRS 3. Úvahy v odstavcích 7–14 tohoto standardu se týkají toho, zda nemovitost je nemovitostí užívanou vlastníkem, nebo investičním nemovitým majetkem, a nikoli určení, zda akvizice nemovitostí je, či není podnikovou kombinací ve smyslu IFRS 3. K určení, zda konkrétní transakce splňuje definici podnikové kombinace ve smyslu IFRS 3 a zahrnuje investiční nemovitý majetek, jak jej definuje tento standard, je třeba použít každý z obou standardů samostatně.
15. V některých případech vlastní účetní jednotka nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou dceřinou společností. Taková nemovitost nesplňuje podmínky vykazání investičního nemovitého majetku v konsolidované účetní závěrce, protože z pohledu skupiny jde o vlastníkem užívanou nemovitost. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 5, je z pohledu účetní jednotky, která nemovitost vlastní, investičním nemovitým majetkem. Proto pronajímatel vykazuje takovou nemovitost ve své individuální účetní závěrce jako investiční nemovitý majetek.

ROZPOZNÁNÍ

16. **Vlastněný investiční nemovitý majetek se vykazuje jako aktivum tehdy a pouze tehdy, pokud:**
- a) **je pravděpodobné, že účetní jednotka získá budoucí ekonomické užítky spojené s investičním nemovitým majetkem; a**
 - b) **lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investičním nemovitým majetkem.**
17. Účetní jednotka posuzuje podle této zásady rozpoznání všechny své náklady na investiční nemovitý majetek v čase, kdy byly vynaloženy. Tyto náklady zahrnují náklady vynaložené prvotně na nabytí investičního nemovitého majetku a náklady vynaložené následně na rozšíření, nahrazení části nebo vybavení nemovitosti.
18. Podle zásady pro rozpoznání uvedené v odstavci 16 účetní jednotka nevykazuje v účetní hodnotě investičního nemovitého majetku náklady běžné údržby takové nemovitosti. Tyto náklady se v okamžiku jejich vzniku vykazují jako součást hospodářského výsledku. Náklady běžné údržby jsou primárně náklady na práci a spotřební materiál a mohou zahrnovat náklady na drobné součástky. Účel těchto výdajů je často popsán jako „opravy a údržba“ nemovitosti.
19. Části investičního nemovitého majetku mohou být nabyty prostřednictvím obměny. Například vnitřní příčky mohou být náhradami původních stěn. Účetní jednotka vykazuje v účetní hodnotě investičního nemovitého majetku, na základě zásady pro rozpoznání, náklady na vyměněnou část stávajícího investičního nemovitého majetku v čase, kdy byl náklad vynaložen, a to za předpokladu, že jsou splněna kritéria uznání. Účetní hodnota těch částí, které jsou nahrazeny, je odúčtována v souladu s ustanoveními o odúčtování obsaženými v tomto standardu.
- 19 A Investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání se vykazuje v souladu s IFRS 16.

PRVOTNÍ OCENĚNÍ

20. **Vlastněný investiční nemovitý majetek se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do prvotního ocenění se zahrnou i transakční náklady.**
21. Pořizovací náklady nakoupeného investičního nemovitého majetku se skládají z jeho kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímo přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za odborné právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní transakční náklady.
22. [Zrušuje se]
23. Náklady na investiční nemovitý majetek se nezvyšují o:
- a) zřizovací výdaje (pokud tyto nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do stavu, který umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ);

- b) provozní ztrátu vzniklou dříve, než investiční nemovitý majetek dosáhne plánované úrovně obsazení; případně;
- c) abnormální množství odpadového materiálu, mzdových nákladů nebo jiných zdrojů vzniklé při výstavbě nebo rekonstrukci nemovitosti.
24. Pokud je platba za investiční nemovitý majetek odložena, je pořizovacím nákladem investice ekvivalent ceny v hotovosti. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.
25. [Zrušuje se]
26. [Zrušuje se]
27. Jedna nebo více jednotek investičního nemovitého majetku může být získána směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva, případně za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující text se týká směny jednoho nepeněžního aktiva za druhé, ale uplatní se také při všech směnách popsanych v předcházející větě. Pořizovací náklady na takový investiční nemovitý majetek je reálná hodnota, ledaže by a) směnná transakce postrádala obchodní podstatu, nebo b) reálná hodnota získaného aktiva ani předaného aktiva nebyla spolehlivě zjištělná. Získané aktivum je tímto způsobem oceněno i v případě, kdy účetní jednotka nemůže ihned odúčtovat předané aktivum. Pokud získané aktivum není oceněno v reálné hodnotě, je jeho pořizovacím nákladem účetní hodnota předaného aktiva.
28. Účetní jednotka určuje, zda směna má obchodní podstatu vzhledem k rozsahu očekávaných změn budoucích peněžních toků, ke kterým dojde následkem transakce. Směnná transakce má obchodní podstatu, pokud:
- a) se charakteristika (riziko, načasování, částka) peněžních toků z aktiva získaného liší od charakteristiky peněžních toků z aktiva převedeného; nebo
- b) se hodnota specifická pro určitou účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, mění následkem směny; a
- c) rozdíl uvedený v písmenu a) nebo b) je vzhledem k reálné hodnotě směňovaných aktiv významný.
- Pro účely posouzení, zda má směnná transakce obchodní podstatu, by měla hodnota specifická pro určitou účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, zohledňovat peněžní toky po zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný, aniž by účetní jednotka musela provést detailní propočty.
29. Reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit, pokud a) kolísání rozpětí přiměřených ocenění reálnou hodnotou tohoto nástroje je nevýznamné nebo b) lze při stanovení reálné hodnoty přiměřeně určit a použít pravděpodobnosti různých odhadů v rámci tohoto rozpětí. Jestliže je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit reálnou hodnotu přijatého aktiva nebo předaného aktiva, pak se ke stanovení pořizovacích nákladů použije reálná hodnota předaného aktiva, ledaže by reálná hodnota přijatého aktiva byla evidentnější.
- 29 A Investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů v souladu s IFRS 16.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ

Účetní pravidla

30. **S výjimkami popsanými v odstavci 32 A si účetní jednotka vybere jako své účetní pravidlo buď model oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 33–55, nebo model oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 56 a musí aplikovat toto pravidlo na všechny svůj investiční nemovitý majetek.**
31. IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* stanoví, že dobrovolná změna v účetních pravidlech může být učiněna, pouze pokud umožní, aby účetní závěrka obsahovala spolehlivé a více relevantní informace

o dopadech transakcí, jiných událostí nebo okolností na finanční pozici, finanční výkonnost nebo peněžní toky účetní jednotky. Je velmi nepravděpodobné, že by přechod z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady vedl k relevantnějšímu vykazování.

32. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky stanovily reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou) nebo pro potřeby zveřejnění (pokud používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investičního nemovitého majetku byla stanovena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investičního nemovitého majetku v dané lokalitě.

32 A Účetní jednotka může:

- a) zvolit pro veškerý investiční nemovitý majetek, který kryje závazky, z nichž je získáván výnos spojený přímo s reálnou hodnotou nebo s výnosem z vymezených aktiv, do nichž patří i uvedený investiční nemovitý majetek, buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady; a
- b) zvolit buď model oceňování reálnou hodnotou, nebo model oceňování pořizovacími náklady pro veškerý ostatní investiční nemovitý majetek, bez ohledu na volbu provedenou podle písmene a).

- 32B Někteří pojistitelé či jiné účetní jednotky provozují na základě smluv o propojení společně s účetními jednotkami ovládanými investory, či jinými účetními jednotkami, interní majetkové fondy, které tvoří zdánlivě samostatné jednotky. Odstavec 32 A nedovoluje účetní jednotce oceňovat majetek držený fondem částečně pořizovacími náklady a částečně v reálné hodnotě.

- 32C Pokud účetní jednotka zvolí pro dvě kategorie popsané v odstavci 32 A odlišné modely, pak se prodej investičního nemovitého majetku mezi těmito dvěma skupinami aktiv oceňovanými odlišnými metodami vykazuje v reálné hodnotě a kumulativní změna v reálné hodnotě se vykáže v hospodářském výsledku. Na základě toho se reálná hodnota investičního nemovitého majetku k datu prodeje ze skupiny aktiv oceňované v reálných hodnotách do skupiny oceňované modelem oceňování pořizovacími náklady považuje za domnělé pořizovací náklady.

Model oceňování reálnou hodnotou

33. Účetní jednotka, která si vybrala model oceňování reálnou hodnotou, oceňuje po prvotním zaúčtování veškerý svůj investiční nemovitý majetek jeho reálnou hodnotou, až na případy popsané v odstavci 53.

34. [Zrušuje se]

35. Zisk nebo ztráta vzniklé ze změn reálné hodnoty investičního nemovitého majetku se zahrnují do hospodářského výsledku období, ve kterém k nim došlo.

- 36–39. [Zrušuje se]

40. Při stanovení reálné hodnoty investičního nemovitého majetku v souladu s IFRS 13 účetní jednotka zajistí, aby reálná hodnota odrážela mimo jiné i nájemné z aktuálních leasingů a další předpoklady, které by účastníci trhu použili při stanovení cen investičního nemovitého majetku za obvyklých tržních podmínek.

- 40 A Když nájemce používá model oceňování reálnou hodnotou k oceňování investičního nemovitého majetku, který je držen jako aktivum z práva k užívání, ocení reálnou hodnotou toto aktivum z práva k užívání, a nikoli samotnou nemovitost.

41. IFRS 16 stanovuje, že základnou pro prvotní zaúčtování pořizovacích nákladů investičního nemovitého majetku drženého nájemcem je aktivum z práva k užívání. Odstavec 33 požaduje, aby – je-li to nutné – byl investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání přeceněn na reálnou hodnotu, pokud si účetní jednotka zvolí model oceňování reálnou hodnotou. Pokud jsou leasingové platby sjednány za

tržní sazby, měla by být reálná hodnota investičního nemovitého majetku drženého nájemcem jako aktivum z práva k užívání k datu akvizice, očištěná od všech očekávaných leasingových plateb (včetně těch, které se týkají uznaných leasingových závazků), nulová. Změna způsobu ocenění aktiva z práva k užívání z pořizovacích nákladů podle IFRS 16 na reálnou hodnotu podle odstavce 33 (při zohlednění požadavků odstavce 50) by tedy neměla způsobit vznik počátečních zisků nebo ztrát, není-li ocenění reálnou hodnotou prováděno v odlišných časech. K tomu může dojít, pokud se zvolí použití modelu oceňování reálnou hodnotou po prvotním zaúčtování.

42–47. [Zrušuje se]

48. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jejího užívání) jasné zřejmé, že rozpětí přiměřených ocenění reálnou hodnotou bude tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho stanovení reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálnou hodnotu daného nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě (viz odstavec 53).

49. [Zrušuje se]

50. Při určování účetní hodnoty investičního nemovitého majetku podle modelu oceňování reálnou hodnotou se účetní jednotka vyvaruje duplicitního vykazování aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:

- a) zařízení, jako jsou výtahy nebo klimatizace, jsou často nedílnou součástí budovy a jsou obecně zahrnuta do reálné hodnoty investičního nemovitého majetku a nevykazují se odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
- b) pokud je pronajata zařízení kancelář, zahrnuje obecně reálná hodnota kanceláře i reálné hodnoty jejího vybavení, protože příjem z pronájmu odpovídá zařízené kanceláři. Pokud je tedy zařízení zahrnuto do reálné hodnoty investičního nemovitého majetku, nevykazuje účetní jednotka toto zařízení jako samostatné aktivum;
- c) reálná hodnota investičního nemovitého majetku nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť ji účetní jednotka vykazuje jako samostatný závazek či aktivum;
- d) reálná hodnota investičního nemovitého majetku drženého nájemcem jako aktivum z práva k užívání odráží očekávané peněžní toky (včetně variabilních leasingových plateb, jejichž splatnost se očekává). Jestliže tedy ocenění nemovitosti nezahrnuje hodnotu všech očekávaných plateb, bude nezbytné přičíst zpět veškeré vykázané leasingové závazky, aby bylo pro účetní účely dosaženo účetní hodnoty investičního nemovitého majetku za použití modelu oceňování reálnou hodnotou.

51. [Zrušuje se]

52. V některých případech účetní jednotka očekává, že současná hodnota jejích plateb vztahujících se k investičnímu nemovitému majetku (mimo platby vztahující se k závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Účetní jednotka použije IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* pro určení, zda uznat závazek a jak jej případně ocenit.

Nemožnost spolehlivého stanovení reálné hodnoty

53. **Předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě trvale stanovovat reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, je vyvratitelný. Ve výjimečných případech je již při prvotní pořízení investičního nemovitého majetku (nebo v případě, kdy se existující nemovitý majetek stává poprvé investičním nemovitým majetkem z důvodu změny způsobu jeho užívání) zřejmé, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě trvale stanovovat. K tomu dochází právě tehdy, když trh srovnatelných nemovitostí je neaktivní (např. existuje málo transakcí z nedávné doby, cenové**

nabídky nejsou aktuální nebo pozorované transakční ceny naznačují, že prodávající byl k prodeji donucen okolnostmi) a alternativní spolehlivá stanovení reálné hodnoty (založená například na projekcích peněžních toků) nejsou možná. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu nedokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit, ale očekává, že reálnou hodnotu tohoto nemovitého majetku bude možné spolehlivě stanovit, jakmile bude výstavba dokončena, ocení tento nedokončený investiční nemovitý majetek pořizovacími náklady, dokud nebude možné jeho reálnou hodnotu spolehlivě stanovit nebo dokud nebude jeho výstavba dokončena, nastane-li tak dříve. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu nedokončeného investičního nemovitého majetku (kromě nedokončeného investičního nemovitého majetku) nelze spolehlivě stanovit na kontinuálním základě, účetní jednotka tento investiční nemovitý majetek ocení s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16 pro vlastněný investiční nemovitý majetek nebo podle IFRS 16 jako investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání. Předpokládá se, že zbytková hodnota tohoto investičního nemovitého majetku je nulová. Účetní jednotka použije IAS 16 nebo IFRS 16 až do vyřazení investičního nemovitého majetku.

- 53 A Jakmile je účetní jednotka schopna spolehlivě ocenit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě, jehož hodnota byla původně oceněna pořizovacími náklady, ocení tento majetek reálnou hodnotou. Jakmile je dokončena výstavba daného majetku, předpokládá se, že lze jeho reálnou hodnotu spolehlivě ocenit. Pokud to není možné, zaúčtuje se nemovitý majetek v souladu s odstavcem 53 za použití modelu ocenění pořizovacími náklady podle IAS 16 pro vlastněný majetek nebo IFRS 16 pro investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání.
- 53B Předpoklad, že reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku ve výstavbě lze spolehlivě ocenit, je možné vyvrátit pouze při prvotním zaúčtování. Účetní jednotka, která ocenila položku nedokončeného investičního nemovitého majetku reálnou hodnotou, nesmí dojít k závěru, že reálnou hodnotu dokončeného investičního nemovitého majetku nelze spolehlivě stanovit.
54. V popsáných výjimečných případech, kdy je účetní jednotka nucena z důvodů uvedených v odstavci 53 ocenit nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek za použití modelu oceňování pořizovacími náklady v souladu s IAS 16 nebo s IFRS 16, oceňuje účetní jednotka všechny svůj ostatní investiční nemovitý majetek včetně investičního nemovitého majetku ve výstavbě reálnou hodnotou. Přestože účetní jednotka může v těchto případech pro jednu nemovitost klasifikovanou jako investiční nemovitý majetek použít model oceňování pořizovacími náklady, musí u každé z ostatních nemovitostí nadále používat model oceňování reálnou hodnotou.
55. Pokud účetní jednotka oceňovala dříve investiční nemovitý majetek reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jeho vyřazení (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se operace na trhu stanou méně častými nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupnými.

Model oceňování pořizovacími náklady

56. Po prvotním zaúčtování oceňuje účetní jednotka, která si zvolila model oceňování pořizovacími náklady, investiční nemovitý majetek:
- a) v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*, pokud splňuje kritéria klasifikace aktiv určených k prodeji (nebo je součástí skupiny aktiv určených k vyřazení klasifikovaných jako určená k prodeji);
 - b) v souladu s IFRS 16, pokud je držen nájemcem jako aktivum z práva k užívání a není určen k prodeji v souladu s IFRS 5; a
 - c) v souladu s požadavky IAS 16 na model oceňování pořizovacími náklady ve všech ostatních případech.

PŘEVODY

57. Převody z účtu a na účet investičního nemovitého majetku lze provést výlučně tehdy, jestliže došlo ke změně užívání, doložené:
- a) zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investičního nemovitého majetku na nemovitost užívanou vlastníkem;

- b) zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investičního nemovitého majetku do zásob;
 - c) ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě přeúčtování z nemovitosti užívané vlastníkem na investiční nemovitý majetek; nebo
 - d) zahájením operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě přeúčtování ze zásob na investiční nemovitý majetek.
 - e) [zrušuje se]
58. Výše uvedený odst. 57 písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka převedla nemovitost z investičního nemovitého majetku do zásob tehdy a pouze tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se účetní jednotka rozhodne k vyřazení investičního nemovitého majetku bez rekonstrukce, pokračuje ve vykazování dané nemovitosti jako investičního nemovitého majetku a to až do okamžiku jejího odúčtování (vyřazení z výkazu o finanční pozici) a nepřistupuje k ní tedy jako k zásobám. Stejně tak pokud účetní jednotka zahájí kroky k tomu, aby stávající investiční nemovitý majetek nadále v budoucnu užívala jako investiční nemovitý majetek, nemovitost zůstává investičním nemovitým majetkem a není v průběhu podnikání těchto kroků reklasifikována jako nemovitost užívaná vlastníkem.
59. Odstavce 60 až 65 se zabývají záležitostmi uznávání a oceňování, které se aplikují, pokud účetní jednotka používá model oceňování investičního nemovitého majetku reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka používá model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investičním nemovitým majetkem, nemovitostmi užívanými vlastníkem a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.
60. **V případě převodu investičního nemovitého majetku, vedeného v reálné hodnotě na nemovitost užívanou vlastníkem nebo zásobu, se pro následné vykazování podle IAS 16, IFRS 16 nebo IAS 2 považuje za domnělé pořizovací náklady nemovitosti reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.**
61. **Pokud se nemovitost užívaná vlastníkem stane investičním nemovitým majetkem, který bude veden v reálné hodnotě, účetní jednotka musí uplatňovat IAS 16 pro vlastněnou nemovitost a IFRS 16 pro nemovitost drženou nájemcem jako aktivum z práva k užívání až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 nebo IFRS 16 a s její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16.**
62. Až do data, ke kterému se stane nemovitost užívaná vlastníkem investičním nemovitým majetkem vedeným v reálné hodnotě, účetní jednotka odepisuje nemovitost (nebo aktivum z práva k užívání) a vykazuje veškeré ztráty ze znehodnocení, které se vyskytly. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 nebo IFRS 16 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází účetní jednotka stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16. Jinými slovy:
- a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno v hospodářském výsledku. Avšak v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, je snížení vykázáno v ostatním úplném výsledku a snižuje fond z přecenění ve vlastním kapitálu.
 - b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
 - i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí ztrátu ze znehodnocení dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno v hospodářském výsledku. Částka vykázaná v hospodářském výsledku nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla stanovena (po odpočtu odpisů hmotných aktiv) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze znehodnocení;
 - ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je vykazována v ostatním úplném výsledku a zvyšuje fond z přecenění v rámci vlastního kapitálu. V případě následného vyřazení daného investičního nemovitého majetku může být přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden do nerozděleného zisku. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se neúčtuje výsledkově.

63. **V případě převodu ze zásob na investiční nemovitý majetek, který bude veden v reálné hodnotě, se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti k tomuto datu a její předchozí účetní hodnotou vykáží v hospodářském výsledku.**
64. Přístup k řešení převodů ze zásob na investiční nemovitý majetek, který bude veden v reálné hodnotě, je konzistentní s prodejem zásob.
65. **Jestliže účetní jednotka dokončí stavbu nebo rekonstrukci investičního nemovitého majetku, která je prováděna ve vlastní režii a která bude vedena v reálné hodnotě, vykáží se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou v hospodářském výsledku.**

VYŘAZENÍ

66. **Investiční nemovitý majetek se musí odúčtovat (vyřadit z výkazu o finanční pozici) v případě vyřazení nebo v případě, že je trvale vyňat z užívání a z jeho vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.**
67. K vyřazení investičního nemovitého majetku může dojít v důsledku prodeje nebo jeho použití pro finanční leasing. Datem vyřazení investičního nemovitého majetku, který byl prodán, je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad investičním nemovitým majetkem v souladu s požadavky na určení, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15. IFRS 16 se použije při vyřazení z důvodu použití nemovitosti pro finanční leasing a při prodeji a zpětném leasingu.
68. Pokud účetní jednotka v souladu se zásadami pro rozpoznání uvedenými v odstavci 16 vykáže v účetní hodnotě aktiva náklad na výměnu části investičního nemovitého majetku, přestává vykazovat účetní hodnotu vyměněné části. U investičního nemovitého majetku, zaúčtované s použitím modelu ocenění pořizovacími náklady, nesmí být vyměněnou částí ta část, která byla odepisována zvlášť. Pokud není možné určit účetní hodnotu vyměněné části, může účetní jednotka použít výši nákladů na výměnu jako informaci o tom, jaký byl pořizovací náklad vyměněné části v čase pořízení nebo výstavby. Reálná hodnota investičního nemovitého majetku může na základě modelu oceňování reálnou hodnotou již zohledňovat skutečnost, že část, která má být vyměněna, ztratila svou hodnotu. V ostatních případech může být obtížné rozeznat, o kolik má být reálná hodnota z titulu vyměňované části snížena. Pokud to není prakticky proveditelné, je alternativou ke snižování reálné hodnoty vyměněné části zahrnutí nákladů na výměnu do účetní hodnoty aktiva a poté přehodnocení reálné hodnoty tak, jak by bylo požadováno u přístaveb, které nejsou výměnami.
69. **Zisky nebo ztráty, vzniklé z odstavení nebo vyřazení investičního nemovitého majetku, se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a hodnotou vedenou v účetnictví a vykáží se v hospodářském výsledku (pokud IFRS 16 v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak) v čase odstavení nebo vyřazení.**
70. Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vyplývající z odúčtování investičního nemovitého majetku, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.
71. Na závazky, které zůstávají účetní jednotce po vyřazení investičního nemovitého majetku, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 37 nebo přiměřeně dalších standardů.
72. **Odškodnění od třetích stran za poškozený, ztracený nebo předaný investiční nemovitý majetek se vykazuje v hospodářském výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.**
73. Znehodnocení nebo ztráty investičního nemovitého majetku, související nároky na/platby odškodnění od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradního aktiva za stávající aktivum jsou samostatné ekonomické události a jsou vykazovány následujícím způsobem:

a) znehodnocení investičního nemovitého majetku se vykazuje v souladu s IAS 36;

- b) odstavení nebo vyřazení investičního nemovitého majetku se vykazuje v souladu s odstavci 66–71 tohoto standardu;
- c) odškodnění od třetích stran za poškozený, ztracený nebo vydaný investiční nemovitý majetek se vykazuje v hospodářském výsledku v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou; a
- d) pořizovací náklady aktiv obnovených, koupených nebo vystavěných jako náhrada za stávající aktivum se určují v souladu s odstavci 20–29 tohoto standardu.

ZVEŘEJNĚNÍ

Model oceňování reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady

- 74. Spolu s ustanoveními standardu IFRS 16 se dále použijí níže uvedená zveřejnění. V souladu s IFRS 16 poskytuje vlastník investičního nemovitého majetku všechna zveřejnění uložená pronajímateli o leasingu, do kterého vstoupil. Nájemce, který drží investiční nemovitý majetek jako aktivum z práva k užívání, poskytuje všechna zveřejnění uložená nájemcům v souladu s IFRS 16 a zveřejnění uložená pronajímatelům v souladu s IFRS 16 u každého operativního leasingu, do kterého vstoupil.
- 75. **Účetní jednotka zveřejní:**
 - a) **zda používá model oceňování reálnou hodnotou nebo model oceňování pořizovacími náklady;**
 - b) [zrušuje se]
 - c) **v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 14), kritéria používaná pro odlišení investičního nemovitého majetku od nemovitosti užívané vlastníkem a od nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti;**
 - d) [zrušuje se]
 - e) **do jaké míry je reálná hodnota investičního nemovitého majetku (jak je oceněn nebo zveřejněn v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a v obdobné lokalitě, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud nebylo žádné takové ocenění provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;**
 - f) **částky vykázané v hospodářském výsledku pro:**
 - i) **nájemné z investičního nemovitého majetku;**
 - ii) **přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investičního nemovitého majetku, který generoval nájemné v průběhu období;**
 - iii) **přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investičního nemovitého majetku, který negeneroval nájemné v průběhu období; a**
 - iv) **kumulativní změnu reálné hodnoty vykázanou v hospodářském výsledku v případě prodeje investičního nemovitého majetku ze skupiny aktiv používajících model oceňování pořizovacími náklady do skupiny aktiv, ve které se používá model oceňování reálnou hodnotou (viz odstavec 32C);**
 - g) **existenci a výši omezení realizovatelnosti investičního nemovitého majetku, případně omezení úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení;**
 - h) **smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investičního nemovitého majetku, případně jeho opravám, údržbě či rozšiřování.**

Model oceňování reálnou hodnotou

76. Účetní jednotka, která používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 33–55, zveřejní navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 75 sesouhlasení účetních hodnot investičního nemovitého majetku na začátku a ke konci období, které obsahuje:
- a) přírůstky; zvláště zveřejní ty přírůstky, které pocházejí z akvizic, a ty, které pocházejí z následných výdajů vykázaných v účetní hodnotě aktiva;
 - b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - c) aktiva klasifikovaná jako určená k prodeji nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení;
 - d) čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;
 - e) čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané vykazující jednotky;
 - f) převody do a ze zásob a nemovitostí užívaných vlastníkem a
 - g) ostatní změny.
77. Pokud je ocenění investičního nemovitého majetku významně upraveno pro účely účetní závěrky, například proto, aby se předešlo dvojímu započítávání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány jako samostatná aktiva a závazky, jak je popsáno v odstavci 50, zveřejní účetní jednotka sesouhlasení původních hodnot a upravených hodnot obsažených v účetní závěrce, přičemž zvláště vykáže celkovou sumu veškerých vykázaných závazků z leasingu, které byly zpětně přidány, a veškeré další výrazné úpravy.
78. Ve výjimečných případech uvedených v odstavci 53, kdy účetní jednotka oceňuje investiční nemovitý majetek s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady podle IAS 16 nebo v souladu s IFRS 16, se v sesouhlasení vyžadovaném odstavcem 76 zveřejní hodnoty vztahující se k tomuto investičnímu nemovitému majetku odděleně od hodnot vztahujících se k ostatnímu investičnímu nemovitému majetku. Navíc musí účetní jednotka zveřejnit:
- a) popis investičního nemovitého majetku;
 - b) vysvětlení, proč reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit;
 - c) pokud je to možné, rozmezí odhadu, uvnitř kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží; a
 - d) při vyřazení investičního nemovitého majetku, který nebyl veden v reálných hodnotách:
 - i) skutečnost, že účetní jednotka vyřadila investiční nemovitý majetek, který nebyl veden v reálné hodnotě;
 - ii) účetní hodnotu tohoto investičního nemovitého majetku k datu prodeje a
 - iii) částku vykázaného zisku nebo ztráty.

Model oceňování pořizovacími náklady

79. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 75 přidává účetní jednotka, která používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 56, ještě další údaje:
- a) použité odpisové metody;
 - b) doby životnosti nebo používané odpisové sazby;

- c) hrubou účetní hodnotu a kumulované odpisy hmotných aktiv (dohromady s kumulovanými ztrátami ze znehodnocení), a to na začátku a ke konci období;
- d) sesouhlasení účetní hodnoty investičního nemovitého majetku k začátku a konci vykazovaného období s tím, že se uvedou:
 - i) přírůstky s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z akvizic, a těch, které jsou důsledkem následných výdajů vykázaných jako aktivum;
 - ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - iii) aktiva klasifikovaná jako určená k prodeji nebo zahrnutá ve skupině aktiv klasifikovaných jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 a ostatní vyřazení;
 - iv) odpisy hmotných aktiv;
 - v) částka vykázané ztráty ze znehodnocení aktiv a částka, o kterou bylo dříve provedené znehodnocení rozpuštěno, v průběhu období podle IAS 36;
 - vi) čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z přepočtu zahraničních operací do měny vykazování dané vykazující jednotky;
 - vii) převody do a ze zásob a nemovitostí užívaných vlastníkem a
 - viii) ostatní pohyby.
- e) reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku. Ve výjimečných případech popsaných v odstavci 53, ve kterých účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu investičního nemovitého majetku, musí zveřejnit:
 - i) popis investičního nemovitého majetku;
 - ii) vysvětlení, proč reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit; a
 - iii) pokud je to možné, rozmezí odhadů, ve kterém reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Model oceňování reálnou hodnotou

80. Účetní jednotka, která dříve aplikovala IAS 40 (z roku 2000) a poprvé se rozhodne klasifikovat a účtovat některé nebo všechny způsobilé majetkové nároky držené na základě operativního leasingu jako investiční nemovitý majetek, vykáže dopad takového rozhodnutí jako úpravu počátečního stavu nerozděleného zisku v období, ve kterém bylo toto rozhodnutí poprvé učiněno. Navíc:
- a) pokud účetní jednotka již v dřívějších obdobích otevřeně zveřejnila (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu těchto majetkových nároků (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedené v IFRS 13), pak se účetní jednotce doporučuje, ale není od ní vyžadováno, aby:
 - i) upravila počáteční zůstatek nerozděleného zisku za nejstarší prezentované období, v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnila; a
 - ii) přepracovala a znovu vykazala srovnávací informace za tato období;
 - b) pokud účetní jednotka v minulosti nezveřejnila informace popsané v písmenu a), pak nemusí přepracovat a znovu vykazat srovnávací informace, ale musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.
81. Tento standard vyžaduje přístup, který se liší od přístupu vyžadovaného standardem IAS 8. IAS 8 nepožaduje přepracování a opětovné vykazání srovnávacích informací jen tehdy, pokud takové přepracování a opětovné vykazání je neproveditelné.
82. Při prvním použití tohoto standardu účetní jednotkou zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených v přírůstku z přecenění investičního nemovitého majetku.

Model oceňování pořizovacími náklady

83. Standard IAS 8 se použije na veškeré změny v účetních pravidlech, které jsou učiněny v okamžiku, kdy účetní jednotka poprvé použije tento standard a pro oceňování si vybere model oceňování pořizovacími náklady. Účinek změny v účetních pravidlech zahrnuje i reklasifikaci každé částky vedené v přírůstku z přecenění investičního nemovitého majetku.
84. **Požadavky odstavců 27–29, týkající se prvotního ocenění investičního nemovitého majetku získaného směnou aktiv, se použijí prospektivně pouze na budoucí operace.**

Podnikové kombinace

- 84 A **Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byl doplněn nový odstavec 14 A a nový nadpis před odstavcem 6. Účetní jednotka použije tuto změnu prospektivně pro akvizice investičního nemovitého majetku od počátku prvního období, v němž přijala uvedené změny. V důsledku toho nelze upravit zachycení akvizic investičního nemovitého majetku v předchozích obdobích. Účetní jednotka však může rozhodnout, že změnu použije na individuální akvizice investičního nemovitého majetku, které pořídila před začátkem prvního ročního období, jež započalo k datu účinnosti nebo po datu účinnosti, pouze pokud má k dispozici informace potřebné k uplatňování změny na uvedené dřívější transakce.**

IFRS 16

- 84B **Účetní jednotka, která používá IFRS 16 a jeho příslušné změny tohoto standardu poprvé, je povinna použít přechodná ustanovení v dodatku C IFRS 16 na svůj investiční nemovitý majetek držený jako aktivum z práva k užívání.**

DATUM ÚČINNOSTI

85. Účetní jednotka je povinna použít tento standard na roční období počínající 1. ledna 2005. Dřívější použití je podporováno. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro období počínající před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní.
- 85 A IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007) upravil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále upravil odstavec 62. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy pro roční období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka aplikuje IAS 1 (ve znění novely z roku 2007) dříve, aplikují se tyto úpravy dříve.
- 85B Odstavce 8, 9, 48, 53, 54 a 57 byly změněny, odstavec 22 byl zrušen a nové odstavce 53 A a 53B byly doplněny prostřednictvím *Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, které bylo vydáno v květnu 2008. Účetní jednotka uplatní tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. ledna 2009 nebo později. Účetní jednotce je povoleno aplikovat změny na nedokončený investiční nemovitý majetek od jakéhokoli data před 1. lednem 2009 za předpokladu, že reálné hodnoty nedokončeného investičního nemovitého majetku byly stanoveny k těmto datům. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní a zároveň použije změny odstavců 5 a 81E IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.
- 85C IFRS 13, vydaný v květnu 2011, změnil definici reálné hodnoty v odstavci 5, změnil odstavce 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 a 85B, a zrušil odstavce 36–39, 42–47, 49, 51 a odst. 75 písm. d). Účetní jednotka uplatní tyto změny, jakmile aplikuje IFRS 13.
- 85D Dokumentem *Roční zdokonalení pro cyklus 2011–2013*, vydaným v prosinci 2013, byly doplněny nové nadpisy před odstavcem 6 a za odstavec 84 a byly doplněny nové odstavce 14 A a 84 A. Účetní jednotka použije tyto změny na roční období začínající 1. července 2014 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
- 85E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byly změněny odst. 3 písm. b), odstavce 9, 67 a 70. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

- 85F IFRS 16, vydáný v lednu 2016, změnil rozsah působnosti IAS 40 tak, že do definice investičního nemovitého majetku zahrnul jak vlastněný investiční nemovitý majetek, tak investiční nemovitý majetek držený nájemcem jako aktivum z práva k užívání. IFRS 16 změnil odstavce 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53 A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 a 78, doplnil nové odstavce 19 A, 29 A, 40 A a 84B a související nadpis a zrušil odstavce 3, 6, 25, 26 a 34. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 16.

ZRUŠENÍ STANDARDU IAS 40 (VE ZNĚNÍ Z ROKU 2000)

86. Tento standard nahrazuje standard IAS 40 *Investiční nemovitý majetek* (vydaný v roce 2000).
-

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1987**ze dne 31. října 2017,****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 15****(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 výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 12. dubna 2016 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) změny Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Cílem změn je objasnit některé požadavky a poskytnout další přechodnou úlevu pro podniky, které tento standard provádějí.
- (3) Výsledky konzultace s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví potvrzují, že změny IFRS 15 splňují kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* mění v souladu s přílohou tohoto nařízení.**Článek 2**

Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího dnem 1. ledna 2018 nebo začínajícího po tomto datu.

Článek 3Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruselu dne 31. října 2017.

Za Komisi
předseda
Jean-Claude JUNCKER

PŘÍLOHA

Vysvětlení k IFRS 15

Výnosy ze smluv se zákazníky

Změny

IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

Mění se odstavce 26, 27 a 29. Odstavce 28 a 30 se nemění, jsou však pro větší přehlednost do textu rovněž začleněny.

Odlišitelné zboží nebo služby

26. V závislosti na smlouvě může přislíbené zboží nebo služby zahrnovat mimo jiné:
- a) prodej zboží vytvořeného účetní jednotkou (například zásoby výrobce);
 - b) další prodej zboží zakoupeného účetní jednotkou (například zboží maloobchodního prodejce);
 - c) další prodej práv ke zboží nebo službám zakoupeným účetní jednotkou (například lístek prodaný dále účetní jednotkou jednající v roli odpovědného subjektu, jak je uvedeno v odstavcích B34–B38);
 - d) provedení smluvně dohodnutého úkolu (nebo úkolů) pro zákazníka;
 - e) poskytování služby spočívající v připravenosti poskytnout zboží nebo služby (například nespecifikované aktualizace softwaru, které se poskytují v okamžiku, kdy jsou k dispozici), nebo ve zpřístupnění zboží nebo služeb zákazníkovi k využití tehdy a takovým způsobem, jak zákazník rozhodne;
 - f) poskytování služby spočívající v zajištění převodu zboží nebo služeb na zákazníka od jiné strany (například jednání v roli zástupce jiné strany, jak je to popsáno v odstavcích B34–B38);
 - g) poskytování práv ke zboží nebo službám, které budou poskytnuty v budoucnosti a které zákazník může dále prodat nebo poskytnout svému zákazníkovi (například účetní jednotka, která prodává výrobek maloobchodnímu prodejci, přislíbí převod dalšího zboží nebo služby na osobu, která tento výrobek od maloobchodního prodejce koupí);
 - h) výstavba, výroba nebo vývoj aktiva z pověření zákazníka;
 - i) poskytování licencí (viz odstavce B52–B63B) a
 - j) poskytování opcí na nákup dalšího zboží nebo služeb (pokud tyto opce poskytují zákazníkovi hmotné právo, jak je popsáno v odstavcích B39–B43).
27. Zboží nebo služba, které byly přislíbeny zákazníkovi, jsou odlišitelné, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- a) zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch buď samostatně, nebo společně s dalšími zdroji, které jsou zákazníkovi pohotově dostupné (tj. zboží nebo služba jsou schopny být odlišitelné), a
 - b) přislíb účetní jednotky převést zboží nebo službu na zákazníka je samostatně identifikovatelný oproti jiným přislíbům ve smlouvě (tj. přislíb převést zboží nebo službu je odlišitelný v kontextu dané smlouvy).
28. Zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch v souladu s odst. 27 písm. a), pokud toto zboží nebo služba mohou být použity, spotřebovány nebo prodány za částku vyšší než hodnota šrotu nebo jinak drženy způsobem, který vytváří ekonomický prospěch. U některého zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby jako takového. U jiného zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby pouze ve spojení s jinými pohotově dostupnými zdroji. Pohotově dostupným zdrojem je zboží nebo služba, které je prodáváno samostatně (danou účetní jednotkou nebo jinou účetní jednotkou) nebo zdroj, který zákazník již obdržel od účetní jednotky (včetně zboží nebo služeb, které by účetní jednotka již převedla na zákazníka v souladu se smlouvou) nebo na základě jiných transakcí nebo událostí. Důkazem toho, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služeb, a to buď samostatně, nebo ve spojení s jinými pohotově dostupnými zdroji, mohou být různé faktory. O tom, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služby samostatně nebo společně s jinými pohotově dostupnými zdroji, by svědčila například skutečnost, že účetní jednotka toto zboží nebo službu pravidelně prodává samostatně.

29. Při posuzování toho, zda jsou přísliby účetní jednotky převést zboží nebo služby na zákazníka samostatně identifikovatelné podle odst. 27 písm. b), je nutné určit, zda povahou příslibu v kontextu dané smlouvy je převést každý z uvedeného zboží nebo služeb zvlášť, nebo naopak převést kombinovanou položku nebo položky, k nimž příslibené zboží nebo služby představují vstupy. Faktory, které nasvědčují tomu, že dva nebo více příslibů převést zboží nebo služby na zákazníka nejsou samostatně identifikovatelné, zahrnují mimo jiné následující:
- a) účetní jednotka poskytuje významnou službu spočívající v integraci zboží nebo služeb s jiným zbožím nebo službami příslibenými ve smlouvě do souboru zboží nebo služeb, které představují kombinovaný výstup nebo výstupy, na něž zákazník uzavřel smlouvu. Jinak řečeno, účetní jednotka používá dané zboží nebo služby jako vstupy pro výrobu nebo dodávku kombinovaného výstupu nebo výstupů specifikovaných zákazníkem. Společný výstup nebo výstupy mohou obsahovat více než jednu fázi, prvek nebo jednotku;
 - b) jedna nebo více položek zboží nebo služeb podstatným způsobem modifikuje nebo přizpůsobuje jednu nebo více položek jiného zboží nebo služeb příslibených ve smlouvě nebo je takovou jednou nebo více položkami modifikována nebo přizpůsobena;
 - c) zboží nebo služby jsou navzájem vysoce závislé nebo do značné míry vzájemně spojené. Jinak řečeno, každá z položek zboží nebo služeb je významně ovlivněna jednou nebo více položkami jiného zboží nebo služeb ve smlouvě. V některých případech dvě nebo více položek zboží nebo služeb jsou navzájem významně ovlivněny, neboť účetní jednotka by nebyla s to splnit svůj příslib převedením každé z položek daného zboží nebo služeb samostatně.
30. Pokud příslibené zboží nebo služba nejsou odlišitelné, musí účetní jednotka toto zboží nebo službu zkombinovat s jiným příslibeným zbožím nebo službami, dokud neidentifikuje soubor zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné. V některých případech to povede k tomu, že účetní jednotka bude účtovat o veškerém zboží nebo službách příslibených ve smlouvě jako o jediném závazku k plnění.

V dodatku B se mění odstavce B1, B34–B38, B52–B53 a B58 a vkládají se nové odstavce B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A a B63B. Zrušuje se odstavec B57. Odstavce B54 až B56, B59 a B60–B63 se nemění, jsou však pro větší přehlednost do textu rovněž začleněny.

Dodatek B

Aplikační příručka

...

B1 Tato aplikační příručka je uspořádána do následujících kategorií:

- a) ...
- i) poskytování licence (odstavce B52–B63B);
- j) ...

Přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce

B34 Pokud se na poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi podílí jiná strana, musí účetní jednotka určit, zda je podstatou jejího příslibu závazek k plnění, že bude poskytovat stanovené zboží nebo služby sama za sebe (tj. účetní jednotka je odpovědným subjektem), nebo zda zajistí, aby toto zboží nebo služby poskytovala tato jiná strana (tj. účetní jednotka je zástupcem). Účetní jednotka určí, zda je odpovědným subjektem, nebo zástupcem, u každého stanoveného zboží nebo služby, jež byly zákazníkovi příslibeny. Stanoveným zbožím nebo službou se rozumí odlišitelné zboží nebo služba (nebo odlišitelný soubor zboží nebo služeb), které mají být poskytnuty zákazníkovi (viz odstavce 27 až 30). Pokud smlouva se zákazníkem zahrnuje více než jedno stanovené zboží nebo více než jednu stanovenou službu, účetní jednotka by mohla být odpovědným subjektem pro některé stanovené zboží nebo služby a zástupcem pro jiné.

B34 A K určení povahy svého příslibu (jak je popsáno v odstavci B34) musí účetní jednotka:

- a) identifikovat stanovené zboží nebo služby, které mají být poskytnuty zákazníkovi (což by například mohlo být právo obdržet zboží nebo službu poskytované jinou stranou (viz odstavec 26)) a
- b) posoudit, zda má kontrolu (jak je popsáno v odstavci 33) nad každým stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka.

B35 Účetní jednotka je odpovědným subjektem, pokud má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka. Účetní jednotka však nekontroluje stanovené zboží v případě, že získá právní titul k uvedenému zboží pouze na krátkou dobu, před převodem právního titulu na zákazníka. Účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, může splnit svůj závazek k plnění spočívající v poskytnutí stanoveného zboží nebo služby sama za sebe, nebo může pověřit jinou stranu (například subdodavatele), aby jejím jménem splnila některé nebo všechny závazky k plnění.

B35 A Je-li do poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi účetní jednotky zapojena jiná strana, získá účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, kontrolu nad kteroukoli položkou z následujících:

- a) zbožím nebo jiným aktivem od této druhé strany, které následně převede na zákazníka;
- b) právem obdržet službu poskytovanou jinou stranou, což dává účetní jednotce možnost řídit uvedenou stranu tak, aby tuto službu poskytla zákazníkovi jménem účetní jednotky;
- c) zbožím nebo službou od jiné strany, které poté zkombinuje s jiným zbožím nebo službami a tak poskytne stanovené zboží nebo služby zákazníkovi. Poskytuje-li například účetní jednotka významnou službu spočívající v zahrnutí zboží nebo služeb (viz odst. 29 písm. a)) poskytovaných jinou stranou do stanoveného zboží nebo služby, na něž zákazník uzavřel smlouvu, má účetní jednotka kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou, než jsou převedeny na zákazníka. Důvodem je to, že účetní jednotka nejprve získá kontrolu nad vstupy pro stanovené zboží nebo službu (což zahrnuje zboží nebo služby od jiné strany) a řídí jejich používání s cílem vytvořit kombinovaný výstup, kterým je stanovené zboží nebo služba.

B35B Pokud závazek k plnění plní účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, vykazuje tato účetní jednotka výnosy v hrubé částce protihodnoty, na kterou jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za stanovené převedené zboží nebo službu.

B36 Účetní jednotka je zástupcem, pokud její závazek k plnění spočívá v zajištění poskytování zboží nebo služeb jinou stranou. Účetní jednotka, která je zástupcem, nekontroluje stanovené zboží nebo službu poskytnuté jinou stranou před jejich převodem na zákazníka. Pokud účetní jednotka, která je zástupcem, plní závazek k plnění, vykazuje výnosy v částce poplatků nebo provizí, na které jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za to, že zajistila, aby stanovené zboží nebo služby byly poskytnuty jinou stranou. Poplatkem nebo provizí účetní jednotky může být čistá částka protihodnoty, kterou si účetní jednotka ponechá poté, co této jiné straně uhradí protihodnotu přijatou výměnou za zboží nebo služby, které má tato strana poskytnout.

B37 Ukazatele prokazující, že účetní jednotka má kontrolu nad stanoveným zbožím nebo službou před jejich převodem na zákazníka (a proto je odpovědným subjektem (viz odstavec B35)), zahrnují mimo jiné následující:

- a) účetní jednotka je primárně odpovědná za splnění příslibu poskytnout stanovené zboží nebo službu. Toto obvykle zahrnuje odpovědnost za přijatelnost stanoveného zboží nebo služby (například primární odpovědnost za to, že zboží nebo služba odpovídají zákaznickým specifikacím). Pokud je účetní jednotka primárně odpovědná za splnění příslibu k poskytnutí stanoveného zboží nebo služby, může to znamenat, že jiná strana zapojená do poskytnutí stanoveného zboží nebo služby jedná jménem účetní jednotky;
- b) účetní jednotka nese riziko snížení hodnoty zásob před převedením stanoveného zboží nebo služby na zákazníka nebo po převedení kontroly na zákazníka (například pokud má zákazník právo zboží nebo službu vrátit). Pokud například účetní jednotka získá nebo se zaváže získat stanovené zboží nebo službu před získáním smlouvy se zákazníkem, může to naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývajících prospěch z tohoto zboží nebo služby před jejich převodem na zákazníka;

- c) účetní jednotka má prostor pro cenotvorbu za stanovené zboží nebo službu. Stanovení ceny, kterou zákazník za stanovené nebo službu zaplatí, může naznačovat, že účetní jednotka má schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch. V některých případech však může mít prostor pro cenotvorbu zástupce. Zástupce může mít například určitou flexibilitu při stanovování cen, aby generoval další výnosy ze svých služeb spočívajících v zajištění toho, aby zboží nebo služby byly zákazníkům poskytnuty jinými stranami.

B37 A Ukazatele v odstavci B37 mohou být více či méně relevantní pro posouzení kontroly v závislosti na povaze stanoveného zboží nebo služby, jakož i podmínkách smlouvy. Podle druhu smlouvy mohou navíc poskytnout přesvědčivější důkazy odlišné ukazatele.

B38 Pokud závazky k plnění a smluvní práva účetní jednotky stanovené ve smlouvě převezme jiná účetní jednotka, takže původní účetní jednotka již není povinna plnit závazek k plnění spočívající v převodu stanoveného zboží nebo služby na zákazníka (tj. účetní jednotka již nepůsobí jako odpovědný subjekt), nevykazuje účetní jednotka výnosy plynoucí z tohoto závazku k plnění. Účetní jednotka namísto toho posoudí, zda má vykázat výnosy ze splnění závazku k plnění spočívajícího v získání smlouvy pro tuto druhou stranu (tj. zda účetní jednotka působí jako zástupce).

...

Poskytování licencí

B52 Licence poskytuje zákazníkovi práva na duševní vlastnictví účetní jednotky. Licence na duševní vlastnictví mohou mimo jiné zahrnovat:

- a) software a technologie;
- b) filmy, hudbu a další formy médií a zábavy;
- c) franšízy a
- d) patenty, ochranné známky a autorská práva.

B53 Kromě příslibu poskytnutí licence (nebo licencí) zákazníkovi může účetní jednotka rovněž příslibit, že na zákazníka převede jiné zboží nebo služby. Tyto přísliby mohou být výslovně uvedeny ve smlouvě nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky, zveřejněných zásad nebo konkrétních oznámení (viz odstavec 24). Stejně jako u jiných typů smluv, kdy smlouva se zákazníkem zahrnuje příslib poskytnout licenci (nebo licence) spolu s dalším příslibeným zbožím nebo službami, použije účetní jednotka pro identifikaci jednotlivých závazků k plnění ve smlouvě odstavce 22–30.

B54 Pokud příslib poskytnutí licence není odlišitelný od jiného příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě v souladu s odstavci 26–30, musí účetní jednotka zaúčtovat příslib poskytnutí licence a tohoto jiného příslibeného zboží nebo služby společně jako jediný závazek k plnění. Příklady licencí, které nejsou odlišitelné od jiného zboží nebo služby příslibených ve smlouvě, zahrnují:

- a) licenci, která tvoří součást hmotného zboží a která je nedílnou součástí funkčnosti tohoto zboží, a
- b) licenci, kterou může zákazník využívat pouze ve spojení se související službou (například online služba poskytovaná účetní jednotkou, která prostřednictvím poskytnutí licence umožňuje zákazníkovi přístup k obsahu).

B55 Pokud licence není odlišitelná, musí účetní jednotka k určení, zda je závazek k plnění (který zahrnuje příslibenou licenci) závazkem k plnění, který je plněn průběžně, nebo závazkem k plnění, který je splněn jednorázově, použít odstavce 31–38.

B56 Pokud se příslib poskytnout licenci liší od příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě, a představuje proto samostatný závazek k plnění, musí účetní jednotka určit, zda licence přechází na zákazníka jednorázově nebo průběžně. Při určování této skutečnosti musí účetní jednotka zvážit, zda povaha příslibu účetní jednotky poskytnout zákazníkovi licenci spočívá v tom, že zákazníkovi poskytne buď:

- a) právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v průběhu licenčního období, nebo
- b) právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v okamžiku, kdy je licence poskytnuta.

Určení povahy příslibu účetní jednotky

B57 [zrušuje se]

B58 Príslib účetní jednotky při poskytování licence má povahu příslibu poskytnout právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:

- a) smlouva vyžaduje nebo zákazník přiměřeně očekává, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva (viz odstavce B59 a B59 A);
- b) práva poskytnutá na základě licence zákazníkovi přímo vystavují případným pozitivním nebo negativním dopadům činnosti účetní jednotky uvedeným v odst. B58 písm. a) a
- c) výsledkem těchto činností není převod zboží nebo služby na zákazníkovi v průběhu provádění těchto činností (viz odstavce 25).

B59 Faktory, které mohou naznačovat, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, zahrnují běžnou obchodní praxi, zveřejněná pravidla nebo konkrétní oznámení účetní jednotky. Dalším, i když ne rozhodujícím náznakem toho, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude takové činnosti provádět, je existence sdíleného hospodářského zájmu (například licenčního poplatku založeného na prodeji) mezi účetní jednotkou a zákazníkovi, který se vztahuje k duševnímu vlastnictví, k němuž má zákazník práva.

B59 A Činnosti účetní jednotky významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, pokud:

- a) tyto činnosti mají podle očekávání významně změnit formu (například konstrukci nebo obsah) nebo funkčnost (například schopnost provádět nějakou funkci nebo úkol) tohoto duševního vlastnictví nebo
- b) schopnost zákazníkovi získat prospěch z duševního vlastnictví, z těchto činností ve značné míře vyplývá, nebo na nich závisí. Například prospěch z obchodní značky často vyplývá z pokračujících činností účetní jednotky, které podporují či udržují hodnotu duševního vlastnictví, nebo na takových činnostech závisí.

V souladu s tímto, pokud duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva, má významnou samostatnou funkci, podstatná část požitku z tohoto duševního vlastnictví vyplývá z této funkce. V důsledku toho schopnost zákazníkovi získat prospěch z tohoto duševního vlastnictví by tudíž nebyla významně dotčena činnostmi účetní jednotky, ledaže tyto činnosti podstatně změní formu nebo funkci tohoto duševního vlastnictví. Druhy duševního vlastnictví, jež mají často významné samostatné funkce, zahrnují software, biologické sloučeniny nebo vzorce léků a dotvořený mediální obsah (například filmy, televizní programy a hudební nahrávky).

B60 Pokud jsou splněna kritéria uvedená v odstavci B58, zaúčtuje účetní jednotka příslib poskytnout licenci jako závazek k plnění plněný průběžně, protože zákazník bude současně přijímat a spotřebovávat prospěch plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou, které spočívá v poskytnutí přístupu k jejímu duševnímu vlastnictví, a to současně s tím, jak účetní jednotka toto plnění poskytuje (viz odst. 35 písm. a)). Účetní jednotka použije odstavce 39 – 45 pro výběr vhodné metody měření svého pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku k plnění, který spočívá v poskytnutí tohoto přístupu.

B61 Pokud kritéria v odstavci B58 splněna nejsou, spočívá povaha příslibu účetní jednotky v poskytnutí práva na využívání duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak toto duševní vlastnictví existuje (ve smyslu formy a funkce) v okamžiku, kdy je licence poskytnuta zákazníkovi. To znamená, že zákazník může řídit využívání dané licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývajcí prospěch v okamžiku, kdy dochází k přechodu licence. Účetní jednotka zaúčtuje příslib poskytnout práva využívat duševní vlastnictví účetní jednotky jako závazek k plnění splněný jednorázově. Ke stanovení okamžiku, kdy licence přechází na zákazníkovi, použije účetní jednotka odstavce 38. Výnosy však nelze vykázat v případě licence, která poskytuje právo využívat duševní vlastnictví účetní jednotky před začátkem období, v němž zákazník může využívat licenci a získat z ní prospěch. Pokud například období platnosti softwarové licence začne dříve, než účetní jednotka zákazníkovi poskytne (nebo jinak zpřístupní) kód, který zákazníkovi umožní tento software ihned používat, nevykáže účetní jednotka výnos dříve, než bude tento kód poskytnut (nebo jinak zpřístupněn).

- B62 Při určování, zda licence poskytuje právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky nebo právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky, nebere účetní jednotka v úvahu následující faktory:
- a) omezení z hlediska času, zeměpisné oblasti nebo využití – tato omezení definují atributy přislíbené licence, nikoli to, zda účetní jednotka splňuje svůj závazek k plnění jednorázově nebo průběžně;
 - b) záruky poskytnuté účetní jednotkou, že má platný patent na duševní vlastnictví a že bude tento patent chránit proti neoprávněnému používání – příslib chránit práva k patentu nepředstavuje závazek k plnění, protože ochrana patentu chrání hodnotu duševního vlastnictví účetní jednotky a poskytuje zákazníkovi ujištění, že převedená licence splňuje specifikace licence přislíbené ve smlouvě.

Licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání

- B63 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavcích 56–59 vykáže účetní jednotka výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo na využívání přislíbených výměnou za licenci k duševnímu vlastnictví, pouze až nastane (tak jak nastane) pozdější z následujících událostí:
- a) dojde k následnému prodeji nebo využívání a
 - b) dojde ke splnění (nebo k částečnému splnění) závazku k plnění, na nějž byly alokovány některé nebo všechny licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání.
- B63 A Požadavek na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání v odstavci B63 se použije, pokud se licenční poplatky vztahují pouze k licenci k duševnímu vlastnictví nebo pokud licence k duševnímu vlastnictví je převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují (například licence k duševnímu vlastnictví může být převažující položkou, k níž se licenční poplatky vztahují, pokud účetní jednotka rozumně očekává, že by zákazník přisuzoval výrazně větší hodnotu licenci než ostatnímu zboží nebo službám, k nimž se licenční poplatky vztahují).
- B63B Pokud je splněn požadavek v odstavci B63 A, zaúčtují se výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání plně v souladu s odstavcem B63. Pokud požadavek v odstavci B63 A splněn není, použijí se na licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání požadavky pro proměnlivou protihodnotu uvedené v odstavcích 50–59.

V dodatku C se mění odstavce C2, C5 a C7 a vkládají se nové odstavce C1B, C7 A a C8 A. Odstavce C3 a C6 se nemění, jsou však pro větší přehlednost do textu rovněž začleněny.

DATUM ÚČINNOSTI

...

- C1B Textem *Vysvětlení k IFRS 15* Výnosy ze smluv se zákazníky vydaným v dubnu 2016 byly změněny odstavce 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, zrušen odstavec B57 a vloženy nové odstavce B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A, B63B, C7 A a C8 A. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční vykazované období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- C2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích C3 až C8:
- a) se datem prvotní aplikace rozumí počátek vykazovaného období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatní tento standard, a
 - b) dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla veškeré zboží nebo služby identifikované v souladu s IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a s příslušnými interpretacemi.
- C3 Účetní jednotka použije tento standard s využitím jedné ze dvou následujících metod:
- a) retrospektivně na každé předchozí vykazované období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a s využitím zjednodušení uvedených v odstavci C5; nebo
 - b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu vykázaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7 až C8.

...

- C5 Použije-li účetní jednotka tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a), může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení:
- a) u dokončených smluv nemusí účetní jednotka měnit jejich vykazování, pokud:
 - i) začínají i končí v témže ročním vykazovaném období; nebo
 - ii) jsou dokončené na počátku nejdřívějšího vykazovaného období;
 - b) u dokončených smluv, které mají variabilní protihodnotu, může účetní jednotka použít transakční cenu k datu, kdy byla smlouva dokončena, a nikoli odhadovat částky variabilní protihodnoty ve srovnatelných vykazovaných obdobích;
 - c) u smluv, které byly změněny před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, nemusí účetní jednotka změnit vykázání smlouvy v případě změny smlouvy v souladu s odstavci 20–21. Namísto toho musí účetní jednotka zohlednit celkový dopad všech změn, k nimž došlo před začátkem nejdřívějšího vykazovaného období, při:
 - i) identifikaci závazků k plnění, které byly splněny, a závazků k plnění, které splněny nebyly,
 - ii) určování transakční ceny a
 - iii) přiřazování transakční ceny ke splněným a nesplněným závazkům k plnění;
 - d) u všech vykazovaných období prezentovaných před datem prvotní aplikace nemusí účetní jednotka zveřejňovat částky transakční ceny přidělené na zbývajících závazky k plnění ani vysvětlení toho, kdy očekává, že vykáže tuto částku do výnosů (viz odstavec 120).
- C6 U všech praktických zjednodušení uvedených v odstavci C5, které účetní jednotka využívá, musí dané zjednodušení uplatňovat konzistentně u všech smluv ve všech prezentovaných vykazovaných obdobích. Účetní jednotka navíc musí zveřejnit všechny následující informace:
- a) zjednodušení, která byla využita, a
 - b) v přiměřeně možném rozsahu kvalitativní posouzení odhadovaného dopadu použití těchto jednotlivých zjednodušení.
- C7 Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b), vykáže kumulativní dopad prvotní aplikace tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu podle toho, jak to bude vhodné) ročního vykazovaného období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Podle této metody přechodu se účetní jednotka může rozhodnout použít tento standard retrospektivně pouze na smlouvy, které nejsou k datu prvotní aplikace dokončeny (například 1. ledna 2018 pro účetní jednotku, jejíž účetní období končí 31. prosince).
- C7 A Účetní jednotka používající tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b) může rovněž využít praktická zjednodušení popsaná v odst. C5 písm. c) buďto:
- a) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem vykazovaného období, nebo
 - b) pro všechny změny smlouvy, k nimž dojde před začátkem prvotní aplikace.
- Pokud účetní jednotka využije toto praktické zjednodušení, musí je použít konzistentně u všech smluv a zveřejnit informace požadované dle odstavce C6.
- ...
- C8 A Účetní jednotka použije *Vysvětlení k IFRS 15* (viz odstavec C1B) retrospektivně v souladu s IAS 8. Při retrospektivním použití těchto změn je účetní jednotka použije tak, jako by byly zahrnuty do IFRS 15 k datu prvotní aplikace. V důsledku toho účetní jednotka nepoužije tyto změny na vykazovací období nebo na smlouvy, na které požadavky IFRS 15 nebyly použity v souladu s odstavci C2–C8. Pokud například účetní jednotka použije IFRS 15 v souladu s odst. C3 písm. b) pouze na smlouvy, které nejsou dokončenými smlouvami k datu prvotní aplikace, nemění účetní jednotka vykázání dokončené smlouvy k datu prvotní aplikace IFRS 15 pro účinky těchto změn.

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1988

ze dne 3. listopadu 2017,

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 4

(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 výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 12. září 2016 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) změny Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 4 v dokumentu Uplatňování IFRS 9 *Finanční nástroje* spolu s IFRS 4 *Pojistné smlouvy* („Změny IFRS 4“). Uvedenými změnami IFRS 4 mají být řešeny dočasné účetní důsledky různých dat účinnosti IFRS 9 a nového standardu pro pojistné smlouvy, jímž je IFRS 4 nahrazován (IFRS 17).
- (3) Cílem IFRS 9 je zdokonalit účetní vykazování finančních nástrojů tím, že řeší problémy, které v této oblasti vyvstaly během finanční krize. IFRS 9 zejména reaguje na výzvu skupiny G20 přejít k modelu, který pro účely vykazování očekávaných ztrát z finančních aktiv sleduje v budoucnu delší časový horizont.
- (4) Změny IFRS 4 umožňují účetním jednotkám, které se zabývají převážně pojišťovací činností, aby odložily datum účinnosti IFRS 9 až do 1. ledna 2021. V důsledku takového odkladu účinnosti mohou dotyčné účetní jednotky i nadále vykazovat informace podle stávajícího standardu, tedy Mezinárodního účetního standardu (IAS) 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Změny IFRS 4 dále účetním jednotkám, jež vystavují pojistné smlouvy, umožňují vyloučit ze zisku nebo ztráty některé další případy účetních neshod a dočasné volatility, k nimž by mohlo dojít při uplatňování IFRS 9 ještě před zavedením IFRS 17.
- (5) V návaznosti na konzultace s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví dospívá Komise k závěru, že změny IFRS 4 splňují kritéria čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002 pro to, aby byly převzaty.
- (6) Komise se však domnívá, že změny IFRS 4 nemají dostatečně široký záběr na to, aby vyhovovaly potřebám všech významných pojišťoven působících v Unii. Zejména pojišťovací sektor v rámci finančního konglomerátu by nespĺňoval podmínky k odkladu použitelnosti IFRS 9, což by jej mohlo znevýhodnit v hospodářské soutěži. Pojišťovacímu sektoru finančního konglomerátu, který spadá do působnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/87/ES ⁽³⁾, by tedy mělo být povoleno odložit použitelnost IFRS 9 až do 1. ledna 2021.
- (7) Pokud by pojišťovací sektor konglomerátu mohl použitelnost IFRS 9 odložit, znamenalo by to, že by se v rámci jednoho finančního konglomerátu používaly dva odlišné účetní standardy, což by mohlo vytvářet příležitosti k účetní arbitráži a případně z pohledu investorů ztěžovat srozumitelnost konsolidované účetní závěrky. Tento odklad použitelnosti by měl tudíž podléhat určitým podmínkám. S cílem zamezit takové skupině v tom, aby mezi sektory převáděla finanční nástroje za účelem získání výhody příznivějšího účetního zobrazení, by měl být zaveden dočasný zákaz převodů finančních nástrojů, s výjimkou finančních nástrojů oceňovaných reálnou

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

⁽³⁾ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/87/ES ze dne 16. prosince 2002 o doplňkovém doзору nad úvěrovými institucemi, pojišťovnami a investičními podniky ve finančním konglomerátu a o změně směrnice Rady 73/239/EHS, 79/267/EHS, 92/49/EHS, 92/96/EHS, 93/6/EHS a 93/22/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/78/ES a 2000/12/ES (Úř. věst. L 35, 11.2.2003, s. 1).

hodnotou, jejíž změny jsou vykazovány do zisku nebo ztráty. Zákazu by měly podléhat pouze převody finančních nástrojů, jež splňují podmínky pro odúčtování u účetní jednotky, jež převod provádí. Tomuto zákazu by naopak neměly podléhat finanční nástroje vydané účetní jednotkou ve skupině, neboť držení finančních nástrojů ve skupině je z konsolidované účetní závěrky konglomerátu vyloučeno.

- (8) Odklad použitelnosti IFRS 9 je svým přístupem v souladu s IFRS 4, který pojišťovacím skupinám povoluje zahrnovat do konsolidace dceřiné společnosti, aniž by oceňování pojistných závazků podle místních obecně uznávaných účetních zásad těchto dceřiných společností uváděly do souladu s účetními zásadami, jež používá zbytek skupiny. Používání nejednotných účetních zásad sice může snižovat srozumitelnost účetní závěrky, avšak jejich uživatelé již budou obeznámeni s účetním výkaznictvím podle IAS 39 a odklad použitelnosti má jen časově omezenou platnost. Rovněž tyto obavy by měly být zmírněny podmínkami, za nichž lze odklad použít.
- (9) Odklad použitelnosti standardu IFRS 9 pro pojišťovací sektor v rámci finančního konglomerátu by měl být časově omezen, neboť je důležité, aby vylepšení, jež IFRS 9 zavádí, nabyla účinnosti co nejdříve, a datem účinnosti standardu IFRS 17 bude 1. leden 2021.
- (10) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (11) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 4 *Pojistné smlouvy* mění v souladu s přílohou tohoto nařízení.

Článek 2

Finanční konglomerát definovaný v čl. 2 bodě 14 směrnice 2002/87/ES si může zvolit možnost, že žádný z jeho podniků, jež působí v pojišťovacím sektoru ve smyslu čl. 2 bodě 8 písm. b) uvedené směrnice, nebude v konsolidovaných účetních závěrkách za účetní období, jejichž začátek předchází 1. lednu 2021, používat standard IFRS 9, pokud budou splněny všechny tyto podmínky:

- a) mezi pojišťovacím sektorem a žádným dalším sektorem tohoto finančního konglomerátu nebudou po 29. listopadu 2017 převáděny žádné finanční nástroje, s výjimkou finančních nástrojů, jež oba sektory účastníci se takového převodu oceňují v reálné hodnotě, jejíž změny vykazují do zisku nebo ztráty;
- b) finanční konglomerát v konsolidované účetní závěrce uvede, které pojišťovny ve skupině používají standard IAS 39;
- c) zveřejňování informací, jež požaduje IFRS 7, je zajištěno samostatně za pojišťovací sektor, který používá IAS 39, a za zbytek skupiny, který používá IFRS 9.

Článek 3

1. Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat prvním dnem prvního účetního období začínajícího dne 1. ledna 2018 nebo později.

2. Finanční konglomerát se však může rozhodnout, že změny uvedené v článku 1 začne používat při dodržení podmínek článku 2 počínaje prvním dnem prvního účetního období, které začíná dne 1. ledna 2018 nebo později.

Článek 4

Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým 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 3. listopadu 2017.

Za Komisi
předseda
Jean-Claude JUNCKER

PŘÍLOHA

Uplatňování IFRS 9 *Finanční nástroje spolu s IFRS 4 Pojistné smlouvy*

(Změny IFRS 4)

Změny

IFRS 4 *Pojistné smlouvy*

Mění se odstavec 3.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

3. Tento IFRS se nezabývá jinými aspekty účetnictví pojistitelů, jako je například účtování finančních aktiv držení pojistiteli a finančních závazků vystavených pojistiteli (viz IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*, IFRS 7 a IFRS 9 *Finanční nástroje*), s výjimkou případů, kdy:

- a) odstavec 20 A povoluje pojistitelům, kteří splňují stanovená kritéria, uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9;
- b) odstavec 35B povoluje pojistitelům uplatnit u vybraných finančních aktiv překrývací přístup a
- c) odstavec 45 povoluje pojistitelům za stanovených okolností reklasifikovat některá nebo všechna jejich finanční aktiva tak, aby byla oceňována reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty.

...

Mění se odstavec 5.

...

5. Pro snazší odkaz se v tomto IFRS popisují veškeré účetní jednotky, které vystavují pojistné smlouvy coby pojistitelé, ať již se jedná o výstavce, který se z pohledu práva nebo dohledu považuje za pojistitele, či nikoliv. Všechny zmínky o pojistiteli v odst. 3 písm. a) až b), v odstavcích 20 A–20Q, 35B–35N, 39B–39M a 46–49 odkazují také na emitenta finančního nástroje obsahujícího prvek dobrovolné účasti.

...

Pod odstavce 20, 20K a 20N se vkládají nové nadpisy. Vkládají se nové odstavce 20 A–20Q.

ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

...

Přechodná výjimka z IFRS 9

- 20A IFRS 9 se zabývá účtováním finančních nástrojů a je účinný pro roční období začínající dne 1. ledna 2018 nebo později. Nicméně pro pojistitele, který splňuje kritéria uvedená v odstavci 20B, tento IFRS stanoví přechodnou výjimku, která povoluje, avšak nevyžaduje, aby pojistitel pro roční období začínající před 1. lednem 2021 uplatňoval IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* namísto IFRS 9. Pojistitel, který uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9:

- a) použije požadavky uvedené v IFRS 9, které jsou nezbytné ke zveřejnění informací požadovaných v odstavcích 39B–39J tohoto IFRS, a
- b) uplatní u svých finančních nástrojů všechny ostatní platné IFRS s výjimkou případů popsanych v odstavcích 20 A–20Q, 39B–39J a 46–47 tohoto IFRS.

20B Pojistitel může uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9 pouze v případě, že:

- a) **dříve neuplatňoval žádnou verzi IFRS 9 ⁽¹⁾, s výjimkou požadavků pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20 standardu IFRS 9, a**
- b) **jeho činnost k rozvahovému dni účetní závěrky, který bezprostředně předchází 1. dubnu 2016, nebo k následnému rozvahovému dni účetní závěrky podle odstavce 20G souvisí převážně s pojištěním podle odstavce 20D.**

20C Pojistitel uplatňující přechodnou výjimku z IFRS 9 se může rozhodnout použít pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20 standardu IFRS 9. Jestliže se pojistitel rozhodne tyto požadavky použít, uplatní příslušná přechodná ustanovení v IFRS 9, zveřejní skutečnost, že tyto požadavky použil, a průběžně zveřejňuje související informace uvedené v odstavcích 10–11 standardu IFRS 7 (ve znění IFRS 9 (2010)).

20D Činnost pojistitele souvisí převážně s pojištěním pouze v případě, že:

- a) účetní hodnota jeho závazků ze smluv v oblasti působnosti tohoto IFRS, včetně veškerých depozitních složek nebo vložených derivátů oddělených od pojistných smluv podle odstavců 7–12 tohoto IFRS, je ve srovnání s celkovou účetní hodnotou všech jeho závazků významná a
- b) podíl celkové účetní hodnoty jeho závazků souvisejících s pojištěním (viz odstavec 20E) na celkové účetní hodnotě všech jeho závazků je:
 - i) vyšší než 90 % nebo
 - ii) 90 % či méně, avšak více než 80 %, a pojistitel nevykonává žádnou významnou činnost nesouvisející s pojištěním (viz odstavec 20F).

20E Pro účely uplatnění odst. 20D písm. b) mezi závazky související s pojištěním patří:

- a) závazky ze smluv v oblasti působnosti tohoto IFRS podle odst. 20D písm. a);
- b) závazky z nederivátových investičních smluv oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty podle IAS 39 (včetně těch, které jsou označeny jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, u kterých pojistitel použil požadavky IFRS 9 pro vykazování zisků a ztrát (viz odst. 20B písm. a) a odstavec 20C)) a
- c) závazky, které vznikají, protože pojistitel vydává smlouvy uvedené v bodech a) a b) nebo plní povinnosti vyplývající z těchto smluv. Příkladem těchto závazků jsou deriváty sloužící ke snížení rizik vyplývajících z uvedených smluv a z aktiv, která kryjí tyto smlouvy, příslušné daňové závazky, jako jsou odložené daňové závazky ze zdanitelných přechodných rozdílů u závazků vzniklých z těchto smluv, a vydané dluhové nástroje, které jsou zahrnuty do regulačního kapitálu pojistitele.

20F Při posuzování, zda vykonává významnou činnost nesouvisející s pojištěním, pro účely uplatnění odst. 20D písm. b) bodu ii) vezme pojistitel v úvahu:

- a) pouze činnosti, ze kterých může získávat příjmy a v souvislosti s nimiž mu mohou vznikat náklady, a
- b) kvantitativní nebo kvalitativní faktory (nebo obojí), včetně veřejně dostupných informací, jako je odvětvová klasifikace, kterou uživatelé účetní závěrky pro posouzení pojistitele používají.

20G Ustanovení odst. 20B písm. b) vyžaduje, aby účetní jednotka posoudila, zda je oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, k rozvahovému dni účetní závěrky, který bezprostředně předchází 1. dubnu 2016. Po tomto datu:

- a) účetní jednotka, která byla dříve oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, k následnému rozvahovému dni účetní závěrky znovu posoudí, zda její činnost souvisí převážně s pojištěním, a to pouze v případě, že během ročního období, které k danému datu skončilo, došlo ke změně v činnosti účetní jednotky podle odstavců 20H–20I;

⁽¹⁾ Výbor vydal postupně verze IFRS 9 v roce 2009, 2010, 2013 a 2014.

- b) účetní jednotka, která dříve nebyla oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, může k následnému rozvahovému dni účetní závěrky před 31. prosincem 2018 znovu posoudit, zda její činnost souvisí převážně s pojištěním, a to pouze v případě, že během ročního období, které k danému datu skončilo, došlo ke změně v činnosti účetní jednotky podle odstavců 20H–20I.

20H Pro účely uplatnění odstavce 20G se za změnu činnosti účetní jednotky považuje změna, která:

- a) je podle vrcholného vedení účetní jednotky důsledkem vnějších nebo vnitřních změn;
- b) je pro činnosti účetní jednotky významná a
- c) je prokazatelná vůči vnějším stranám.

Proto dochází ke změně jen tehdy, když účetní jednotka buď začne, nebo přestane provádět činnost, která je významná pro její fungování nebo výrazně změnění rozsah některé z jejích činností; například když účetní jednotka nabude, pozbuje nebo ukončí samotný obor činnosti.

20I Předpokládá se, že změna činnosti účetní jednotky podle odstavce 20H nastane velmi zřídka. Níže uvedené změny se nepovažují za změny činnosti účetní jednotky pro účely uplatnění odstavce 20G:

- a) změna struktury financování účetní jednotky, která sama o sobě neovlivňuje činnosti, z nichž má účetní jednotka příjmy a v souvislosti s nimiž jí vznikají náklady;
- b) plán účetní jednotky prodat samotný obor činnosti, a to i v případě, že aktiva a pasiva jsou klasifikována jako určená k prodeji podle IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*. Plán prodat samotný obor činnosti by mohl změnit činnost účetní jednotky a být důvodem pro nové posouzení v budoucnu, avšak závazky zaúčtované ve výkazu o finanční pozici zatím neovlivňuje.

20J Jestliže v důsledku nového posouzení (viz odst. 20G písm. a)) účetní jednotka již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, pak tato účetní jednotka může přechodnou výjimku z IFRS 9 uplatňovat pouze do konce ročního období, které začalo bezprostředně po uvedeném novém posouzení. Účetní jednotka však musí uplatnit IFRS 9 v ročních obdobích, která začínají 1. ledna 2021 nebo později. Jestliže například účetní jednotka dojde k závěru, že již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, při uplatnění odst. 20G písm. a) dne 31. prosince 2018 (konec jejího ročního období), pak tato účetní jednotka může přechodnou výjimku z IFRS 9 uplatňovat pouze do 31. prosince 2019.

20K Pojistitel, který dříve uplatňoval přechodnou výjimku z IFRS 9, se může na začátku kteréhokoliv následujícího ročního období neodvolatelně rozhodnout pro aplikaci IFRS 9.

Prvouživatel

20L Prvouživatel podle definice v IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* může uplatnit přechodnou výjimku z IFRS 9 popsanou v odstavci 20 A pouze v případě, že splňuje kritéria popsaná v odstavci 20B. Při uplatňování odst. 20B písm. b) prvouživatel použije účetní hodnoty stanovené na základě IFRS k datu stanovenému v uvedeném odstavci.

20M IFRS 1 obsahuje požadavky a výjimky vztahující se na prvouživatele. Tyto požadavky a výjimky (např. odstavce D16–D17 standardu IFRS 1) neruší požadavky v odstavcích 20 A–20Q a 39B–39J tohoto IFRS. Požadavky a výjimky v IFRS 1 například neruší požadavek, že prvouživatel musí splňovat kritéria uvedená v odstavci 20L, pokud chce uplatnit přechodnou výjimku z IFRS 9.

20N Prvouživatel, který zveřejňuje informace požadované na základě odstavců 39B–39J, použije požadavky a výjimky v IFRS 1 relevantní pro posouzení nutné ke zveřejňování těchto informací.

Přechodná výjimka z konkrétních požadavků v IAS 28

- 20O Odstavce 35–36 standardu IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků* vyžadují, aby účetní jednotka používající ekvivalenční metodu uplatňovala jednotná účetní pravidla. Nicméně v případě ročních období začínajících před 1. lednem 2021 účetní jednotka může, ale nemusí zachovat stávající účetní pravidla používaná přidruženým nebo společným podnikem, a to takto:
- a) účetní jednotka uplatňuje IFRS 9, avšak přidružený nebo společný podnik uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, nebo
 - b) účetní jednotka uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, ale přidružený nebo společný podnik uplatňuje IFRS 9.
- 20P Jestliže účetní jednotka používá ekvivalenční metodu k účtování své investice v přidruženém nebo společném podniku:
- a) pokud byl v účetní závěrce při uplatňování ekvivalenční metody u příslušného přidruženého nebo společného podniku (po zohlednění případných úprav provedených účetní jednotkou) dříve uplatňován IFRS 9, pak se IFRS 9 uplatňuje i nadále;
 - b) pokud byla v účetní závěrce při uplatňování ekvivalenční metody u příslušného přidruženého nebo společného podniku (po zohlednění případných úprav provedených účetní jednotkou) dříve používána přechodná výjimka z IFRS 9, pak lze následně používat IFRS 9.
- 20Q Účetní jednotka může uplatnit odstavec 20O a odst. 20P písm. b) zvlášť pro každý přidružený nebo společný podnik.

Vkládají se nové odstavce 35 A–35N, 39B–39M a 46–49. Pod odstavce 35 A, 35K, 35M, 39 A, 39J, 45 a 47 se vkládají nové nadpisy.

Prvky dobrovolné účasti ve finančních nástrojích

...

- 35 A Přechodné výjimky uvedené v odstavcích 20 A, 20L a 20O a překrývací přístup uvedený v odstavci 35B má k dispozici i emitent finančního nástroje, který obsahuje prvek dobrovolné účasti. Všechny zmínky o pojistiteli v odst. 3 písm. a) až b), v odstavcích 20 A–20Q, 35B–35N, 39B–39M a 46–49 tedy odkazují také na emitenta finančního nástroje, který obsahuje prvek dobrovolné účasti.

VYKAZOVÁNÍ**Překrývací přístup**

- 35B Pojistitel u vybraných finančních aktiv může, ale nemusí uplatnit překrývací přístup (tzv. *overlay approach*). Pojistitel, který uplatňuje překrývací přístup:
- a) provede mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem reklasifikaci částky, která vede k zisku nebo ztrátě na konci vykazovaného období pro vybraná finanční aktiva tak, aby byla stejná, jako kdyby pojistitel na vybraná finanční aktiva uplatnil IAS 39. V souladu s tím je reklasifikovaná částka rovná rozdílu mezi:
 - i) částkou, která byla u vybraných finančních aktiv vykázána do zisku nebo ztráty podle IFRS 9, a
 - ii) částkou, která by u vybraných finančních aktiv byla vykázána do zisku nebo ztráty, kdyby pojistitel uplatňoval IAS 39;
 - b) uplatní u těchto finančních nástrojů všechny ostatní platné IFRS, a to s výjimkou případů uvedených v odstavcích 35B–35N, 39K–39M a 48–49 tohoto IFRS.
- 35C Pojistitel se může rozhodnout uplatňovat překrývací přístup popsany v odstavci 35B pouze v případě, že IFRS 9 uplatňuje poprvé, a to i v případě, že uplatňuje IFRS 9 poprvé poté, co předtím uplatňoval:
- a) přechodnou výjimku z IFRS 9 popsanou v odstavci 20 A, nebo
 - b) pouze požadavky pro vykazování zisků a ztrát z finančních závazků označených jako nástroje oceňované reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty v odst. 5.7.1 písm. c), odstavcích 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5–B5.7.20 standardu IFRS 9.

- 35D Pojistitel vykáže částku reklasifikovanou mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem na základě uplatnění překrývacího přístupu:
- a) v zisku nebo ztrátě jako položku na samostatném řádku a
 - b) v ostatním úplném výsledku jako samostatnou komponentu ostatního úplného výsledku.
- 35E Finanční aktivum lze vybrat jako způsobilé pro překrývací přístup pouze v případě, že splňuje následující kritéria:
- a) je oceňováno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty podle IFRS 9, avšak podle IAS 39 by nebylo celé oceňováno reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty, a
 - b) není drženo v souvislosti s činností, která nesouvisí se smlouvami v rozsahu působnosti tohoto IFRS. Příkladem finančních aktiv, která nejsou způsobilá pro překrývací přístup, jsou aktiva držena v souvislosti s bankovní činností nebo finanční aktiva držena ve fondech vztahujících se k investičním smlouvám mimo rozsah působnosti tohoto IFRS.
- 35F Pojistitel může vybrat finanční aktivum způsobilé pro překrývací přístup v okamžiku, kdy se rozhodne překrývací přístup uplatňovat (viz odstavec 35C). Následně může vybrat finanční aktivum způsobilé pro překrývací přístup pouze v případě, že:
- a) toto aktivum je zaúčtováno poprvé, nebo
 - b) toto aktivum nově splňuje kritérium v odst. 35E písm. b), které dříve nesplňovalo.
- 35G Pojistitel může vybrat finanční aktiva způsobilá pro překrývací přístup podle odstavce 35F zvláště pro jednotlivé nástroje.
- 35H Je-li to relevantní, pro účely uplatnění překrývacího přístupu na nově vybrané finanční aktivum podle odst. 35F písm. b):
- a) jeho reálnou hodnotou k datu výběru je jeho nová účetní hodnota stanovená na základě zůstatkové hodnoty a
 - b) efektivní úroková míra se stanoví na základě reálné hodnoty k datu výběru.
- 35I Účetní jednotka u vybraného finančního aktiva nadále uplatňuje překrývací přístup, dokud toto finanční aktivum není odúčtováno. Účetní jednotka však:
- a) zruší výběr finančního aktiva, jestliže finanční aktivum již nadále nesplňuje kritérium uvedené v odst. 35E písm. b). Finanční aktivum například již nadále nesplňuje toto kritérium, pokud účetní jednotka toto aktivum převede tak, aby bylo drženo v souvislosti s bankovní činností, nebo pokud účetní jednotka přestane být pojistitelem;
 - b) může na začátku jakéhokoli ročního období přestat uplatňovat překrývací přístup u všech vybraných finančních aktiv. Účetní jednotka, která se rozhodne přestat překrývací přístup uplatňovat, uplatní při účtování změny v účetních pravidlech IAS 8.
- 35J Jestliže účetní jednotka zruší výběr finančního aktiva podle odst. 35I písm. a), provede u všech zůstatků vztahujících se k tomuto finančnímu aktivu reklasifikaci z kumulovaného ostatního úplného výsledku do zisku nebo ztráty jako překrývací úpravu (viz IAS 1).
- 35K Jestliže účetní jednotka přestane uplatňovat překrývací přístup na základě rozhodnutí podle odst. 35I písm. b), nebo protože již nadále není pojistitelem, nesmí překrývací přístup již nadále používat. Pojistitel, který se rozhodl uplatňovat překrývací přístup (viz odstavec 35C), avšak nemá žádná způsobilá finanční aktiva (viz odstavec 35E), může překrývací přístup následně uplatnit, až bude mít způsobilá finanční aktiva.

Vzájemné vazby s ostatními požadavky

- 35L Odstavec 30 tohoto IFRS povoluje praxi, která je někdy označována jako „stínové účtování“. Jestliže pojistitel uplatňuje překrývací přístup, je možné stínové účtování uplatňovat.
- 35M Reklasifikace částky mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem podle odstavce 35B může mít následně vliv na zahrnutí dalších částek, např. daní z příjmu, do ostatního úplného výsledku. K určení takových dopadů pojistitel použije příslušný IFRS, např. IAS 12 *Daně ze zisku*.

Prvouzivatel

- 35N Jestliže se prvouzivatel rozhodne uplatňovat překrývací přístup, upraví srovnávací informace v souladu s překrývacím přístupem pouze v případě, že upravuje srovnávací informace za účelem dosažení souladu s IFRS 9 (viz odstavce E1–E2 standardu IFRS 1).

...

ZVEŘEJNĚNÍ

...

Zveřejnění informací o přechodné výjimce z IFRS 9

- 39B Pojistitel, který se rozhodne uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní:**

- a) pochopit, proč je pojistitel oprávněn uplatňovat přechodnou výjimku, a**
- b) porovnat pojistitele, kteří uplatňují přechodnou výjimku, s účetními jednotkami uplatňujícími IFRS 9.**

- 39C Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. a) pojistitel zveřejní, že uplatňuje přechodnou výjimku z IFRS 9, a důvody, proč pojistitel k datu uvedenému v odst. 20B písm. b) rozhodl, že je oprávněn přechodnou výjimkou z IFRS 9 uplatňovat, a to včetně těchto informací:

- a) pokud účetní hodnota závazků vyplývajících ze smluv v rámci působnosti tohoto IFRS (tj. závazků popsanych v odst. 20E písm. a)) činila 90 % celkové účetní hodnoty všech závazků nebo méně, povahu a účetní hodnotu závazků souvisejících s pojištěním, které nevyplyvají ze smluv v rámci působnosti tohoto IFRS (tj. závazků popsanych v odst. 20E písm. b) a odst. 20E písm. c));
- b) pokud podíl celkové účetní hodnoty závazků souvisejících s pojištěním činil 90 % nebo méně, avšak více než 80 % z celkové účetní hodnoty všech závazků, důvody, proč pojistitel rozhodl, že nevykonává významnou činnost nesouvisející s pojišťováním, a to včetně informací, ke kterým přihlížel, a
- c) pokud je pojistitel oprávněn uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9 na základě nového posouzení podle odst. 20G písm. b):
 - i) důvodu nového posouzení;
 - ii) data, ke kterému příslušná změna v jeho činnosti nastala, a
 - iii) podrobného vysvětlení změny v jeho činnosti a kvalitativního popisu dopadu této změny na účetní závěrku pojistitele.

- 39D Jestliže při uplatnění odst. 20G písm. a) účetní jednotka dojde k závěru, že její činnost již nadále nesouvisí převážně s pojištěním, zveřejní v každém vykazovaném období před tím, než začne uplatňovat IFRS 9, následující informace:

- a) skutečnost, že již nadále není oprávněna uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9;
- b) datum, ke kterému příslušná změna v její činnosti nastala, a
- c) podrobné vysvětlení změny v její činnosti a kvalitativní popis účinku této změny na účetní závěrku účetní jednotky.

- 39E Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní reálnou hodnotu na konci vykazovaného období a výši změny reálné hodnoty během tohoto období zvlášť u následujících dvou skupin finančních aktiv:

- a) finančních aktiv se smluvními podmínkami, které stanoví konkrétní data peněžních toků tvořených výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny (tj. finančních aktiv, která splňují podmínku v odst. 4.1.2 písm. b) a odst. 4.1.2 A písm. b) standardu IFRS 9), s výjimkou finančních aktiv, která splňují definici finančního aktiva určeného k obchodování podle IFRS 9 nebo která jsou řízená a jejichž výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty (viz odstavec B4.1.6 standardu IFRS 9);

- b) veškerých ostatních finančních aktiv kromě finančních aktiv uvedených v odst. 39E písm. a); tj. jakýchkoliv finančních aktiv:
- i) se smluvními podmínkami, které nestanoví k určitému datu peněžní toky tvořené výlučně splátkami jistiny a úroků z nesplacené částky jistiny;
 - ii) která splňují definici finančního aktiva určeného k obchodování podle IFRS 9, nebo
 - iii) která jsou řízená a jejichž výkonnost je hodnocena na základě reálné hodnoty.
- 39F Při zveřejňování informací podle odstavce 39E pojistitel:
- a) může účetní hodnotu finančního aktiva oceňovaného podle IAS 39 považovat za přiměřenou aproximaci jeho reálné hodnoty, jestliže pojistitel není povinen zveřejnit jeho reálnou hodnotu podle odst. 29 písm. a) standardu IFRS 7 (např. krátkodobé obchodní pohledávky), a
 - b) zohlední míru podrobnosti nezbytnou k tomu, aby uživatelé účetní závěrky pochopili charakteristiku daných finančních aktiv.
- 39G Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní informace o míře úvěrového rizika, včetně významných koncentrací úvěrového rizika, vlastního finančního aktivum popsaným v odst. 39E písm. a). V souvislosti s těmito finančními aktivy musí pojistitel na konci vykazovaného období zveřejnit alespoň tyto informace:
- a) účetní hodnotu podle IAS 39 (v případě finančních aktiv oceněných zůstatkovou hodnotou před úpravou o případné opravné položky z důvodu znehodnocení) podle jednotlivých ratingových stupňů úvěrového rizika podle IFRS 7;
 - b) u finančních aktiv popsaných v odst. 39E písm. a), která na konci vykazovaného období nemají nízké úvěrové riziko, reálnou hodnotu a zůstatkovou hodnotu podle IAS 39 (v případě finančních aktiv oceněných zůstatkovou hodnotou před úpravou o případné opravné položky z důvodu znehodnocení). Pro účely zveřejňování těchto informací jsou v odstavci B5.5.22 standardu IFRS 9 uvedeny relevantní požadavky, pokud jde o posouzení, zda úvěrové riziko u finančního nástroje je považované za nízké.
- 39H Za účelem dosažení souladu s odst. 39B písm. b) pojistitel zveřejní informace o tom, kde uživatel účetní závěrky může získat veřejně dostupné informace podle IFRS 9 vztahující se k účetní jednotce v rámci skupiny a neuvedené v konsolidované účetní závěrce skupiny za příslušné vykazované období. Tyto informace podle IFRS 9 lze například získat z veřejně dostupné individuální nebo samostatné účetní závěrky účetní jednotky ve skupině, která uplatňuje IFRS 9.
- 39I Jestliže se účetní jednotka rozhodla uplatňovat výjimku z příslušných požadavků v IAS 28 uvedenou v odstavci 20O, musí tuto skutečnost zveřejnit.
- 39J Jestliže účetní jednotka uplatňovala přechodnou výjimku z IFRS 9 při účtování o své investici v přidruženém nebo společném podniku ekvivalenční metodou (viz například odst. 20O písm. a)), účetní jednotka kromě informací požadovaných na základě IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* zveřejní tyto informace:
- a) informace popsané v odstavcích 39B–39H, a to za jednotlivé přidružené nebo společné podniky, které jsou pro účetní jednotku významné. Zveřejňuje ty hodnoty, které jsou uvedené v účetní závěrce přidruženého nebo společného podniku podle IFRS s přihlédnutím k případným úpravám provedeným účetní jednotkou na základě ekvivalenční metody (viz odst. B14 písm. a) standardu IFRS 12), a nikoliv příslušný podíl účetní jednotky z těchto částek;
 - b) kvantitativní informace popsané v odstavcích 39B–39H, a to souhrnně za všechny přidružené nebo společné podniky, které jsou jednotlivě nevýznamné. Souhrnné hodnoty:
 - i) které se zveřejňují, představují podíl účetní jednotky na těchto souhrnných částkách a
 - ii) za přidružené podniky se zveřejňují odděleně od souhrnných hodnot zveřejňovaných za společné podniky.

Zveřejnění informací o překrývacím přístupu

- 39K **Pojistitel, který uplatňuje překrývací přístup, zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní pochopit:**
- a) **jak byla ve vykazovaném období vypočítána celková částka reklasifikovaná mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem, a**
 - b) **dopad této reklasifikace na účetní závěrku.**

- 39L Za účelem dosažení souladu s odstavcem 39K pojistitel zveřejní:
- a) skutečnost, že uplatňuje překrývací přístup;
 - b) účetní hodnotu finančních aktiv, u kterých pojistitel uplatňuje překrývací přístup, na konci vykazovaného období a podle třídy finančního aktiva;
 - c) důvody, proč jsou finanční aktiva vybrána pro uplatnění překrývacího přístupu, včetně vysvětlení případných vybraných finančních aktiv, která jsou držena mimo právnickou osobu, která vydává smlouvy v rámci působnosti tohoto IFRS;
 - d) vysvětlení celkové výše částky reklasifikované mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období, a to způsobem, který uživatelům účetní závěrky umožní pochopit, z čeho je uvedená částka odvozena, včetně:
 - i) výše částky vykázané v zisku nebo ztrátě za vybraná finanční aktiva podle IFRS 9 a
 - ii) výše částky, která by byla vykázaná v zisku nebo ztrátě za vybraná finanční aktiva, kdyby pojistitel použil IAS 39;
 - e) dopad reklasifikace popsané v odstavcích 35B a 35M na jednotlivé dotčené řádkové položky v zisku nebo ztrátě, a
 - f) jestliže během vykazovaného období pojistitel změnil výběr finančních aktiv:
 - i) výši částky reklasifikované mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období v souvislosti s nově vybranými finančními aktivy při uplatnění překrývacího přístupu (viz odst. 35F písm. b));
 - ii) výši částky, která by byla reklasifikovaná mezi ziskem nebo ztrátou a ostatním úplným výsledkem ve vykazovaném období, kdyby u finančních aktiv nedošlo ke zrušení výběru (viz odst. 35I písm. a)), a
 - iii) výši částky reklasifikované ve vykazovaném období do zisku nebo ztráty z kumulovaného ostatního úplného výsledku u finančních aktiv, u kterých došlo ke zrušení výběru (viz odstavec 35)).
- 39M Jestliže účetní jednotka uplatňovala překrývací přístup při účtování o své investici do přidruženého nebo společného podniku na základě ekvivalenční metody, účetní jednotka kromě informací požadovaných na základě IFRS 12 zveřejní tyto informace:
- a) informace popsané v odstavcích 39K–39L, a to za jednotlivé přidružené nebo společné podniky, které jsou pro účetní jednotku významné. Zveřejňují se hodnoty uvedené v účetní závěrce přidruženého nebo společného podniku podle IFRS s přihlédnutím k případným úpravám provedeným účetní jednotkou na základě ekvivalenční metody (viz odst. B14 písm. a) standardu IFRS 12), a nikoliv příslušný podíl účetní jednotky z těchto částek;
 - b) kvantitativní informace popsané v odstavcích 39K až 39L písm. d) a v odst. 39L písm. f) a dopad reklasifikace popsané v odstavci 35B na zisk nebo ztrátu a ostatní úplný výsledek, a to souhrnně za všechny přidružené nebo společné podniky, které jsou jednotlivě nevýznamné. Souhrnné hodnoty:
 - i) které se zveřejňují, představují podíl účetní jednotky na těchto souhrnných částkách a
 - ii) za přidružené podniky se zveřejňují odděleně od souhrnných hodnot zveřejňovaných za společné podniky.

...

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

Uplatňování IFRS 4 spolu s IFRS 9

Přechodná výjimka z IFRS 9

46. V dokumentu *Uplatňování IFRS 9 Finanční nástroje spolu s IFRS 4 Pojistné smlouvy* (Změny IFRS 4), vydaném v září 2016, se změnily odstavce 3 a 5 a vložily se odstavce 20 A–20Q, 35 A a 39B–39J a nadpisy za odstavci 20, 20K, 20N a 39 A. Účetní jednotka použije tyto změny, které pojistitelům, kteří splňují uvedená kritéria, umožňují uplatňovat přechodnou výjimku z IFRS 9, pro roční období začínající dne 1. ledna 2018 nebo později.

47. Účetní jednotka, která zveřejňuje informace vyžadované podle odstavců 39B–39J, použije přechodná ustanovení v IFRS 9 vztahující se k posouzení prováděnému v souvislosti se zveřejňováním těchto informací. Za tímto účelem se za datum prvotní aplikace považuje začátek prvního ročního období začínajícího dne 1. ledna 2018 nebo později.

Překrývací přístup

48. V dokumentu *Uplatňování IFRS 9 Finanční nástroje spolu s IFRS 4 Pojistné smlouvy* (Změny IFRS 4), vydaném v září 2016, se změnila odstavce 3 a 5 a vložily se odstavce 35 A–35N a 39K–39M a nadpisy za odstavci 35 A, 35K, 35M a 39J. Účetní jednotka použije tyto změny, které pojistitelům umožňují uplatňovat u vybraných finančních aktiv překrývací přístup, spolu s první aplikací IFRS 9 (viz odstavec 35C).
49. Účetní jednotka, která se rozhodne uplatňovat překrývací přístup, musí:
- uplatnit tento přístup u vybraných finančních aktiv zpětně při přechodu na IFRS 9. V souladu s tím účetní jednotka například vykáže jako úpravu počátečního zůstatku kumulovaného ostatního úplného výsledku částku ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou vybraných finančních aktiv podle IFRS 9 a účetní hodnotou určenou podle IAS 39;
 - upravit srovnávací informace tak, aby byly v souladu s překrývacím přístupem, avšak pouze v případě, že účetní jednotka srovnávací informace upravuje na základě uplatnění IFRS 9.
-

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1989**ze dne 6. listopadu 2017,****kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o Mezinárodní účetní standard 12****(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 výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 19. ledna 2016 zveřejnila Mezinárodní rada pro účetní standardy (IASB) změny Mezinárodního účetního standardu (IAS) 12 *Daně ze zisku*. Účelem změn je vyjasnit, jak účtovat o odložených daňových pohledávkách týkajících se dluhových nástrojů oceněných reálnou hodnotou.
- (3) Výsledky konzultace s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví potvrzují, že změny IAS 12 splňují kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) IASB stanovila jako datum účinnosti změn IAS 12 datum 1. ledna 2017. Ustanovení tohoto nařízení by se tudíž měla použít se zpětným účinkem v zájmu zajištění právní jistoty pro dotčené emitenty a konzistentnosti s ostatními účetními standardy stanovenými v nařízení (ES) č. 1126/2008.
- (6) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní účetní standard (IAS) 12 *Daně ze zisku* mění v souladu s přílohou tohoto nařízení.**Článek 2**

Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího dnem 1. ledna 2017 nebo začínajícího po tomto datu.

Článek 3Toto nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruselu dne 6. listopadu 2017.

Za Komisi
předseda
Jean-Claude JUNCKER

PŘÍLOHA

Vykazování odložených daňových pohledávek z nerealizovaných ztrát

(Změny IAS 12)

Změny IAS 12 *Daně ze zisku*

Mění se odstavec 29 a vkládají se nové odstavce 27A, 29A a 98G. Vkládá se rovněž nový příklad za odstavec 26. Odstavec 24, odst. 26 písm. d), odstavce 27 a 28 změněny nebyly, jsou však pro větší přehlednost do textu začleněny.

Odčitatelné přechodné rozdíly

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

- a) není podnikovou kombinací a
- b) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

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

...

- 26 Dále jsou uvedeny příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem jsou odložené daňové pohledávky:
- a) ...
 - d) určitá aktiva mohou být účtována v reálné hodnotě nebo mohou být přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely (viz odstavec 20). Odčitatelný přechodný rozdíl vzniká, pokud daňová základna aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu.

Příklad ilustrující odst. 26 písm. d)

Identifikace odčitatelného přechodného rozdílu na konci roku 2:

Účetní jednotka A na začátku roku 1 nakoupí za 1 000 MJ dluhový nástroj o nominální hodnotě 1 000 MJ se splatností 5 let s úrokovou sazbou ve výši 2 % splatnou na konci každého roku. Efektivní úroková míra činí 2 %. Dluhový nástroj je oceněn reálnou hodnotou.

Na konci roku 2 poklesla reálná hodnota dluhového nástroje na 918 MJ v důsledku zvýšení tržních úrokových sazeb na 5 %. Je pravděpodobné, že účetní jednotka A bude inkasovat všechny smluvní peněžní toky, bude-li nadále tento dluhový nástroj držet.

Případné zisky (ztráty) z dluhového nástroje jsou zdanitelné (odčitatelné) až jako zisky (ztráty) realizované. Zisky (ztráty) plynoucí z prodeje nebo naběhlé při splatnosti dluhového nástroje se pro daňové účely počítají jako rozdíl mezi inkasovanou částkou a původní pořizovací cenou dluhového nástroje.

Daňovou základnou dluhového nástroje je tudíž jeho původní pořizovací cena.

Z rozdílu mezi účetní hodnotou dluhového nástroje ve výkazu účetní jednotky A o finanční pozici ve výši 918 MJ a jeho daňovou základnou ve výši 1 000 MJ vzniká na konci roku 2 odčitatelný přechodný rozdíl ve výši 82 MJ (viz odstavec 20 a odst. 26 písm. d)), bez ohledu na to, zda účetní jednotka A očekává, že účetní hodnotu dluhového nástroje realizuje prodejem nebo používáním, tedy jeho držením a inkasováním smluvních peněžních toků, nebo kombinací obojího.

Důvodem je, že odčitatelné přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku ve výkazu o finanční pozici a jeho daňovou základnou, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku realizována nebo uhrazena (viz odstavec 5). Účetní jednotka A může uplatnit odpočet odpovídající daňové základně aktiva 1 000 MJ při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) buď při prodeji nebo při splatnosti.

- 27 Zrušení odčitatelných přechodných rozdílů vyúsťuje v odpočty při určování zdanitelného zisku budoucích období. Avšak ekonomický prospěch ve formě snížení daňových plateb bude mít účetní jednotka pouze tehdy, pokud dosáhne dostatečný zdanitelný zisk, se kterým bude možno odpočty kompenzovat. Proto účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.
- 27A Pokud účetní jednotka posuzuje, zda je dosažitelný zdanitelný zisk, proti kterému může využít odčitatelný přechodný rozdíl, zkoumá, zda daňová právní úprava omezuje zdroje zdanitelného zisku, proti kterému může provádět odpočty na základě zrušení uvedeného odčitatelného přechodného rozdílu. Pokud daňová právní úprava taková omezení nestanoví, účetní jednotka posuzuje odčitatelný přechodný rozdíl v kombinaci se všemi svými dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly. Pokud však daňová právní úprava omezuje využití ztrát k odpočtu proti výnosu určitého typu, je odčitatelný přechodný rozdíl posuzován pouze v kombinaci s dalšími odčitatelnými přechodnými rozdíly příslušného typu.
- 28 Je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se odčitatelný přechodný rozdíl bude moci využít, bude dosažitelný, pokud existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým správám a k téže zdaňované jednotce, u kterých se očekává jejich zrušení:
- a) ve stejném období, ve kterém je očekáváno zrušení odčitatelných přechodných rozdílů; nebo
 - b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná.
- Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka uznána v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.
- 29 Pokud zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým správám a téže zdaňované jednotce, nejsou dostatečné, je odložená daňová pohledávka uznána v případě, že:
- a) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejné daňové správě a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se zruší odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, plynoucí z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná či zpětně uplatnitelná). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, účetní jednotka:
 - i) porovnává odčitatelné přechodné rozdíly s budoucím zdanitelným ziskem, který vylučuje daňové odpočty vyplývající ze zrušení těchto odčitatelných přechodných rozdílů. Toto srovnání ukazuje, do jaké míry je budoucí zdanitelný zisk dostatečný k tomu, aby účetní jednotka uplatnila odpočet částek vyplývajících ze zrušení uvedených odčitatelných přechodných rozdílů.
 - ii) ignoruje zdanitelné částky plynoucí z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude, má-li být využita, sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk.
 - b) účetní jednotka má k dispozici příležitosti k daňovému plánování, které povede k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.
- 29A Odhad pravděpodobného budoucího zdanitelného zisku může zahrnovat realizaci některých aktiv účetní jednotky za vyšší částku, než je jejich účetní hodnota, jestliže existuje dostatek důkazů, že je pravděpodobné, že účetní jednotka takové realizace dosáhne. Pokud je například aktivum oceněno reálnou hodnotou, musí účetní jednotka posoudit, zda existují dostatečné důkazy umožňující dospět k závěru, že je pravděpodobné, že účetní jednotka toto aktivum realizuje za vyšší částku, než je jeho účetní hodnota. Může tomu tak například být, když účetní jednotka očekává, že bude dluhový nástroj s pevnou úrokovou sazbou držet a inkasovat smluvní peněžní toky.

DATUM ÚČINNOSTI

...

- 98G Dokumentem *Vykazování odložených daňových pohledávek z nerealizovaných ztrát* (Změny IAS 12), vydaným v lednu 2016, byl změněn odstavec 29 a byly vloženy nové odstavce 27A, 29A a nový příklad za odstavcem 26. Účetní jednotka použije tyto změny v ročních obdobích začínajících 1. ledna 2017 nebo začínajících po 1. lednu 2017. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní. Účetní jednotka použije uvedené změny retrospektivně v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Při prvotním použití této změny může nicméně změnu v počátečním stavu vlastního kapitálu nejbližšího srovnávacího období vykázat v počátečním stavu nerozděleného zisku (případně v jiné složce vlastního kapitálu), bez rozdělení změny mezi počáteční stav nerozděleného zisku a ostatní složky vlastního kapitálu. Pokud účetní jednotka tuto úlevu využije, zveřejní tuto skutečnost.
-

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1990**ze dne 6. listopadu 2017,****kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard 7****(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 výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 29. ledna 2016 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) změny Mezinárodního účetního standardu (IAS) 7 *Výkaz o peněžních tocích*. Účelem změn je vyjasnit IAS 7, aby se zlepšily informace poskytované uživatelům finančních výkazů o činnosti účetní jednotky v oblasti financování.
- (3) Výsledky konzultace s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví potvrzují, že změny IAS 7 splňují kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) IASB stanovila datem nabytí účinnosti změn den 1. ledna 2017. Ustanovení tohoto nařízení by se tudíž měla použít ode dne 1. ledna 2017. Ustanovení o zpětné platnosti je nutné v zájmu zajištění právní jistoty pro dotčené emitenty a pro konzistentnost s ostatními účetními standardy stanovenými v nařízení (ES) č. 1126/2008.
- (6) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní účetní standard (IAS) 7 *Výkaz o peněžních tocích* mění v souladu s přílohou tohoto nařízení.**Článek 2**

Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího dnem 1. ledna 2017 nebo začínajícího po tomto datu.

Článek 3Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruselu dne 6. listopadu 2017.

Za Komisi
předseda
Jean-Claude JUNCKER

PŘÍLOHA

Iniciativa v oblasti zveřejňování informací

(Změny IAS 7)

Změny IAS 7 Výkaz o peněžních tocích

Vkládají se nové odstavce 44A až 44E a související nadpis. Doplnuje se rovněž nový odstavec 60.

ZMĚNY ZÁVAZKŮ Z FINANCOVÁNÍ

- 44A Účetní jednotka zveřejní informace, které umožní uživatelům účetní závěrky vyhodnotit změny závazků z financování, a to jak změn vzniklých z peněžních toků, tak změn nepeněžních.**
- 44B V rozsahu nezbytném ke splnění požadavku v odstavci 44A zveřejní účetní jednotka tyto změny závazků z financování:
- a) změny z finančních peněžních toků;
 - b) změny ze získání nebo ztráty ovládnání dceřiných nebo jiných podniků;
 - c) důsledky změn směnných kurzů cizích měn;
 - d) změny reálných hodnot a
 - e) ostatní změny.
- 44C Závazky z financování jsou závazky, u nichž jsou peněžní toky nebo budou budoucí peněžní toky klasifikovány ve výkazu o peněžních tocích jako peněžní toky z financování. Požadavek na zveřejnění v odstavci 44A se uplatní též na změny finančních aktiv (například aktiv, která zajišťují závazky z financování), pokud peněžní toky z uvedených finančních aktiv byly nebo budoucí peněžní toky budou zahrnuty do peněžních toků z financování.
- 44D Jeden způsob, jak splnit požadavek na zveřejnění v odstavci 44A, spočívá v sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků z výkazu o finanční pozici u závazků z financování, včetně změn uvedených v odstavci 44B. Pokud účetní jednotka zveřejní takovéto sesouhlasení, poskytne informace postačující k tomu, aby si uživatelé účetní závěrky mohli položky zařazené do sesouhlasení přiřadit k položkám výkazu o finanční pozici a výkazu o peněžních tocích.
- 44E Pokud účetní jednotka zveřejní informace požadované podle odstavce 44A v kombinaci se zveřejněním změn v jiných aktivech a závazcích, zveřejní změny závazků z financování odděleně od změn těchto jiných aktiv a závazků.

DATUM ÚČINNOSTI

...

- 60 Dokumentem *Iniciativa v oblasti zveřejňování informací* (Změny IAS 7), vydaným v lednu 2016, byly vloženy odstavce 44A až 44E. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období začínající 1. ledna 2017 nebo začínající po 1. lednu 2017. Dřívější použití je povoleno. Při prvním použití těchto změn nemusí účetní jednotka poskytnout srovnávací informace za předchozí období.

ISSN 1977-0626 (elektronické vydání)
ISSN 1725-5074 (papírové vydání)



Úřad pro publikace Evropské unie
2985 Lucemburk
LUCEMBURSKO

CS