

32003R1725

13.10.2003

ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE

L 261/1

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1725/2003**ze dne 29. září 2003,****kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002****(Text s významem pro EHP)**

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

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

vzhledem k těmto důvodům:

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

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

(3) Komise také analyzovala stávající projekty zlepšení, které navrhují změnit mnoho stávajících standardů. Přijetí mezinárodních účetních standardů, které budou výsledkem uvedených návrhů, bude zváženo po jejich předložení v konečné podobě. Existence uvedených změn navrhovaných k stávajícím standardům nemá vliv na rozhodnutí Komise podpořit všechny předložené standardy, s těmito výjimkami: IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování,

jakož i několik interpretací těchto standardů, a to SIC 5 Klasifikace finančních nástrojů – ustanovení o podmíněném vypořádání, SIC 16 Základní kapitál – zpětně nabyté kapitálové nástroje (vlastní akcie) a SIC 17 Vlastní kapitál – náklady na transakce s vlastním kapitálem.

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

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

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

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Přijímají se mezinárodní účetní standardy uvedené v příloze.

Článek 2

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

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

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

V Bruselu dne 29. září 2003.

Za Komisi
Frederik BOLKESTEIN
člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IAS 1:	Prezentace účetní závěrky (novelizovaný v roce 1997)
IAS 2:	Zásoby (novelizovaný v roce 1993)
IAS 7:	Výkazy peněžních toků (novelizovaný v roce 1992)
IAS 8:	Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech (novelizovaný v roce 1993)
IAS 10:	Události po rozvahovém dni (novelizovaný v roce 1999)
IAS 11:	Stavební smlouvy (novelizovaný v roce 1993)
IAS 12:	Daně ze zisku (novelizovaný v roce 2000)
IAS 14:	Vykazování podle segmentů (novelizovaný v roce 1997)
IAS 15:	Informace vyjadřující dopady měnících se cen (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 16:	Pozemky, budovy a zařízení (novelizovaný v roce 1998)
IAS 17:	Leasingy (novelizovaný v roce 1997)
IAS 18:	Výnosy (novelizovaný v roce 1993)
IAS 19:	Zaměstnanecké požitky (novelizovaný v roce 2002)
IAS 20:	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 21:	Dopady změn směnných kurzů cizích měn (novelizovaný v roce 1993)
IAS 22:	Podnikové kombinace (novelizovaný v roce 1998)
IAS 23:	Výpůjční náklady (novelizovaný v roce 1993)
IAS 24:	Zveřejnění spřízněných stran (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 26:	Penzijní plány (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 27:	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků (novelizovaný v roce 2000)
IAS 28:	Investice do přidružených podniků (novelizovaný v roce 2000)
IAS 29:	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 30:	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí (přeformátovaný v roce 1994)
IAS 31:	Vykazování účastí ve společných podnicích (novelizovaný v roce 2000)
IAS 33:	Zisk na akcii (1997)
IAS 34:	Mezitímní účetní výkaznictví (1998)
IAS 35:	Ukončované činnosti (1998)
IAS 36:	Snížení hodnoty aktiv (1998)
IAS 37:	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (1998)
IAS 38:	Nehmotná aktiva (1998)
IAS 40:	Investice do nemovitostí (2000)
IAS 41:	Zemědělství (2001)

INTERPRETACE STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

SIC-1:	Konzistence – Různé nákladové vzorce pro zásoby
SIC-2:	Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů
SIC-3:	Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky
SIC-6:	Náklady na úpravy stávajícího programového vybavení
SIC-7:	Zavedení eura
SIC-8:	První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví
SIC-9:	Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů
SIC-10:	Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC-11:	Cizí měna – Aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny
SIC-12:	Konsolidace – jednotky zvláštního určení
SIC-13:	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka
SIC-14:	Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek
SIC-15:	Operativní leasingy – pobídky
SIC-18:	Konzistence – alternativní metody
SIC-19:	Měna použitá pro vykazání – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29
SIC-20:	Ekvivalenční metoda – uznání ztrát
SIC-21:	Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv
SIC-22:	Podnikové kombinace – následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu
SIC-23:	Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu
SIC-24:	Zisk na akciích – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi
SIC-25:	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů
SIC-27:	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC-28:	Podnikové kombinace – „Datum směny“ a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu
SIC-29:	Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb
SIC-30:	Měna použitá pro vykazání – převod z měny ocenění do měny vykazání
SIC-31:	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC-32:	Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky
SIC-33:	Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnických podílů

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 1
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1997)

Prezentace účetní závěrky

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standardy IAS 1 – *Zveřejnění účetních pravidel*, IAS 5 – *Informace zveřejňované v účetních závěrkách* a IAS 13 – *Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých závazků*, které byly schváleny Radou pro Mezinárodní účetní standardy (dále jen „Rada“) v roce 1994 v přeformátovaných verzích. IAS 1 (novelizovaný v roce 1997) byl schválen Radou v červenci 1997 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později.

V květnu 1999 byly v IAS 10 (novelizovaném v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* pozměněny odstavce 63c), 64, 65a) a 74c). Pozměněné znění nabývá účinnosti v den, kdy nabývá účinnosti IAS 10 (novelizovaný v roce 1999), tj. pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

Ke standardu IAS 1 se vztahují tyto interpretace SIC:

- SIC-8, První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví,
- SIC-18, Konzistence – alternativní metody,
- SIC-27, Hodnocení podstaty transakce v právní formě leasingu,
- SIC-29, Zveřejňování – Koncesionářské dohody v oblasti služeb.

ÚVOD

1. Tento standard (IAS 1 (novelizovaný v roce 1997)) nahrazuje Mezinárodní účetní standardy IAS 1 – *Zveřejnění účetních pravidel*, IAS 5 – *Informace zveřejňované v účetních závěrkách* a IAS 13 – *Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých závazků*. IAS 1 (novelizovaný) je účinný pro účetní období začínající 1. července 1998 nebo později, ačkoli dřívější aplikace se doporučuje, protože požadavky jsou konzistentní s požadavky existujících standardů.
2. Standard aktualizuje požadavky standardů, které nahrazuje, v souladu s *Koncepčním rámcem IASC pro přípravu a předkládání účetní závěrky*. Je také zaměřen na zdokonalení kvality účetních závěrek, které jsou předkládány podle Mezinárodních účetních standardů, a to tím, že:
 - a) zajišťuje, že účetní závěrky, o nichž se prohlašuje, že jsou ve shodě s IAS, odpovídají všem platným standardům, včetně všech požadavků na zveřejňování;
 - b) zajišťuje, že odklony od požadavků IAS jsou omezeny na extrémně vzácné situace (případy nesouladu budou monitorovány a budou publikovány další informace, pokud to bude účelné);
 - c) poskytuje informace o struktuře účetní závěrky včetně minimálních požadavků na každý primární výkaz, o účetních pravidlech a komentáři, a o ilustrativním dodatku; a
 - d) zavádí (na základě Koncepčního rámce) praktické požadavky do takových problémových oblastí, jako je významnost, trvání podniku, volba účetních pravidel (v případech, kdy neexistuje standard), konzistence a předkládání srovnávacích informací.
3. V souladu s požadavky uživatelů na obsáhlejší informace o „výkonnosti“, měřené mnohem širěji než jen „ziskem“ uvedeným ve výsledovce, zavádí standard nový požadavek na primární účetní výkaz, který zviditelní takové zisky a ztráty, jež nejsou běžně vykazovány ve výsledovce. Nový výkaz lze předkládat buď v „tradičním“ uspořádání vlastního kapitálu ve sloupcové formě, nebo jako výkaz o výkonnosti podle vlastního uvážení. V dubnu 1997 Rada IASC v principu odsouhlasila, že se bude zabývat přezkoumáním způsobů měření a vykazování výkonnosti. Zpočátku bude v projektu pravděpodobně nutno uvážit vzájemnou součinnost mezi vykazováním výkonnosti a cíli vykazování uvedenými v Koncepčním rámci IASC. IASC bude tudíž pracovat na návrzích v této oblasti.

4. Standard se vztahuje na všechny podniky, které vykazují v souladu s IAS, včetně bank a pojišťoven. Minimální struktury jsou vytvořeny tak, aby byly dostatečně flexibilní a mohly být přizpůsobeny pro použití jakýmkoliv podnikem. Například banky jsou schopny rozvinout prezentaci, která je v souladu s tímto standardem i s detailnějšími požadavky v IAS 30 – *Zveřejnění údajů v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí*.

OBSAH

	Odstavce
Účel	10
Rozsah působnosti	10
Účel účetní závěrky	11
Odpovědnost za účetní závěrku	11
Komponenty účetní závěrky	11
Obecná ustanovení	12
Věrné zobrazení a soulad s Mezinárodními účetními standardy	12
Účetní pravidla	13
Trvání podniku	14
Aktuální báze účetnictví	14
Konzistence vykazování	15
Významnost a agregace	15
Kompenzace	16
Srovnávací informace	16
Struktura obsah	17
Úvod	17
Identifikace účetní závěrky	17
Účetní období	18
Včasnost	18
Rozvaha	18
Rozlišení krátkodobá / dlouhodobá	18
Krátkodobá aktiva	19
Krátkodobé závazky	19
Informace vykazované přímo v rozvaze	20
Informace vykazované buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři	21

Výsledovka	22
Informace vykazované přímo ve výsledovce	22
Informace vykazované buď přímo ve výsledovce, nebo v komentáři	23
Změny ve vlastním kapitálu	24
Výkaz peněžních toků	25
Komentář k účetním výkazům	25
Struktura	25
Předkládání účetních pravidel	26
Ostatní zveřejnění	27
Datum účinnosti	27

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky, aby se zajistila srovnatelnost jak mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období, tak mezi účetními závěrkami jiných podniků. K dosažení tohoto cíle vytyčuje tento standard všeobecná ustanovení o předkládání účetní závěrky, směrnice týkající se její struktury a minimální požadavky na obsah účetní závěrky. Rozpoznávání, vyčíslování a zveřejňování specifických transakcí a událostí se provádí v souladu s ostatními Mezinárodními účetními standardy.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

- Standard se aplikuje při předkládání veškerých standardních účetních závěrek připravených a zveřejněných v souladu s Mezinárodními účetními standardy.
- Standardní účetní závěrky jsou ty, které jsou určeny k uspokojení potřeb těch uživatelů, kteří nejsou v pozici, jež by jim dovolovala požadovat zprávy přizpůsobené jejich specifickým informačním potřebám. Standardní účetní závěrky obsahují výkazy, které jsou předkládány samostatně nebo spolu s ostatními veřejnými dokumenty, jako je výroční zpráva nebo prospekt emitenta. Tento standard se neaplikuje na zkrácené „mezitímní“ finanční informace. Tento standard se aplikuje na účetní závěrky individuálních podniků stejně jako na konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků. Nezabráňuje však tomu, aby se v rámci téhož dokumentu předkládala konsolidovaná účetní závěrka podle Mezinárodních účetních standardů i účetní závěrka mateřského podniku podle národních požadavků, pokud je základna pro přípravu každého z nich jasně zveřejněna ve výkazu o účetních pravidlech.
- Tento standard se vztahuje na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven. Další požadavky pro banky a obdobné finanční instituce, konzistentní s požadavky tohoto standardu, jsou vytyčeny v IAS 30 – *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí*.
- Tento standard používá terminologii, která je vhodná pro podniky, jejichž cílem je dosahování zisku. Takové podniky působící ve veřejném sektoru mohou tudíž aplikovat požadavky tohoto standardu. Neziskové, vládní a jiné podniky veřejného sektoru, které usilují o aplikaci tohoto standardu, mohou mít potřebu doplnit popis použitý pro určitou položku účetní závěrky i pro účetní závěrku samu. Takové podniky mohou rovněž předkládat doplňkové součásti účetní závěrky.

ÚČEL ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

5. Účetní závěrka je strukturované finanční vyjádření finanční pozice a transakcí uskutečněných podnikem. Cílem standardní účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku, které jsou širokému okruhu uživatelů užitečné při ekonomických rozhodováních. Účetní závěrka také ukazuje výsledky hospodaření managementu s jemu svěřenými zdroji. K dosažení tohoto cíle poskytuje účetní závěrka podniku informace o jeho:
- a) aktivech;
 - b) závazcích;
 - c) vlastním kapitálu;
 - d) výnosech a nákladech, včetně zisků a ztrát; a
 - e) peněžních tocích.

Tyto informace, spolu s dalšími údaji v komentáři k účetní závěrce, pomáhají uživatelům předpovídat budoucí peněžní toky podniku, a zejména pak časové rozvržení a jistotu generování peněz a peněžních ekvivalentů.

ODPOVĚDNOST ZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

6. Představenstvo nebo jiný orgán vedení podniku jsou zodpovědné za přípravu a předkládání účetní závěrky podniku.

KOMPONENTY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

7. Kompletní sada výkazů účetní závěrky obsahuje tyto součásti:
- a) rozvahy;
 - b) výsledovku;
 - c) výkaz zahrnující buď:
 - i) všechny změny ve vlastním kapitálu; nebo
 - ii) změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a z rozdělování vlastníkům;
 - d) výkaz peněžních toků; a
 - e) účetní pravidla a vysvětlující komentář.
8. Podnikům se doporučuje, aby kromě účetní závěrky předkládaly finanční zprávu managementu, která popisuje a vysvětluje hlavní rysy finanční výkonnosti podniku, jeho finanční pozici a hlavní nejistoty, před nimiž podnik stojí. Taková zpráva může obsahovat přehled o:
- a) hlavních faktorech a vlivech, které určují výkonnost, včetně změn v prostředí, v němž podnik provádí svoji činnost, o odpovědnosti podniku za tyto změny a jejich důsledky a o investiční politice podniku směřující k zachování a zvýšení výkonnosti, včetně dividendové politiky;
 - b) zdrojích financování podniku, o politice stupně zadluženosti a o politice řízení rizika předlužení; a
 - c) silných stránkách a bohatství podniku, jejichž hodnota se neodráží v rozvaze podle Mezinárodních účetních standardů.

9. Mnoho podniků předkládá mimo účetní závěrku ještě dodatečné výkazy, jako jsou například zprávy o prostředí a výkazy o přidané hodnotě, zejména v odvětvích, kde jsou faktory prostředí významné a kde jsou zaměstnanci považováni za důležitou skupinu uživatelů. Podnikům se doporučuje, aby tyto doplňkové výkazy předkládaly, pokud se management domnívá, že uživatelům napomohou při ekonomických rozhodováních.

OBEČNÁ USTANOVENÍ

Věrné zobrazení a soulad s Mezinárodními účetními standardy

10. Účetní závěrka má věrně zobrazovat finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky podniku. Správná aplikace Mezinárodních účetních standardů spolu s dodatečnými informacemi (pokud jsou nutné) vede prakticky za všech okolností k účetní závěrce, která dosahuje věrného zobrazení.
11. Podnik, jehož účetní závěrka je v souladu s Mezinárodními účetními standardy, tuto skutečnost zveřejní. Účetní závěrka nemůže být označena za shodnou s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu s veškerými požadavky všech platných standardů a všech platných interpretací Stálého interpretačního výboru. ⁽¹⁾
12. Nesprávná účetní řešení se nenapraví ani zveřejněním použitých účetních pravidel, ani komentářem nebo vysvětlujícím materiálem.
13. Za extrémně vzácných okolností, kdy management dojde k závěru, že soulad s požadavkem ve standardu by byl zavádějící, a že je tudíž k dosažení věrného zobrazení nutný odklon od požadavku, podnik zveřejní:
- že vedení podniku došlo k závěru, že účetní závěrka věrně prezentuje finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky podniku;
 - že dosáhl ve všech významných stránkách shody s aplikovatelnými Mezinárodními účetními standardy s výjimkou standardu, od něhož se podnik odklonil s cílem dosažení věrného zobrazení;
 - standard, od něhož se podnik odklonil, podstatu odklonu, včetně řešení, které standard požaduje, důvod, proč by toto řešení bylo za daných okolností zavádějící, a přijaté řešení;
 - finanční dopad odklonu na čistý zisk nebo ztrátu, na aktiva, závazky, vlastní kapitál a peněžní toky podniku, a to za každé vykazované období.
14. Účetní závěrka bývá někdy popsána jako „založena“ nebo „souhlasící s podstatnými požadavky“ nebo „v souladu s účetními požadavky“ Mezinárodních účetních standardů. Často zde nejsou žádné další informace, i když je zřejmé, že nejsou dodrženy ani podstatné požadavky na zveřejnění, natož pak samy účetní požadavky. Takové výkazy jsou zavádějící, protože znevažují spolehlivost a srozumitelnost účetní závěrky. V zájmu zajištění toho, aby účetní závěrky deklarující soulad s Mezinárodními účetními standardy vyhovovaly úrovni požadované uživateli mezinárodně, zahrnuje tento standard obecný požadavek, aby účetní závěrka poskytovala věrné zobrazení, poučení o tom, jak se věrného zobrazení dosáhne, a další směrnice pro určení extrémně vzácných okolností, za nichž je nutný odklon. Požaduje rovněž výrazné zveřejnění okolností způsobujících odklon. Existence konfliktních národních požadavků není ve své podstatě dostatečným ospravedlněním odklonu v účetní závěrce připravené podle Mezinárodních účetních standardů.

⁽¹⁾ Viz též SIC-8: První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví.

15. Prakticky za všech okolností je věrného zobrazení dosaženo souladem s aplikovatelnými Mezinárodními účetními standardy ve všech významných oblastech. Věrné zobrazení požaduje:
- výběr a aplikaci účetních pravidel v souladu s odstavcem 20;
 - předkládání informací (včetně účetních pravidel) způsobem, který poskytuje důležitou, spolehlivou, srovnatelnou a srozumitelnou informaci; a
 - poskytování dodatečných zveřejnění, pokud požadavky Mezinárodních účetních standardů nepostačují k tomu, aby umožnily uživatelům porozumět dopadu hlavních transakcí nebo událostí na finanční pozici a na finanční výkonnost podniku.
16. Za extrémně vzácných okolností může aplikace specifického požadavku v Mezinárodním účetním standardu vést k zavádějící účetní závěrce. To bude pouze v případě, kdy řešení požadované standardem je jasně nevhodné, a tudíž věrného zobrazení nemůže být dosaženo ani aplikací standardu, ani prostřednictvím dodatečného samostatného zveřejnění. Odklon není přijatelný prostě jen proto, že by jiné řešení také poskytlo věrné zobrazení.
17. Když se posuzuje, zda je odklon od specifického požadavku v Mezinárodních účetních standardech nutný, bere se v úvahu:
- cíl požadavku a proč tohoto cíle nemůže být dosaženo nebo proč není za daných okolností významný; a
 - v jakých ohledech se situace podniku liší od situací jiných podniků, jež požadavek dodržují.
18. Protože se očekává, že okolnosti vyžadující odklon jsou extrémně vzácné a potřeba odklonu bude předmětem značných diskusí a subjektivního posouzení, je důležité, aby uživatelé byli zpraveni o tom, že podnik nepostupoval ve všech významných oblastech v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Je také důležité, aby jim byly dány dostatečné informace k tomu, aby mohli kvalifikovaně posoudit, je-li odklon nutný, a aby mohli domyslet úpravy, které by byly pro soulad se standardem požadovány. IASC bude sledovat případy nesouladu, na které bude upozorněn (například podniky, jejich auditory a nadřízenými orgány), a bude zvažovat potřebu jejich objasnění prostřednictvím interpretací nebo pozměňovacích návrhů ke standardům (s ohledem na vhodnost), aby bylo zajištěno, že odklony budou nadále nutně existovat pouze za extrémně vzácných okolností.
19. Pokud se – v souladu se specifickými ustanoveními ve standardu – Mezinárodní účetní standard aplikuje před datem účinnosti, tato skutečnost se zveřejní.

ÚČETNÍ PRAVIDLA

20. Vedení podniku volí a aplikuje svá účetní pravidla tak, aby účetní závěrka byla v souladu se všemi požadavky každého aplikovatelného Mezinárodního účetního standardu a každé interpretace Stálého interpretačního výboru. Tam, kde neexistuje specifický požadavek, by mělo vedení vyvinout pravidla k zajištění toho, aby účetní závěrka poskytovala informace, které jsou:
- relevantní pro rozhodovací potřeby uživatelů; a
 - spolehlivé v tom smyslu, že:
 - důvěryhodně zobrazují výsledky a finanční pozici podniku;

- ii) odrážejí ekonomickou podstatu událostí a transakcí, a ne pouze právní formu; ⁽¹⁾
 - iii) jsou nestranné, to znamená nepředpojaté;
 - iv) jsou opatrné a
 - v) jsou úplné ve všech významných oblastech.
21. Účetní pravidla jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté podnikem pro přípravu a předkládání účetní závěrky.
22. V případě neexistence specifického Mezinárodního účetního standardu a interpretace Stálého interpretačního výboru používá vedení podniku vlastní úsudek pro vývoj účetního pravidla, které poskytuje uživatelům účetní závěrky podniku co nejužitečnější informace. Při tomto rozhodování bere vedení podniku v úvahu:
- a) požadavky a poučení v těch Mezinárodních účetních standardech, které se zabývají obdobnými nebo souvisejícími otázkami;
 - b) definice, rozpoznávací a oceňovací kritéria pro aktiva, závazky, výnosy a náklady uvedené v Koncepčním rámci IAS; a
 - c) názory jiných orgánů tvořících standardy a uznané odvětvové praktiky, a to v rozsahu, a pouze v rozsahu, v jakém jsou v souladu s a) a b) tohoto odstavce.

TRVÁNÍ PODNIKU

23. Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení podniku schopnost podniku pokračovat v trvání. Účetní závěrka je připravována na konceptu předpokladu trvání podniku, pokud vedení podniku nemá v úmyslu buď podnik zlikvidovat, nebo ukončit podnikání, nebo pokud nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Pokud si je vedení podniku při tomto posuzování vědomo významných nejistot vztahujících se k událostem nebo podmínkám, které mohou znamenat významnou pochybnost o schopnosti podniku pokračovat podle předpokladu trvání podniku, tuto nejistotu zveřejní. Pokud účetní závěrka není připravena na předpokladu trvání podniku, tato skutečnost se zveřejní spolu se základnou, na níž je účetní závěrka připravena, a s odůvodněním, proč podnik nebere na zřetel předpoklad trvání podniku.
24. Při posuzování toho, zda je předpoklad trvání podniku přijatelný, bere vedení podniku v úvahu všechny dostupné informace o dohledné budoucnosti, kterou by mělo být nejméně dvanáct měsíců od rozvahového dne, ale není to limitováno. Míra zvážení závisí v každém jednotlivém případě na okolnostech. Pokud je podnik ve své historii ziskový a má pohotový přístup k finančním zdrojům, pak závěr, že předpoklad trvání podniku je přijatelný, by měl být dosažitelný bez detailní analýzy. V ostatních případech vedení podniku zváží široký okruh faktorů zahrnujících současnou a očekávanou ziskovost, harmonogram splácení závazků a potenciální zdroje náhradního financování před tím, než se ubezpečí, že předpoklad trvání podniku je přijatelný.

AKRUÁLNÍ BÁZE ÚČETNICTVÍ

25. Podnik připravuje účetní závěrku, s výjimkou informací o peněžních tocích, na akuální bázi účetnictví.

⁽¹⁾ Viz též SIC-27: Hodnocení podstaty transakce v právní formě leasingu.

26. Na základě akruální báze účetnictví jsou transakce a události uznány, když nastanou (a nikoliv jen když jsou přijaty nebo placeny peníze nebo jejich ekvivalenty) a jsou zachyceny účetními zápisy a vykázány v účetní závěrce těch období, ke kterým se vztahují. Výdaje jsou uznávány ve výsledovce na základě přímého vztahu mezi vynaloženými náklady a výtěžkem specifické položky výnosu (princip přiřazování). Aplikace principu přiřazování však nepovoluje vykazování těch položek v rozvaze, které nesplňují definici aktiv nebo závazků.

KONZISTENCE VYKAZOVÁNÍ

27. Vykazování a klasifikace položek účetní závěrky se dodržují z jednoho období do následujícího s výjimkou, kdy:
- výrazná změna v podstatě operací podniku nebo revize předkládání jeho účetní závěrky prokazuje, že změna povede k vhodnějšímu vykázání událostí nebo transakcí; nebo
 - změna ve vykazování je požadována Mezinárodním účetním standardem nebo interpretací Stálého interpretačního výboru ⁽¹⁾.
28. Významné nabytí nebo pozbytí něčeho či přezkoumání prezentace účetní závěrky mohou naznačovat, že účetní závěrka je předkládána odlišně. Pouze pokud bude revidovaná struktura pravděpodobně pokračovat nebo pokud prospěch z alternativního předkládání je jasný, může podnik změnit předkládání účetní závěrky. Když je taková změna v předkládání uskutečněna, podnik překlasifikuje své srovnávací informace v souladu s odstavcem 40. Změna v předkládání s cílem dosáhnout souladu s národními požadavky je povolena pouze za předpokladu, že pozměněné předkládání je v souladu s požadavky tohoto standardu.

VÝZNAMNOST A AGREGACE

29. Každá významná položka je v účetní závěrce vykázána samostatně. Nevýznamné částky se agregují s částkami podobné povahy nebo funkce a nemusí být vykazovány samostatně.
30. Účetní závěrka vyplývá ze zpracování velkého množství transakcí, které jsou slučováním strukturovány do skupin podle své povahy nebo funkce. Výsledkem procesu agregace a klasifikace je předkládání zhuštěných a roztríděných údajů, které tvoří řádkové položky buď přímo v účetních výkazech, nebo v příloze. Jestliže není řádková položka samostatně významná, agreguje se s dalšími položkami buď přímo v účetní závěrce, nebo v komentáři. Položka, která není dostatečně významná, aby vyžadovala samostatné vykázání přímo v účetní závěrce, může být nicméně dostatečně významná, aby byla samostatně vykázána v komentáři.
31. V této souvislosti je informace významná, pokud by její nezveřejnění mělo vliv na ekonomická rozhodování uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze položky, posuzované za konkrétních okolností jejího vynechání. Při rozhodování, zda je položka nebo skupina položek významná, jsou její podstata a velikost hodnoceny společně. V závislosti na okolnostech může být rozhodujícím faktorem buď podstata, nebo velikost položky. Například jednotlivá aktiva se stejnou podstatou a funkcí se agregují, dokonce i když jsou individuální částky vysoké. Velké položky, které se liší podstatou nebo funkcí, se však vykazují odděleně.
32. Významnost znamená, že specifické požadavky na zveřejňování Mezinárodních účetních standardů nemusejí být dodrženy, pokud informace z nich vyplývající nejsou významné.

⁽¹⁾ Viz též SIC-18 Konzistence – alternativní metody.

KOMPENZACE

33. Aktiva a závazky se nekompensují, vyjma případů, kdy je kompenzace požadována nebo povolena jiným Mezinárodním účetním standardem.
34. Položky výnosů a nákladů lze kompenzovat, pokud, a pouze pokud:
- to Mezinárodní účetní standard požaduje nebo povoluje; nebo
 - zisky, ztráty a související náklady vyplývající ze stejné nebo podobné transakce nebo události nejsou významné. Tyto částky mohou být agregovány v souladu s odstavcem 29.
35. Je důležité, že jak aktiva a závazky, tak výnosy a náklady jsou vykazovány samostatně, pokud jsou významné. Kompenzace – ať už ve výsledovce, nebo v rozvaze – znevažuje schopnost uživatelů porozumět transakcím a odhadnout budoucí peněžní toky podniku (s výjimkou, kdy kompenzace odráží podstatu transakce nebo události). Vykazování aktiv očištěných o snížení jejich hodnoty, například o částku vyjadřující zastarání zásob nebo pochybnou část pohledávky, není kompenzací.
36. IAS 18 – Výnosy definuje termín výnosy a požaduje, aby byly měřeny v reálné hodnotě získané nebo získatelné protihodnoty, s přihlédnutím k částce jakýchkoliv obchodních slev a množstevních rabatů poskytnutých podnikem. U podniku se vyskytují v průběhu běžných činností i jiné transakce, které netvoří výnosy, ale stojí vedle hlavních aktivit tvořících výnosy. Výsledky takových transakcí jsou předkládány – pokud jejich vykázání odráží podstatu transakce nebo události – v částce výnosů snížené o odpovídající náklady vyplývající z této transakce. Například:
- zisky a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv, včetně investic a provozních aktiv, se vykazují v částce získané z vyřazení, snížené o účetní hodnotu aktiva a o odpovídající prodejní náklady;
 - výdaj, který je refundován na základě smluvního ujednání se třetí stranou (například podnájemní smlouva), se vyazuje snížený o příslušnou refundaci; a
 - mimořádné položky mohou být předkládány snížené o odpovídající zdanění a menšinový podíl s hrubými částkami uvedenými v komentáři.
37. Zisky a ztráty vyplývající ze skupinových nebo podobných transakcí jsou vykazovány na čisté bázi, například kursové zisky a ztráty nebo zisky a ztráty vyplývající z finančních nástrojů držených pro účely obchodování. Takové zisky a ztráty se však vykazují samostatně, pokud jejich velikost, podstata nebo výskyt jsou takové, že samostatné zveřejňování je požadováno standardem IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

SROVNÁVACÍ INFORMACE

38. Pokud Mezinárodní účetní standard nepovoluje nebo nepožaduje jinak, zveřejňují se srovnávací informace minulého období pro všechny číselné informace v účetní závěrce. Srovnávací informace mohou mít vysvětlující a popisnou formu, pokud je to vhodné k porozumění účetní závěrky běžného období.
39. V některých případech jsou informace v popisné formě, poskytnuté v účetní závěrce předchozího (předchozích) období, i nadále vhodné pro běžné období. Například details o soudních sporech, jejichž výsledek byl k poslednímu rozvahovému dni nejistý a které mají být rozhodnuty, se v běžném období zveřejňují. Uživatelé mají prospěch z informace, že k poslednímu rozvahovému dni existovala nejistota a že v průběhu období byly podniknuty kroky k vyřešení nejistoty.

40. Pokud bylo v účetní závěrce pozmeněno vykazování nebo klasifikace položek, překlasifikují se (pokud není nemožné tak učinit) srovnávací částky, aby se zajistila srovnatelnost s běžným obdobím, a zveřejní se podstata, částka a důvod jakéhokoliv překlasifikování. Pokud není možné překlasifikovat srovnávací částky, zveřejní podnik důvod nemožnosti překlasifikování a podstatu změn, které by nastaly, kdyby částky byly překlasifikovány.
41. Mohou existovat okolnosti, kdy je k dosažení srovnatelnosti s běžným obdobím nemožné překlasifikovat srovnávací informace. Například údaje nemusely být v předchozích obdobích shromážděny způsobem, který by umožnil překlasifikování, a nemusí být praktické tyto informace znovu vytvářet. Za takových okolností se zveřejní podstata úprav srovnávacích částek, které by měly být provedeny. IAS 8 se zabývá úpravami požadovanými pro srovnávací informace, které následují po změně účetního pravidla aplikovaného retrospektivně.

STRUKTURA A OBSAH

Úvod

42. Tento standard požaduje určitá zveřejnění přímo v účetních výkazech, jiné řádkové položky požaduje zveřejnit buď přímo v účetních výkazech, nebo v komentáři a jako doplněk ke standardu uvádí doporučené formáty, které může podnik použít, pokud je to v jeho konkrétní situaci vhodné. Strukturu pro předkládání výkazu peněžních toků uvádí IAS 7.
43. Tento standard používá termín zveřejnění v širokém smyslu, zahrnujícím položky vykazované jak přímo v každém účetním výkazu, tak v komentáři k účetní závěrce. Zveřejnění požadovaná jinými Mezinárodními účetními standardy jsou prováděna v souladu s požadavky těchto standardů. Pokud tento nebo jiný standard specifikuje zveřejnění rozporně, jsou taková zveřejnění prováděna buď přímo v odpovídajícím účetním výkazu, nebo v komentáři.

Identifikace účetní závěrky

44. Účetní závěrka je jasně identifikovaná a odlišená od jiných informací v rámci stejných publikovaných dokumentů.
45. Mezinárodní účetní standardy se aplikují pouze na účetní závěrku, a ne na jiné informace předkládané ve výroční zprávě nebo jiném dokumentu. Je proto důležité, aby uživatelé byli schopni odlišit informace, které jsou připraveny podle Mezinárodních účetních standardů, od jiných informací, jež mohou být pro uživatele potřebné, ale nejsou předmětem standardů.
46. Každý účetní výkaz je jasně identifikován. Pokud je to nutné pro náležité pochopení předkládaných informací, jsou mimoto výrazně uvedeny a opakovány následující informace:
- název vykazujícího podniku nebo jiné prostředky identifikace;
 - zda se účetní závěrka vztahuje na individuální podnik nebo na skupinu podniků;
 - rozvahový den nebo období, které účetní výkaz pokrývá, podle toho, co je pro příslušný výkaz vhodné;
 - měna použitá pro vykazování; a
 - míra přesnosti použitá pro vykazování číselných údajů v účetní závěrce.
47. Požadavky v odstavci 46 jsou normálně dodrženy zveřejněním záhlaví stránek a zkrácených sloupcových záhlaví na každé stránce účetních výkazů. Pro určení nejlepšího způsobu zveřejnění takové informace se vyžaduje úsudek. Například pokud jsou účetní výkazy čteny elektronicky, nemusejí se používat samostatné stránky; výše uvedené položky jsou pak prezentovány natolik často, že je zajištěna náležitá srozumitelnost poskytnutých informací.

48. Účetní závěrka je často srozumitelnější, jestliže se předkládají informace v tisících nebo milionech jednotek měny použité pro vykazání. To je vhodné, pokud míra přesnosti při vykazování je zveřejněna a odpovídající informace nejsou ztraceny.

Účetní období

49. Účetní závěrka se předkládá nejméně ročně. Pokud se ve výjimečných situacích mění rozvahový den podniku a roční závěrka se předkládá za období delší nebo kratší než jeden rok, podnik zveřejní formou dodatku k období pokrytému účetní závěrkou:
- a) důvod, proč je použito jiné období než jeden rok; a
 - b) skutečnost, že srovnávací částky ve výsledovce, změnách ve vlastním kapitálu, peněžních tocích a souvisejícím komentáři nejsou srovnatelné.
50. Za výjimečných okolností může být po podniku požadováno, nebo se podnik rozhodne, změnit rozvahový den, například jako následek akvizice podniku jiným podnikem s jiným rozvahovým dnem. Pokud nastane tento případ, je důležité, aby uživatelé byli zpraveni o tom, že částky vykázané za běžné období a srovnávací částky nejsou srovnatelné a že důvod pro změnu rozvahového dne je zveřejněn.
51. Normálně je účetní závěrka konzistentně připravována tak, že pokrývá období jednoho roku. Některé podniky však z praktických důvodů preferují vykazovat například za období trvající 52 týdnů. Tento standard této praxi nezabraňuje, protože není pravděpodobné, že výsledky účetní závěrky jsou významně odlišné od těch, které by byly předkládány za jeden rok.

Včasnost

52. Použitelnost účetní závěrky je snížena, jestliže není dána uživatelům k dispozici do odpovídající doby po rozvahovém dni. Podnik má být schopen vydat svoji účetní závěrku do šesti měsíců od rozvahového dne. Trvajících faktorů, jako například složitost operací podniku, nejsou dostatečným důvodem pro opožděné vykazování. Větší počet specifických konečných termínů je dán legislativou a tržní regulací v mnohých jurisdikcích.

Rozvaha

Rozlišení krátkodobá / dlouhodobá

53. Každý podnik určí, v závislosti na povaze svých operací, zda bude nebo nebude v rozvaze vykazovat v samostatných klasifikacích krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Odstavce 57 až 65 tohoto standardu se aplikují, pokud je toto rozhodnutí učiněno. Pokud se podnik rozhodne neprovést tuto klasifikaci, aktiva a závazky se vykazují víceméně podle jejich likvidity.
54. Ať je přijata jakákoliv metoda vykazování, pro každou položku aktiv a závazků, která je kombinací částek, u nichž se očekává, že budou získány nebo uhrazeny jak za dobu kratší, tak za dobu delší než dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejní podnik částku, u níž se očekává, že bude získána nebo vyrovnána za dobu delší než dvanáct měsíců.
55. Pokud podnik nabízí zboží nebo služby v rámci jasně identifikovatelného provozního cyklu, poskytuje oddělená klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv v rozvaze užitečnou informaci pro rozlišení čistých aktiv, která nepřetržitě obíhají jako pracovní kapitál, od těch, jež jsou užívána v dlouhodobých operacích podniku. To také upozorňuje na aktiva, u nichž se očekává, že budou realizována v rámci běžného provozního cyklu, a na závazky, které mají být uhrazeny v rámci stejného období.

56. Informace o datu splatnosti aktiv a závazků jsou potřebné pro odhad likvidity a solventnosti podniku. IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* požaduje zveřejnění dat splatnosti jak finančních aktiv, tak finančních závazků. Finanční aktiva zahrnují obchodní a jiné pohledávky a finanční závazky zahrnují obchodní a jiné závazky. Informace o očekávaném datu znovunabytí nebo splacení nepeněžních aktiv a závazků, jako jsou zásoby a rezervy, jsou rovněž užitečné, ať již jsou, nebo nejsou aktiva a závazky členěny na krátkodobé a dlouhodobé. Například podnik zveřejňuje částku zásob, u nichž se očekává, že budou reprodukovány za dobu delší než jeden rok od rozvahového dne.

Krátkodobá aktiva

57. Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé, jestliže:
- a) se očekává, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v normálním průběhu provozního cyklu podniku; nebo
 - b) je drženo primárně z důvodů obchodování nebo pro krátkodobost a očekává se, že bude realizováno v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne; nebo
 - c) se jedná o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, které nejsou omezeny v použití.

Všechna ostatní aktiva jsou klasifikována jako dlouhodobá.

58. Tento standard používá termín „dlouhodobá“ pro hmotná, nehmotná, provozní a finanční aktiva dlouhodobé povahy. Nezakazuje použití alternativního popisu, pokud je význam jasný.
59. Provozní cyklus podniku je doba mezi nákupem materiálů vstupujících do zpracování a jejich realizací v peněžních prostředcích nebo v nástroji, který je pohotově přeměnitelný na peníze. Krátkodobá aktiva zahrnují zásoby a obchodní pohledávky, které jsou prodány, spotřebovány a realizovány jako část normálního provozního cyklu, i když se u nich nepředpokládá, že budou realizovány v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne. Obchodovatelné cenné papíry jsou klasifikovány jako krátkodobá aktiva, pokud se očekává, že budou realizovány v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne; jinak jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

Krátkodobé závazky

60. Závazek je klasifikován jako krátkodobý závazek, jestliže:
- a) se očekává, že bude uhrazen v normálním průběhu provozního cyklu podniku; nebo
 - b) má být uhrazen v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Všechny ostatní závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé závazky.

61. Krátkodobé závazky mohou být kategorizovány obdobně jako krátkodobá aktiva. Některé krátkodobé závazky, jako například obchodní závazky, aktuální náklady / závazky vůči zaměstnancům a jiné provozní náklady, tvoří část pracovního kapitálu užívaného v normálním provozním cyklu podniku. Takové provozní položky jsou klasifikovány jako krátkodobé závazky, i když mají být uhrazeny za dobu delší než dvanáct měsíců od rozvahového dne.
62. Jiné krátkodobé závazky nejsou hrazeny jako součást běžného provozního cyklu, ale mají být uhrazeny v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne. Příkladem je krátkodobá část úročených závazků, krátkodobý bankovní úvěr, splatné dividendy, daně ze zisku a ostatní neobchodní závazky. Úročené závazky, které zajišťují financování pracovního kapitálu na dlouhodobém základě a nejsou určeny k úhradě v rámci dvanácti měsíců, jsou dlouhodobými závazky.

63. Podnik nadále klasifikuje své dlouhodobé úročené závazky jako dlouhodobé, i když mají být uhrazeny v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne, jestliže:
- původní termín byl na období delší než dvanáct měsíců;
 - podnik má v úmyslu refinancovat závazek na dlouhodobém základě; a
 - tento úmysl je podpořen dohodou o refinancování nebo upraveným harmonogramem plateb, který je hotov před tím, než je účetní závěrka schválena k vydání.

Částka jakéhokoliv závazku, který byl vyjmut z krátkodobých závazků v souladu s tímto odstavcem, se zveřejní v komentáři k rozvaze spolu s informacemi odůvodňujícími tuto prezentaci.

64. U některých závazků, které mají být splaceny v rámci příštího provozního cyklu, lze očekávat, že budou refinancovány nebo že se „převrátí“ podle úvahy podniku, a proto se neočekává, že užijí krátkodobý pracovní kapitál podniku. Takové závazky se pokládají za součást dlouhodobého financování podniku a klasifikují se jako dlouhodobé. Avšak v situacích, kdy refinancování není na úvaze podniku (což může být případ, kdy by neexistovala dohoda o refinancování), nemůže být refinancování považováno za automatické a závazek je klasifikován jako krátkodobý, pokud uzavření smlouvy o refinancování před schválením účetní závěrky k vydání neposkytne důkaz, že podstata závazku k rozvahovému dni byla dlouhodobá.
65. Některé výpůjční smlouvy zahrnují příslib dlužníka (dohodu), který má ten efekt, že závazek se stane splatným na požádání, jestliže jsou porušeny jisté podmínky vztahující se k finanční pozici dlužníka. Za těchto okolností je závazek klasifikován jako dlouhodobý pouze tehdy, když:
- půjčovatel souhlasil před schválením účetní závěrky k vydání, že nebude požadovat platbu jako důsledek porušení; a
 - není pravděpodobné, že se v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne přihodí další porušení.

Informace vykazované přímo v rozvaze

66. Rozvaha obsahuje rádkové položky, které zveřejňují minimálně následující částky:
- pozemky, budovy a zařízení;
 - nehmotná aktiva;
 - finanční aktiva (s výjimkou částek uvedených pod d), f) a g));
 - investice zachycené ekvivalenční metodou;
 - zásoby;
 - obchodní a jiné pohledávky;
 - peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;
 - obchodní a jiné závazky;
 - daňové závazky a aktiva, jak je požadováno IAS 12 – Daně ze zisku;
 - rezervy;
 - dlouhodobé úročené závazky;
 - menšinový podíl; a
 - emitovaný kapitál a rezervní fondy.

67. Dodatečné řádkové položky, hlavičky a mezisoučty se vykazují přímo v rozvaze, pokud to požaduje Mezinárodní účetní standard nebo pokud je takové vykazání nutné k věrnému zobrazení finanční pozice podniku.
68. Tento standard nepředepisuje pořadí nebo formát, ve kterém by měly být položky předkládány. Odstavec 66 pouze poskytuje seznam položek, které jsou tak odlišné ve své podstatě a funkci, že si zasluhují samostatné vykazání přímo v rozvaze. Ilustrativní formáty jsou uvedeny v dodatku k tomuto standardu. Úpravy řádkových položek uvedených výše zahrnují následující:
- a) řádkové položky jsou přidány, pokud jiný Mezinárodní účetní standard požaduje samostatné vykazání přímo v rozvaze nebo pokud velikost, povaha nebo funkce položky jsou takové, že by samostatné vykazání pomohlo k věrnému zobrazení finanční pozice podniku; a
 - b) použitý popis a pořadí položek mohou být pozměněny v závislosti na povaze podniku a jeho transakcích, aby byly poskytnuty informace, které jsou nezbytné pro všeobecné porozumění finanční pozici podniku. Například banka mění výše uvedený popis v zájmu aplikace většího počtu specifických požadavků uvedených v odstavcích 18 až 25 IAS 30 – *Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí*.
69. Řádkové položky vyjmenované v odstavci 66 jsou svojí podstatou široké a nemusejí být limitovány položkami spadajícími do rámce jiných standardů. Například řádková položka nehmotná aktiva zahrnuje goodwill a aktiva vznikající v souvislosti s výdaji na vývoj.
70. Rozhodnutí o tom, zda budou samostatně vykazovány další položky, je založeno na posouzení:
- a) podstaty a likvidity aktiv a jejich splatnosti, vedoucí ve většině případů k samostatnému vykazání goodwillu a aktiv vyplývajících z výdajů na vývoj, peněžních a nepeněžních aktiv a krátkodobých a dlouhodobých aktiv;
 - b) jejich funkce v podniku, vedoucí například k samostatnému vykazání provozních a finančních aktiv, zásob, pohledávek a peněžních a peněžně ekvivalentních aktiv; a
 - c) částek, podstaty a časového rozvržení závazků, vedoucí například k samostatnému vykazování úročených a neúročených závazků a rezerv, klasifikovaných jako krátkodobé nebo dlouhodobé, pokud je to vhodné.
71. Aktiva a závazky, které se odlišují ve své podstatě nebo funkci, jsou někdy předmětem odlišných oceňovacích základů. Například určité třídy pozemků, budov a zařízení mohou být vykazovány v pořizovacích nákladech nebo v přeceněných částkách v souladu s IAS 16. Používání různých oceňovacích základů pro různé třídy aktiv naznačuje, že se jejich podstata nebo funkce liší, a proto se vykazují jako samostatné řádkové položky.

Informace vykazované buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři

72. Podnik zveřejní, buď v rozvaze, nebo v komentáři k rozvaze, další subklasifikaci vykazovaných řádkových položek, klasifikovaných způsobem, který je vhodný pro operace podniku. Pokud je to vhodné, je každá položka podrobně klasifikována podle své povahy, a samostatně se zveřejní částky splatné nebo získatelné od mateřského podniku, ostatních dceřiných společností a přidružených podniků a jiných spřízněných stran.

73. Podrobnost poskytnutá v subklasifikaci, ať již v rozvaze, nebo v komentáři, závisí na požadavcích Mezinárodních účetních standardů a na velikosti, podstatě a funkci příslušné částky. Faktory uvedené v odstavci 70 se používají také pro rozhodnutí o základně subklasifikace. Zveřejnění se bude lišit pro každou položku, například:
- a) dlouhodobá hmotná aktiva se klasifikují podle tříd, jak je popsáno v IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*;
 - b) pohledávky se analyzují podle částek získatelných od obchodních zákazníků, ostatních členů skupiny, pohledávek za spřízněnými stranami, za předplatné a podle jiných částek;
 - c) zásoby se podrobně klasifikují v souladu s IAS 2 – *Zásoby* do takového třídění, jako je zboží, výrobní dodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky;
 - d) rezervy se analyzují tak, že se samostatně uvedou rezervy na náklady na zaměstnanecké požitky, a jakékoliv jiné položky se klasifikují způsobem vhodným pro operace podniku; a
 - e) vlastní kapitál a rezervní fondy se analyzují tak, že se samostatně uvedou různé třídy splaceného kapitálu, emisního ažia a rezervních fondů.
74. Podnik zveřejní buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři:
- a) pro každou třídu akciového kapitálu:
 - i) počet schválených akcií;
 - ii) počet akcií vydaných a plně splacených a vydaných, ale plně nesplacených;
 - iii) nominální hodnotu akcie, nebo že akcie nemají nominální hodnotu;
 - iv) porovnání počtu vydaných akcií na počátku a na konci roku;
 - v) práva, preference a omezení spojená s danou třídou, včetně omezení v rozdělení dividend a vrácení kapitálu;
 - vi) vlastní akcie držené podnikem samým nebo dceřinými podniky či přidruženými podniky a
 - vii) akcie vyhrazené pro vydání na základě opcí a prodejních smluv, včetně termínů a částek;
 - b) popis podstaty a účelu každého rezervního fondu uvnitř vlastního kapitálu;
 - c) částku dividend, které byly navrženy nebo vyhlášeny po rozvahovém dni, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění; a
 - d) částku jakýchkoli nepřiznaných kumulativních přednostních dividend.
- Podnik bez akciového kapitálu, jako je partnerská společnost, zveřejní informace ekvivalentní těm, které jsou požadovány výše a které podávají informace o pohybech v každé kategorii účasti na vlastním kapitálu v průběhu období a o právech, preferencích a omezení spojených s každou kategorií účasti na vlastním kapitálu.

Výsledovka

Informace vykazované přímo ve výsledovce

75. Výsledovka obsahuje řádkové položky, které zveřejňují minimálně tyto částky:
- a) výnosy;
 - b) výsledky provozních činností;
 - c) finanční náklady;

- d) podíl zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody;
- e) daňové náklady;
- f) zisk nebo ztrátu z běžných činností;
- g) mimořádné položky;
- h) menšinový podíl; a
- i) čistý zisk nebo ztrátu za období.

Další řádkové položky, hlavičky a mezisoučty se předkládají přímo ve výsledovce, pokud je to požadováno některým Mezinárodním účetním standardem nebo pokud je taková prezentace nutná k věrnému zobrazení finanční výkonnosti podniku.

76. Dopady různých aktivit, transakcí a událostí podniku se liší ve stabilitě, riziku a předvídatelnosti a zveřejnění prvků výkonnosti napomáhá pochopit dosaženou výkonnost a odhadnout budoucí výsledky. Pokud je to nutné k vysvětlení prvků výkonnosti, jsou do výsledovky zahrnuty další řádkové položky, je proveden jejich popis a je pozměněno pořadí položek. Faktory, které se berou v úvahu, zahrnují významnost, podstatu a funkci různých komponent výnosů a nákladů. Například banka změní popisy v zájmu aplikace většího počtu specifických požadavků uvedených v odstavcích 9 až 17 standardu IAS 30. Položky výnosů a nákladů jsou kompenzovány, pouze pokud jsou dodržena kritéria uvedená v odstavci 34.

Informace vykazované buď přímo ve výsledovce, nebo v komentáři

77. Podnik zveřejní, buď ve výsledovce, nebo v komentáři k výsledovce, analýzu nákladů při použití klasifikace založené buď na druhu nákladů, nebo na jejich funkci v podniku.
78. Podnikům se doporučuje, aby analýzu uvedenou v odstavci 77 předkládaly přímo ve výsledovce.
79. Položky nákladů jsou dále podrobně klasifikovány, aby se osvětlila škála komponent finanční výkonnosti, jež se mohou odlišovat stabilitou, potenciálem pro zisk nebo ztrátu, a předvídatelností. Tyto informace jsou poskytovány jednou ze dvou cest.
80. První analýza se označuje jako metoda druhu nákladu. Náklady se agregují ve výsledovce podle jejich podstaty (například odpisy, nákupy materiálu, přepravní náklady, mzdy a platy, náklady na reklamu) a nejsou dále přiřazovány podle různých funkcí v podniku. Tato metoda je snadno použitelná v mnoha menších podnicích, protože není nutná alokace provozních nákladů podle jejich funkční klasifikace. Příklad klasifikace používající metodu druhu nákladu:

Tržby		X
Jiné provozní výnosy		X
Změny v zásobách hotových výrobků a nedokončené výroby	X	
Spotřeba materiálu a surovin	X	
Osobní náklady	X	
Odpisové náklady	X	
Ostatní provozní náklady	X	
	<hr/>	
Celkové provozní náklady		(X)
		<hr/>
Zisk z provozních činností		X
		<hr/> <hr/>

81. Změna v hotových výrobcích a nedokončené výrobě v průběhu období znamená úpravu výrobních nákladů, aby se odrazila skutečnost, že buď výroba zvýšila úroveň zásob, nebo že prodej převýšil výrobu a snížil hladinu zásob. Při výše uvedené analýze se v některých právních úpravách vykazuje zvýšení hotových výrobků a nedokončené výroby v průběhu období za tržbami. Použité vykázání však neznamená, že taková částka představuje výnos.

82. Druhá analýza se označuje jako metoda funkce nákladu nebo metoda „nákladů prodeje“ a klasifikuje náklady podle jejich funkce jako součást nákladů na prodej, odbytových a správních činností. Toto vykázání často poskytuje uživatelům více relevantních informací než klasifikace druhu nákladu, avšak alokace nákladů podle funkcí může být subjektivní a vyžaduje náležité posouzení. Příklad klasifikace, která používá metodu funkce nákladu:

Tržby	X
Náklady na prodej	(X)
<hr/>	
Hrubý zisk	X
Ostatní provozní výnosy	X
Odbytové náklady	(X)
Správní náklady	(X)
Ostatní provozní náklady	(X)
<hr/>	
Zisk z provozních činností	X
<hr/>	

83. Podnik, který klasifikuje náklady podle funkcí, zveřejní dodatečné informace o druzích nákladů, včetně odpisů a osobních nákladů.

84. Volba analýzy mezi metodou nákladů prodeje a metodou druhu nákladů závisí jak na historických a odvětvových faktorech, tak na povaze organizace. Obě metody zabezpečují indikaci těch nákladů, u nichž se očekává, že se budou – přímo nebo nepřímo – měnit podle úrovně prodeje nebo výroby podniku. Protože každá metoda vykázání má pro různé typy podniků určité přednosti, požaduje tento standard volbu mezi klasifikacemi založenými na tom, co věrněji zobrazuje prvky výkonnosti podniku. Protože jsou však informace o druzích nákladů potřebné pro předpověď budoucích peněžních toků, požaduje se dodatečné zveřejnění v případě, že je použita klasifikace nákladů prodeje.

85. Podnik zveřejní, buď ve výsledovce, nebo v komentáři, částku dividend na akcii, vyhlášenou nebo navrženou za období, které účetní závěrka pokrývá.

ZMĚNY VE VLASTNÍM KAPITÁLU

86. Podnik zveřejní jako samostatnou část své účetní závěrky výkaz uvádějící:

- a) čistý zisk nebo ztrátu za období;
- b) každou položku výnosu a nákladu, zisku nebo ztráty, která je – jak požadují ostatní standardy – vykázána přímo ve vlastním kapitálu, a součet těchto položek; a
- c) kumulativní účinek změn v účetním pravidle a opravu zásadních chyb řešených podle vzorového řešení uvedeného v IAS 8.

Dále podnik vykáže – buď v tomto výkazu, nebo v komentáři:

- d) kapitálové transakce s vlastníky a rozdělování vlastníkům;
 - e) stav kumulovaného zisku nebo ztráty na počátku období a k rozvahovému dni a pohyby za období; a
 - f) porovnání účetní hodnoty každé třídy základního kapitálu, emisního ažia a každého rezervního fondu na počátku a na konci období a samostatné zveřejnění každého pohybu.
87. Změny ve vlastním kapitálu podniku mezi dvěma rozvahovými dny odrážejí zvýšení nebo snížení jeho čistých aktiv nebo bohatství v průběhu období, a to podle konkrétních oceňovacích zásad, přijatých a zveřejněných v účetní závěrce. S výjimkou změn vyplývajících z transakcí s vlastníky, jako jsou vklady do vlastního kapitálu a dividendy, reprezentuje celková změna ve vlastním kapitálu celkové zisky a ztráty, vytvořené v průběhu období podnikovými činnostmi.
88. IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech požaduje, aby byly všechny položky výnosů a nákladů uznané v období zahrnuty do určení čistého zisku nebo ztráty za období, pokud některý Mezinárodní účetní standard nepožaduje nebo nepovoluje něco jiného. Jiné standardy požadují, aby zisky a ztráty, jako jsou přírůstky a úbytky z přecenění a určité kursové rozdíly, byly zahrnuty přímo jako změny ve vlastním kapitálu spolu s kapitálovými transakcemi s vlastníky podniku a s rozdělováním vlastníkům podniku. Protože při posuzování změn ve finanční pozici podniku mezi dvěma rozvahovými dny je důležité vzít v úvahu všechny zisky a ztráty, požaduje tento standard samostatnou součást účetní závěrky, která osvětluje celkové zisky a ztráty podniku, včetně těch, které jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu.
89. Požadavkům odstavce 86 lze vyhovět mnoha způsoby. Přístup přijatý v mnoha právních úpravách užívá sloupcový formát, který porovnává počáteční a konečný stav každého prvku vlastního kapitálu, včetně položek a) až f). Alternativou je předkládání samostatné součásti účetní závěrky, která prezentuje pouze položky a) až c). Při tomto přístupu jsou položky popsané v d) až f) uvedeny v komentáři k účetní závěrce. Oba přístupy jsou ilustrovány v dodatku k tomuto standardu. Ať je přijat jakýkoliv přístup, odstavec 86 požaduje mezisoučet položek v b), aby se uživatelům umožnilo odvodit celkové zisky a ztráty vyplývající z aktivit podniku v průběhu období.

Výkaz peněžních toků

90. IAS 7 uvádí požadavky na předkládání výkazu peněžních toků a s tím související zveřejnění. Udává, že informace o peněžních tocích jsou užitečné, neboť poskytují uživatelům účetní závěrky základnu pro posouzení schopnosti podniku tvořit peníze a peněžní ekvivalenty a odhadnout, jak podnik tyto peněžní toky upotřebí.

Komentář k účetním výkazům

Struktura

91. Komentář k účetním výkazům podniku:
- a) předkládá informace o východisku pro přípravu účetní závěrky a o specifických účetních pravidlech zvolených a aplikovaných pro podstatné transakce a události;
 - b) zveřejňuje informace požadované Mezinárodními účetními standardy, které nejsou uvedeny jinde v účetní závěrce; a
 - c) poskytuje dodatečné informace, jež nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale jsou pro věrné zobrazení nezbytné ⁽¹⁾.
92. Komentář k účetním výkazům se předkládá systematicky. Každá položka rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků je opatřena odkazem na určitou související informaci v komentáři.

⁽¹⁾ Viz též SIC-29: Zveřejňování – Koncesionářské dohody v oblasti služeb.

93. Komentář k účetním výkazům zahrnuje popisné informace nebo detailnější analýzy částek uvedených v rozvaze, výsledovce, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu, jakož i dodatečné informace, jako jsou podmíněné závazky a přísliby. Zahrnuje informace požadované a doporučované ke zveřejnění Mezinárodními účetními standardy a jiná zveřejnění nutná k dosažení věrného zobrazení.
94. Komentář se normálně předkládá v následujícím pořadí, které pomáhá uživatelům pochopit účetní výkazy a porovnat je s účetními výkazy ostatních podniků:
- prohlášení o shodě s Mezinárodními účetními standardy (viz odstavec 11);
 - prohlášení o oceňovacím konceptu (konceptech) a aplikovaných účetních pravidlech;
 - podpůrné informace o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a o pořadí, v jakém jsou předkládány řádkové položky a každý účetní výkaz; a
 - jiná zveřejnění zahrnující:
 - podmíněnosti, závazky a jiná finanční zveřejnění a
 - nefinanční zveřejnění.
95. Za určitých okolností může být nutné nebo žádoucí změnit pořadí určitých položek v komentáři. Například informace o úrokových mírách a úpravách reálné hodnoty mohou být kombinovány s informacemi o splatnosti finančních nástrojů, i když první z nich jsou zveřejněny týkající se výsledovky a druhé se vztahují k rozvaze. Systematická struktura komentáře se nicméně dodržuje, pokud je to jen možné.
96. Informace o východisku přípravy účetních výkazů a o specifických účetních pravidlech se předkládají jako samostatná část účetní závěrky.

Předkládání účetních pravidel

97. Sekce účetních pravidel v komentáři k účetním výkazům popisuje:
- oceňovací koncept/koncepty použité při přípravě účetních výkazů; a
 - každé specifické účetní pravidlo, což je nutné k náležitému pochopení účetních výkazů.
98. Jako doplněk ke specifickým účetním pravidlům použitým v účetní závěrce je pro uživatele důležité, aby byli seznámeni s použitým oceňovacím konceptem / koncepty (historické náklady, běžná cena, realizovatelná hodnota, reálná hodnota nebo současná hodnota), protože tvoří východisko, na němž je připravována celá účetní závěrka. Pokud se v účetní závěrce používá více než jeden oceňovací koncept, například pokud jsou přeocňována pouze určitá dlouhodobá aktiva, postačí poskytnout označení těch kategorií aktiv a závazků, na něž je každý z oceňovacích konceptů aplikován.
99. Při rozhodování, zda by mělo být specifické účetní pravidlo zveřejněno, bere vedení podniku v úvahu, zda by zveřejnění napomohlo uživatelům pochopit způsoby, jimiž jsou transakce a události zobrazeny ve vykazované výkonnosti a finanční pozici. Účetní pravidla, která by podnik měl vzít v úvahu při zveřejnění, jsou následující (i když se tímto jejich počet neomezuje):
- uznávání výnosů;
 - konsolidační zásady, včetně dceřiných a přidružených podniků;
 - podnikové kombinace;
 - společné podniky;
 - uznávání a odpisování dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv;
 - aktivace výpůjčních nákladů a dalších výdajů;

- g) stavební smlouvy;
- h) investice do nemovitostí;
- i) finanční nástroje a investice;
- j) leasing a nájem;
- k) náklady na výzkum a vývoj;
- l) zásoby;
- m) daně, včetně odložených daní;
- n) rezervy;
- o) náklady na zaměstnanecké požitky;
- p) převod cizích měn a zajištění (hedging);
- q) definice oborových a územních segmentů a základna pro alokaci nákladů mezi segmenty;
- r) definice peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů;
- s) inflační účetnictví; a
- t) státní dotace.

Ostatní Mezinárodní účetní standardy výslovně požadují zveřejnění účetních pravidel v mnoha z těchto oblastí.

100. Každý podnik bere v úvahu podstatu svých operací a pravidel, u nichž by uživatel předpokládal, že pro tento typ podniku budou zveřejněny. Například u celého soukromého sektoru podniků se očekává, že zveřejní účetní pravidlo pro daně ze zisku, včetně odložených daní a daňových pohledávek. Pokud má podnik významné zahraniční operace nebo transakce v cizích měnách, očekává se zveřejnění účetních pravidel pro uznávání kurzových zisků a ztrát a pro zajištění (hedging) takových zisků a ztrát. V konsolidované účetní závěrce se zveřejňuje použité pravidlo pro určení goodwillu a menšinového podílu.
101. Účetní pravidlo může být podstatné dokonce i tehdy, když částky uvedené za běžné období a za minulá období nejsou významné. Je také vhodné zveřejnit každé účetní pravidlo, které sice není pokryto existujícími Mezinárodními účetními standardy, ale které je zvoleno a aplikováno podle odstavce 20.

Ostatní zveřejnění

102. Podnik zveřejní následující údaje, pokud nejsou zveřejněny někde jinde v informacích publikovaných spolu s účetní závěrkou:
- a) trvalé sídlo a právní formu podniku, zemi, kde je podnik legálně ustaven, a adresu registrovaného místa (nebo hlavního místa podnikání, pokud je odlišné od registrovaného místa);
 - b) popis povahy podnikových operací a hlavních činností podniku;
 - c) jméno mateřského podniku a nejvyššího mateřského podniku skupiny; a
 - d) buď počet zaměstnanců na konci období, nebo průměr za období.

DATUM ÚČINNOSTI

103. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později. Dřívější použití se podporuje.
104. Tento Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 1 – *Zveřejnění účetních pravidel*, IAS 5 – *Informace zveřejňované v účetních závěrkách* a IAS 13 – *Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých závazků*, odsouhlasené Radou v roce 1994 v přeformátovaných verzích.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 2
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)

Zásoby

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 2 – *Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických nákladů*, který byl schválen Radou v říjnu 1975. Novelizovaný standard nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

V květnu 1999 byl IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* doplněn v odstavci 28. Rozšířené znění nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

V prosinci 2000 byl Mezinárodním účetním standardem IAS 41 *Zemědělství* pozměněn odstavec 1 a vložen odstavec 16A. Pozměněné znění nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 2 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC – 1, Konzistence – různé nákladové vzorce pro zásoby.

OBSAH

	Odstavce
Účel	29
Rozsah působnosti	29
Definice	29
Oceňování zásob	30
Náklady pořízení zásob	30
Náklady na nákup	30
Náklady na přeměnu	30
Ostatní náklady pořízení	31
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb	31
Náklady pořízení zemědělské produkce, získané z biologických aktiv	31
Techniky ocenění nákladů pořízení	31
Nákladové vzorce	31
Vzorové řešení	32
Povolené alternativní řešení	32
Čistá realizovatelná hodnota	32
Uznání nákladů ovlivňujících zisk	33
Zveřejnění	33
Datum účinnosti	34

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

ÚČEL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro účetní závěrky zpracované v kontextu systému historických nákladů, a to pro účetní zobrazení zásob s výjimkou:
 - a) nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv (viz IAS 11 – Stavební smlouvy);
 - b) finančních instrumentů;
 - c) zásob výrobců, zemědělských a lesních produktů, nerostných rud a zemědělské výroby, a to v těch případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně používanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě; a
 - d) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností (viz IAS 41 – Zemědělství).
2. Tento standard nahrazuje Mezinárodní účetní standard IAS 2 – *Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických nákladů*, schválený v roce 1975.
3. Zásoby uvedené v odstavci 1 c) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou například v případech, kdy byla sklizena úroda nebo vytěžena nerostná ruda a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo pokud existuje homogenní trh se zanedbatelným rizikem toho, že se produkt neprodá. Tyto zásoby nejsou předmětem úpravy tohoto standardu.

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Zásoby jsou aktiva:

- a) držena za účelem prodeje v běžném podnikání;
- b) ve výrobním procesu, určená k prodeji; nebo
- c) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

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

5. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené dalšímu prodeji, včetně například zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce, nebo pozemky a jiný majetek určený dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují podnikem vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu a zahrnují také materiál a obdobné dodávky, určené ke spotřebě ve výrobním procesu. Jak je uvedeno v odstavci 16, v případě poskytovatelů služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na tyto služby, u kterých podnik ještě neuznal související výnosy (viz Mezinárodní účetní standard IAS 18 – Výnosy).

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

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

Náklady pořízení zásob

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

Náklady na nákup

8. Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.
9. Náklady na nákup mohou zahrnovat kursové rozdíly, které vznikly v přímé souvislosti s nepřímě časově vzdáleným pořízením zásob, které byly fakturovány v cizí měně, a to ve výjimečných případech povolených alternativním řešením v Mezinárodním účetním standardu IAS 21 – *Dopady změn směnných kursů cizích měn*. Tyto kursové rozdíly se omezují na případy vznikající při výrazné devalvaci nebo znehodnocení měny, proti které nejsou žádné praktické prostředky zajištění a jež postihují závazky, které nelze vypořádat a které vznikly v souvislosti s nepřímě časově vzdáleným pořízením zásob.

Náklady na přeměnu

10. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami výroby, jako jsou přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní 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 a zařízení 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.
11. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon, a to za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby nebo pokud se zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V obdobích neobvykle vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazují jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.
12. Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů nebo pokud spolu s hlavním produktem vzniká vedlejší produkt. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Tento rozvrh může být založen například na relativní hodnotě výnosů z prodeje jednotlivých produktů, a to buď v tom stadiu výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po ukončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. V tom případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že účetní hodnota hlavního produktu se významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

Ostatní náklady pořízení

13. Ostatní náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režie nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.
14. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy, jsou:
 - a) neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů;
 - b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;
 - c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu; a
 - d) náklady na prodej.
15. V omezených případech se do ocenění zásob zahrnují výpůjční náklady. Tyto případy jsou popsány v povoleném alternativním řešení Mezinárodního účetního standardu IAS 23 – *Výpůjční náklady*.

Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

16. Náklady pořízení zásob u podniků poskytujících služby zahrnují zejména osobní náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů vedoucích pracovníků a příslušných režii. Osobní a jiné náklady vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy.

Náklady pořízení zemědělské produkce, získané z biologických aktiv

16. A Podle IAS 41 – *Zemědělství* zahrnují zásoby zemědělskou produkci, kterou podnik získal z biologických aktiv a která při prvotním rozpoznání v momentě sklizně byla oceněna v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění představuje náklady pořízení zásob k datu aplikace tohoto standardu.

Techniky ocenění nákladů pořízení

17. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro pohodlí používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni nákladů pořízení. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřují, a je-li to nutné, mění se s ohledem na současné podmínky.
18. Metoda maloobchodního prodeje se často používá v maloobchodě pro ocenění zásob velkého počtu rychle se obměňujících položek, které mají podobné marže a u nichž není prakticky možné používat jiné kalkulační metody ocenění. Zásoby se oceňují tak, že se jejich prodejní cena sníží o vhodnou procentní sazbu hrubé marže. V použité sazbě se berou v úvahu zásoby, jejichž prodejní cenu bude třeba oproti původně uvažované ceně snížit. Často se používá průměrná procentní sazba pro každé maloobchodní oddělení.

Nákladové vzorce

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

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

Vzorové řešení

21. Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 19, se zásoby oceňují s použitím nákladových vzorců „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru ⁽¹⁾.
22. FIFO vzorec předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech podniku.

Povolené alternativní řešení

23. Kromě způsobu uvedeného v odstavci 19 se zásoby oceňují s použitím nákladového vzorce „poslední do skladu, první ze skladu“ (LIFO). ⁽¹⁾
24. LIFO vzorec předpokládá, že položky zásob, které jsou poslední nakoupeny nebo vyrobeny, jsou první prodány, a tedy, že položky tvořící zásobu na konci období jsou časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny.

Čistá realizovatelná hodnota

25. Náklady pořízení zásob se nedaří vždy reprodukovat, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Náklady pořízení zásob se nemusí podařit reprodukovat také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění prodeje. Snižování ocenění zásob pod úroveň nákladů pořízení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na úrovni vyšší, než je očekávaný efekt z jejich prodeje nebo užívání.
26. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zpravidla provádí na bázi individuálního přecenění. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, které mají podobný účel nebo konečné užití a vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti, a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Ti, kteří poskytují služby, obecně kumulují náklady vynaložené na každou službu, která se bude prodávat za individuální prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.
27. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době odhadu, pokud jde o předpokládanou hodnotu, která bude realizována. Tyto odhady berou v úvahu výkyvy cen nebo nákladů přímo se vztahujících ke skutečnostem, které se projeví po skončení období tak, že potvrzují podmínky existující na konci období.

⁽¹⁾ Viz také SIC-1 Konzistence – Různé nákladové vzorce pro zásoby.

28. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota takového množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevných prodejních nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obecně platných prodejních cenách. Rezervy nebo podmíněné závazky mohou vzniknout z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv. Tyto rezervy a podmíněné závazky se zobrazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
29. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převyšují čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností bude pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční cena.
30. V každém období se provádí nový odhad realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, přecenění se zruší tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovně nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud je položka zásob, dosud oceněná v čisté realizovatelné hodnotě (neboť se její prodejní cena snížila), ještě k dispozici v následujícím období a její prodejní cena se zvýšila.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ OVLIVŇUJÍCÍCH ZISK

31. Když se zásoby prodají, je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a odpis všech ztrát by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy se snížení ocenění nebo ztráta projeví. Všechna storna sníženého ocenění, vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty, jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk, a to v období, v němž k tomuto stornu dojde.
32. Takový způsob uznání nákladů prodaných zásob vede k přiřazení nákladů výnosům.
33. Některé zásoby mohou být přiřazeny jiným účtům aktiv, například zásoby použité jako součást pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby použitelnosti tohoto aktiva.

ZVEŘEJNĚNÍ

34. Obsahem účetní závěrky jsou následující informace:
- účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;
 - celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem vhodným pro podnik;
 - celková výše zásob, oceněných v čisté realizovatelné hodnotě;
 - výše storen všech snížení ocenění, která byla – v souladu s odstavcem 31 – uznána jako zvýšení zisku v období, kdy se projeví;
 - okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke stornům sníženého ocenění zásob v souladu s odstavcem 31;
a
 - účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruky na závazky.

35. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různě členěných zásob. Obecně lze zásoby členit na obchodní zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a výrobky. Zásoby těch, kteří poskytují služby, lze jednoduše nazvat jako nedokončenou výrobu.
36. Pokud se zásoby oceňují pomocí vzorce LIFO v souladu s povoleným alternativním řešením uvedeným v odstavci 23, je v účetní závěrce uveden rozdíl mezi oceněním zásob v rozvaze, a buď:
- nižší z částky vyčíslené podle odstavce 21 a čistou realizovatelnou hodnotou; nebo
 - nižší z běžné ceny, platné k rozvahovému dni, a čistou realizovatelnou hodnotou.
37. Obsahem účetní závěrky jsou následující informace:
- náklady pořízení zásob, uznané v daném období jako náklady ovlivňující zisk; nebo
 - náklady hlavní výdělečné činnosti, vztažené k výnosům, uznané v průběhu období jako náklady ovlivňující zisk, rozčleněné podle druhu.
38. Náklady pořízení zásob, uznané v daném období jako náklady ovlivňující zisk, sestávají z nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění prodaných zásob, a z výrobních režii a abnormálních částek výrobních nákladů, které do ocenění zahrnuty nebyly. Za určitých okolností, daných podnikovými podmínkami, zde mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.
39. Některé podniky volí odlišný formát výsledovky, což má za následek vyjádření jiné úrovně nákladů, než jsou náklady pořízení zásob uznané v období jako náklady ovlivňující zisk. V tomto odlišném formátu podnik uvádí náklady hlavní výdělečné činnosti, vztažené k výnosům daného období, rozčleněné podle druhů. V tomto případě podnik uvádí náklady pořízení, uznané jako náklady ovlivňující zisk, v členění na spotřebu surovin a spotřebního materiálu, osobní náklady a ostatní náklady hlavní výdělečné činnosti společně s částkou čisté změny zásob, k níž v období došlo.
40. Přecenění na úroveň čisté realizovatelné hodnoty může být takového rozsahu, výskytu nebo druhu, že vyžaduje zveřejnění podle Mezinárodního účetního standardu IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 7 (NOVELIZOVANÝ V ROCE 1992)

Výkazy peněžních toků

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

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

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

ÚČEL

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

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Podnik sestavuje výkaz peněžních toků v souladu s požadavky tohoto standardu a vykazuje jej jako nedílnou součást své účetní závěrky za každé období, za které se účetní závěrka předkládá.
2. Tento standard nahrazuje IAS 7 – *Výkaz o změnách ve finanční pozici*, schválený v červenci 1977.
3. Uživatelé účetní závěrky podniku se zajímají o to, jak podnik vytváří a užívá peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Je tomu tak bez ohledu na charakter podnikových činností a bez zřetele na to, zda mohou být peněžní prostředky nazírány jako produkt podniku, jak tomu může být v případě finančních institucí. Podniky potřebují peněžní prostředky v podstatě ze stejných důvodů, jakkoli mohou být jejich hlavní výdělečné činnosti rozličné. Potřebují peněžní prostředky k provádění svých operací, ke splácení svých závazků a k zabezpečení výnosů svým investorům. Tento standard tudíž požaduje na všech podnicích předkládat výkaz peněžních toků.

PŘÍNOS INFORMACÍ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

4. Výkaz peněžních toků, je-li užit spolu s ostatními součástmi účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv podniku, jeho finanční strukturu (včetně jeho likvidity a solventnosti) a jeho schopnost ovlivnit částky a načasování peněžních toků tak, aby se přizpůsobili měnícím se okolnostem a příležitostem. Informace o peněžních tocích jsou užitečné pro stanovení schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a umožňuje uživatelům vyvinout modely pro stanovení a srovnání současné hodnoty budoucích peněžních toků různých podniků. To také zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti rozličných podniků, protože to vylučuje dopady užít různých účetních přístupů pro stejné operace a případy.
5. Informace o proběhlých peněžních tocích jsou často používány jako ukazatel částky, načasování a jistoty budoucích peněžních toků. Jsou také užitečné pro zjišťování přesnosti předchozích odhadů budoucích peněžních toků a pro zkoumání vztahu mezi ziskovostí a čistými peněžními toky a dopadu měnících se cen.

DEFINICE

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

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u není nichž riziko změny hodnot významné.

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

Hlavní (provozní) činnost představují hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti, které nejsou investiční činností nebo financováním.

Investiční činnost představuje nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

Financování jsou činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vlastního kapitálu a výpůjček podniku.

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

7. Peněžní ekvivalenty jsou drženy za účelem splnění krátkodobých peněžních závazků spíše než pro investování nebo jiné účely. Aby byla investice klasifikována jako peněžní ekvivalent, musí být pohotově převoditelná na známou částku peněžních prostředků a riziko změny její hodnoty musí být nevýznamné. Proto je investice obvykle klasifikována jako peněžní ekvivalent, jen pokud má krátkodobou splatnost, řekněme tři měsíce nebo méně od data nabytí. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů vyjma takových případů, kdy svojí podstatou představují peněžní ekvivalent, například v případě přednostních akcií nabytých v krátkém období do jejich splatnosti a se specifikovaným výplatním datem.
8. Bankovní výpůjčky jsou obecně považovány za financování. Avšak v některých zemích je přečerpání vkladu u banky, které je splatné na požádání, integrální součástí řízení peněžních prostředků podniku. Za těchto okolností jsou bankovní přečerpání zahrnuta do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů jako jejich součást. Charakteristickým znakem takových bankovních postupů je, že kladný zůstatek na bankovním účtu se často mění v přečerpání účtu.
9. Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, protože takové složky jsou spíše součástí řízení peněžních prostředků podniku než součástí jeho hlavní (provozní) činnosti či investiční činnosti nebo financování. Řízení peněžních prostředků zahrnuje investování přebytku peněžních prostředků do peněžních ekvivalentů.

PŘEDLOŽENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ

10. Výkaz peněžních toků uvádí peněžní toky za období, členěné na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.
11. Podnik vykazuje své peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na jeho podnikatelské aktivity. Členění podle činností umožňuje získat informace, které umožňují uživatelům odhadnout dopad takových činností na finanční pozici podniku a částku jeho peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Tyto informace mohou být také použity pro vyhodnocení vztahů mezi takovými činnostmi.
12. Jednotlivá transakce může zahrnovat peněžní toky, které jsou klasifikovány rozdílně. Když například peněžní splátka úvěru zahrnuje jak úrok, tak kapitál, úroková složka může být klasifikována jako hlavní (provozní) činnost a kapitálová složka je klasifikována jako financování.

Hlavní (provozní) činnost

13. Částka peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž podnikové operace vytvořily dostatečné peněžní toky k splacení úvěrů, udržení provozní kapacity podniku, placení dividend a provádění nových investic bez použití externích zdrojů financování. Informace o konkrétních složkách proběhlých peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je spolu s jinými informacemi užitečná pro předvídání budoucích peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti.
14. Peněžní toky z provozní činnosti jsou prvotně odvozeny z hlavních výdělečných činností podniku. Proto jsou obecně výsledkem transakcí a jiných případů, které určují čistý zisk nebo ztrátu. Příklady peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti jsou:
- peněžní příjmy z prodeje zboží a poskytování služeb;
 - peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu;
 - peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb;
 - peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem;
 - peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistná plnění, splátky a jiné užítky z pojištění;
 - peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být konkrétně přiřazeny financování a investiční činnosti a
 - peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování.
- Některé transakce, jako je prodej určité položky výrobního zařízení, mohou způsobit zisk či ztrátu, které jsou zahrnuty do stanoveného čistého zisku nebo ztráty. Avšak peněžní toky týkající se takových transakcí jsou peněžními toky z investiční činnosti.
15. Podnik může držet cenné papíry a půjčky za účelem jejich prodeje nebo obchodování s nimi. V tom případě jsou podobné zásobám nabytým pro další prodej. Proto jsou peněžní toky z nákupu a prodeje cenných papírů držení za účelem prodeje nebo obchodování klasifikovány jako hlavní (provozní) činnost. Podobně peněžní půjčky a úvěry poskytované finančními institucemi jsou obvykle klasifikovány jako (hlavní) provozní činnost, protože se vztahují k hlavní výdělečné činnosti podniku.

Investiční činnost

16. Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucího zisku a peněžních toků. Příklady peněžních toků z investiční činnosti jsou:
- peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům vývoje a pozemků, budov a zařízení vytvořených vlastní činností;
 - peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;
 - peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných podniků a podílů ve společných podnicích (jiné než platby za takové nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
 - peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných podniků a podílů na společném podnikání (jiné než příjmy z takových nástrojů, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a z takových, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování);
 - peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté finanční institucí);
 - peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiných než půjček a úvěrů poskytnutých finanční institucí);

- g) peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování a
- h) peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou takových smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování.

Když je smlouva účtována jako zajištění identifikovatelné pozice, jsou peněžní toky z této smlouvy klasifikovány stejným způsobem jako peněžní toky z pozice, která je zajištěna.

Financování

- 17. Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné pro předvídaní nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří podniku poskytují kapitál. Příklady peněžních toků z financování jsou:
 - a) peněžní příjmy z emitovaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu;
 - b) peněžní úhrady vlastníkům za odkup nebo vyplacení akcií podniku;
 - c) peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnec, z emise dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček;
 - d) peněžní splátky vypůjčených částek a
 - e) peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z HLAVNÍ (PROVOZNÍ) ČINNOSTI

- 18. Podnik vykazuje peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti buď za použití:
 - a) přímé metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad, nebo
 - b) nepřímé metody, pomocí níž jsou čistý zisk nebo ztráta upraveny o účinky transakcí nepeněžní povahy, o jakékoli dopady odložení či časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích peněžních příjmů či úhrad z hlavní (provozní) činnosti, a položky výnosu či nákladu spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.
- 19. Podnikům se doporučuje, aby vykazovaly peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti za použití přímé metody. Přímá metoda umožňuje získat informace, které mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a které za použití nepřímé metody nejsou k dispozici. Při přímé metodě mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány buď:
 - a) z účetních záznamů podniku, nebo
 - b) úpravou tržeb z prodeje, nákladů prodeje (úroku a podobných výnosů a úroku a podobných nákladů pro finanční instituce) a jiných položek ve výsledovce o:
 - i) změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
 - ii) jiné nepeněžní položky a
 - iii) jiné položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

20. Při nepřímé metodě je čistý peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou čistého zisku nebo ztráty o vlivy:
- změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
 - nepeněžní položky, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované kurzové zisky a ztráty, nerozdělené zisky přidružených podniků a menšinové podíly a
 - všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Čistý peněžní tok z hlavní (provozní) činnosti může být za použití nepřímé metody alternativně prezentován vykázáním výnosů a nákladů ve výsledovce a vykázáním změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období.

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI A Z FINANCOVÁNÍ

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

VYKAZOVÁNÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ NA ČISTÉ BÁZI

22. Peněžní toky vznikající z následujících hlavních (provozních), investičních a finančních činností mohou být vykázány na čisté bázi:
- peněžní příjmy a úhrady jménem zákazníků, když tyto peněžní toky odrážejí činnosti zákazníka, nikoliv podnikové činnosti a
 - peněžní příjmy a úhrady za položky, u nichž je rychlý obrat, částky jsou velké a splatnost je krátká.
23. Příklady peněžních příjmů a plateb zmíněných v odstavci 22a) jsou:
- přijetí a splacení vkladů na požádání, které provádí banka;
 - prostředky zákazníků držené investiční společnostmi a
 - nájemné soustředěné jménem vlastníků nemovitostí a jim vyplacené.

Příklady peněžních příjmů a úhrad zmíněných v odstavci 22b) jsou poskytnuté zálohy a jejich splátky na:

- částky jistin týkající se zákaznických kreditních karet;
 - nákup a prodej investic a
 - jiné krátkodobé půjčky, například takové, které mají splatnost tři měsíce nebo méně.
24. Peněžní toky z každé z uvedených aktivit finanční instituce mohou být vykázány na čisté bázi:
- peněžní příjmy a úhrady spjaté s přijetím a splácením vkladů s pevným datem splatnosti;
 - umístění vkladů a jejich vybírání u jiných finančních institucí a
 - peněžní půjčky a úvěry poskytované klientům a splátky těchto půjček a úvěrů.

PENĚŽNÍ TOKY V CIZÍ MĚNĚ

25. Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykazují v měně použité pro vykazování v daném podniku, přičemž pro částku v cizí měně se použije směnný kurz mezi měnou použitou pro vykazování a cizí měnou k datu peněžního toku.
26. Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se převedou směnnými kurzy mezi měnou použitou pro vykazování a cizí měnou k datům peněžních toků.
27. Peněžní toky vyjádřené v cizí měně jsou vykazány způsobem konzistentním s IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. Ten dovoluje užití směnného kurzu, který se blíží aktuálnímu kurzu. Například směnný kurz stanovený na základě váženého průměru za období může být použit pro vykazování transakcí v cizí měně nebo pro přepočet peněžních toků zahraničního dceřiného podniku. Avšak IAS 21 nedovoluje užít směnný kurz k rozvahovému dni při převodu peněžních toků ze zahraničního dceřiného podniku.
28. Nerealizované kurzové zisky a ztráty nejsou peněžními toky. Avšak dopady změn směnných kurzů u peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených nebo dlužných v cizí měně jsou vykazovány ve výkazu peněžních toků tak, aby se uvedly v soulad peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku a ke konci období. Tato částka je vykazována odděleně od hlavních (provozních) činností, investičních činností a financování a zahrnuje rozdíly, pokud nějaké jsou, jako by takové peněžní toky byly vykazány směnnými kurzy platnými ke konci období.

MIMOŘÁDNÉ POLOŽKY

29. Peněžní toky spojené s mimořádnými položkami se klasifikují jako peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti nebo z financování podle toho, co je nevhodnější, a jsou zveřejněny samostatně.
30. Peněžní toky spojené s mimořádnými položkami jsou zveřejněny samostatně jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti nebo z financování ve výkazu peněžních toků tak, aby umožnily uživatelům porozumět jejich podstatě a dopadu na současné a budoucí peněžní toky podniku. Tato zveřejnění jsou přidána ke zvláštním zveřejněním podstaty a výše mimořádných položek požadovaných IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

ÚROK A DIVIDENDY

31. Peněžní toky z úroků a dividend přijatých a placených se vykazují samostatně. Každý se konzistentním způsobem zařazuje z období do období buď jako peněžní tok z hlavní (provozní) činnosti, z investiční činnosti, nebo z financování.
32. Úhrnná částka úroků zaplacená během období je zveřejněna ve výkazu peněžních toků, ať již byla uznána jako náklad ve výsledovce, nebo aktivována v souladu s povoleným alternativním přístupem v IAS 23 – *Výpůjční náklady*.
33. Úrok zaplacený a úrok a dividenda přijatá jsou obvykle u finančních institucí klasifikovány jako provozní peněžní toky. Avšak pro ostatní podniky neexistuje žádná dohoda týkající se klasifikace takových peněžních toků. Zaplacený úrok a přijatý úrok a přijaté dividendy mohou být klasifikovány jako provozní peněžní toky, protože jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty při jeho stanovení. Alternativně mohou být zaplacené úroky klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou náklady na získání zdrojů financování, a přijaté úroky a přijaté dividendy klasifikovány jako investiční peněžní toky, protože jsou výnosy z investic.
34. Zaplacené dividendy mohou být klasifikovány jako finanční peněžní toky, protože jsou nákladem na získání zdrojů financování. Alternativně mohou být zaplacené dividendy klasifikovány jako součást peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti proto, aby uživatelé měli možnost určit schopnost podniku vyplácet dividendy z provozních peněžních toků.

DANĚ ZE ZISKU

35. Peněžní toky plynoucí z daně ze zisku se vykazují samostatně a klasifikují se jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, pokud nemohou být samostatně přiřazeny financování a investiční činnosti.
36. Daně ze zisku vyplývají z transakcí, které dávají vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti nebo financování, ve výkazu peněžních toků. Zatímco daňový náklad může být snadno přiřaditelný investiční činnosti nebo financování, k němu se vztahující daňové peněžní toky je často prakticky nemožné přiřadit a mohou vznikat v jiných obdobích než prvotní transakce. Proto jsou obvykle zaplacené daně klasifikovány jako peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti. Avšak, je-li možné přiřadit daňový peněžní tok k jednotlivé transakci, která dává vzniknout peněžním tokům, které jsou klasifikovány jako investiční činnosti nebo financování, je daňový peněžní tok klasifikován také jako investiční činnost nebo financování podle příslušnosti. Když jsou daňové peněžní toky přiřazeny více než jedné činnosti, je třeba zveřejnit celkovou částku zaplacených daní.

INVESTICE DO DCEŘINÝCH, PŘIDRUŽENÝCH A SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

37. Když jsou investice do přidruženého nebo dceřiného podniku zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou pořizovacích nákladů, investor omezuje své vykazování ve výkazu peněžních toků na peněžní toky mezi sebou a podnikem, do něž investoval, například na dividendy a půjčky.
38. Podnik, který vykazuje své podíly ve spoluovládané jednotce (viz IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*) za použití poměrné konsolidace, zahrnuje do konsolidovaného výkazu peněžních toků svůj poměrný podíl na peněžních tocích spoluovládané jednotky. Podnik, který vykazuje takový podíl za použití ekvivalenční metody, zahrnuje do svého výkazu peněžních toků peněžní toky týkající se jeho investic do spoluovládané jednotky a dále rozdělení a jiné výdaje a příjmy mezi ním a spoluovládanou jednotkou.

NABYTÍ A POZBYTÍ DCEŘINÝCH PODNIKŮ A JINÝCH PODNIKATELSKÝCH JEDNOTEK

39. Souhrnné peněžní toky z nabytí a z pozbytí dceřiných podniků či jiných podnikatelských jednotek se vykazují odděleně a klasifikují jako investiční činnost.
40. Podnik zveřejní souhrnně za nabytí i pozbytí dceřiných podniků nebo jiných podnikatelských jednotek za období každou z následujících skutečností:
- celkovou protihodnotu za nákup či pozbytí;
 - část protihodnoty za nákup či pozbytí vyrovnanou peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty;
 - výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v nabyvaném či pozbyvaném dceřiném podniku nebo podnikatelské jednotce a
 - výši jiných aktiv a závazků, než jsou peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, v nabyvaném či pozbyvaném dceřiném podniku či podnikatelské jednotce, shrnutou podle hlavních kategorií.
41. Oddělené vykazání peněžního toku způsobeného nabytími a pozbytími dceřiných podniků a jiných podnikatelských jednotek jako položky na zvláštním řádku spolu s odděleným zveřejněním částek aktiv a závazků nabytých či pozbytých pomáhá odlišit takové peněžní toky od peněžních toků z jiné hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a financování. Peněžní toky způsobené pozbytími nejsou odčítány od peněžních toků z nabytí.
42. Souhrnná částka peněžních prostředků vyplacených či přijatých jakožto protihodnota nákupu či prodeje je vykazována ve výkazu peněžních toků netto, bez peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které byly nabyty či pozbyty.

NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE

43. Investiční a finanční transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, jsou vyloučeny z výkazu peněžních toků. Takové transakce jsou zveřejněny jinde v účetní závěrce tak, aby poskytl veškeré relevantní informace o této investiční činnosti a financování.
44. Mnohé z investiční činnosti a financování nemá přímý dopad na běžné peněžní toky, ačkoliv ovlivňuje strukturu kapitálu a aktiv podniku. Vyloučení nepeněžních transakcí z výkazu peněžních toků je konzistentní s účelem výkazu peněžních toků, neboť takové položky se netýkají peněžních toků v daném běžném období. Příklady nepeněžních transakcí jsou:
- nabytí aktiv buď převzetím přímo souvisejících závazků, nebo prostřednictvím finančního pronájmu;
 - nabytí podniku prostřednictvím vydání vlastního kapitálu a
 - přeměna dluhu na vlastní kapitál.

SLOŽKY PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

45. Podnik zveřejní složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a prokáže soulad mezi částkami ve svém výkazu peněžních toků se stejnými položkami vykázanými v rozvaze.
46. S ohledem na rozmanitost praktik řízení peněz a bankovních ujednání ve světě a pro zajištění souladu s IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, zveřejňuje podnik pravidla, která přijal pro skladbu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
47. Dopad jakékoli změny v pravidlech pro určení složek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, například změna v klasifikaci finančních nástrojů dříve považovaných za součást podnikového investičního portfolia, je vykazován v souladu s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

DALŠÍ ZVEŘEJNĚNÍ

48. Podnik zveřejní, spolu s komentářem vedení, částku významných zůstatků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených podnikem, které nejsou k dispozici pro užití skupinou.
49. Jsou různé okolnosti, za nichž zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nejsou k dispozici pro použití skupinou. Mezi příklady patří zůstatky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů držených dceřiným podnikem, který je provozován v zemi, kde jsou uplatněna devizová nebo jiná zákonná omezení a kdy tyto zůstatky nejsou k dispozici pro obecné použití mateřským podnikem nebo jinými dceřinými podniky.
50. Dodatečné informace mohou být pro uživatele významné pro pochopení finanční pozice a likvidity podniku. Zveřejnění těchto informací spolu s komentářem vedení je doporučeno a může zahrnovat:
- částku nevyčerpaných výpůjčních příslibů, které mohou být k dispozici pro budoucí provozní činnost a k vypořádání kapitálových závazků, s uvedením jakýchkoli omezení pro použití těchto příslibů;
 - úhrnné částky peněžních toků z takové hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a z financování, které se vztahují k podílům na společných podnicích vykazovaných za použití poměrné konsolidace;
 - úhrnnou částku peněžních toků, která představuje zvýšení provozní kapacity, odděleně od takových peněžních toků, které jsou potřebné k udržení provozní kapacity, a

d) částku peněžních toků vzniklých z hlavních (provozní) činnosti, z investiční činnosti či z financování za každé vykazované odvětví a územní segment (viz IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*).

51. Oddělené zveřejnění peněžních toků, které představují zvýšení provozní kapacity, a peněžních toků, které jsou potřebné pro udržení provozní kapacity, je užitečné proto, že umožní uživatelům určit, zda podnik adekvátně investuje do udržování své provozní kapacity. Podnik, který odpovídajícím způsobem neinvestuje do udržování své provozní kapacity, může poškozovat budoucí ziskovost kvůli běžné likviditě a rozdělení vlastníkům.
52. Zveřejnění peněžních toků podle segmentů umožňuje uživatelům lépe pochopit vztahy mezi peněžními toky z podnikání jako celku a peněžními toky z jeho dílčích částí a disponibilitu a variabilitu peněžních toků podle segmentů.

DATUM ÚČINNOSTI

53. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1994 nebo později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 8 (NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)

Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech

IAS 35 – *Ukončované činnosti* nahrazuje odstavce 4 a 19–22 IAS 8. IAS 35 také nahrazuje definici ukončovaných činností v odstavci 6 IAS 8. IAS 35 je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

IAS 40 – *Investice do nemovitostí* pozměnil odstavec 44, který je nyní rovněž uveden tučnou kurzívou. IAS 40 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

K IAS 8 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví.

OBSAH

	Odstavce
Účel	45
Rozsah působnosti	45
Definice	45
Čistý zisk nebo ztráta za období	46
Mimořádné položky	46
Zisk nebo ztráta z běžných činností	47
(Odstavce zrušeny)	
Změny v účetních odhadech	47
Zásadní chyby	48

Vzorové řešení	48
Povolené alternativní řešení	49
Změny v účetních pravidlech	49
Přijetí Mezinárodního účetního standardu	50
Jiné změny v účetních pravidlech – vzorové řešení	50
Jiné změny v účetních pravidlech – povolené alternativní řešení	51
Datum účinnosti	51

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit klasifikaci, zveřejnění a účetní řešení určitých položek ve výsledovce tak, aby všechny podniky připravovaly a předkládaly výsledovku na shodném základě. To zvyšuje srovnatelnost jak s účetními výkazy podniku za předcházející období, tak s účetními výkazy jiných podniků. Tento standard proto požaduje klasifikaci a zveřejnění mimořádných položek a zveřejnění určitých položek v rámci zisku nebo ztráty z běžných činností. Standard také vymezuje účetní řešení pro změny v účetních odhadech, změny v účetních pravidlech a pro opravu zásadních chyb.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard je aplikován při vykazování zisku nebo ztráty z běžných činností a mimořádných položek ve výsledovce a při zachycování změn v účetních odhadech, zásadních chyb a změn v účetních pravidlech.
2. Tento standard nahrazuje IAS 8 – Neobvyklé položky a položky předchozích období a změny v účetních pravidlech, odsouhlasený v roce 1977.
3. Tento standard se, mimo jiné, zabývá zveřejněním určitých položek čistého zisku nebo ztráty za období. Tato zveřejnění jsou prováděna jako doplněk k ostatním zveřejněním požadovaným ostatními Mezinárodními účetními standardy, včetně IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*.
4. (Zrušen)
5. Daňové dopady mimořádných položek, zásadních chyb a změn v účetních pravidlech se zachycují a zveřejňují v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*. Tam, kde se IAS 12 zmiňuje o neobvyklých položkách, se tyto položky chápou jako mimořádné položky, jak jsou definovány v tomto standardu.

DEFINICE

6. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Mimořádné položky jsou výnosy nebo náklady vyplývající z událostí nebo transakcí, které jsou jasně odlišné od běžných činností podniku, a proto se neočekává, že se budou opakovat často nebo pravidelně.

Běžné činnosti jsou jakékoliv činnosti, kterými se podnik zabývá jako součástí svého podnikání, a takové související aktivity, v jejichž podpoře se podnik angažuje a které tyto činnosti provázejí nebo z těchto činností vyplývají.

Zásadní chyby jsou chyby zjištěné v běžném období, které jsou tak podstatné, že účetní závěrky jednoho nebo více předchozích období nemohou být nadále považovány za spolehlivé k datu jejich zveřejnění.

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

ČISTÝ ZISK NEBO ZTRÁTA ZA OBDOBÍ

7. Všechny položky výnosů a nákladů v období uznané se zahrnují do určení čistého zisku nebo ztráty za období, pokud Mezinárodní účetní standard nepožaduje nebo nepovoluje něco jiného.
8. Normálně jsou všechny položky výnosů a nákladů uznané v období zahrnuty do určení čistého zisku nebo ztráty za období. To zahrnuje i mimořádné položky a důsledky změn v účetních odhadech. Mohou však existovat okolnosti, kdy určité položky mohou být vyloučeny z čistého zisku nebo ztráty za běžné období. Tento standard se zabývá dvěma takovými okolnostmi: opravou zásadních chyb a důsledkem změn v účetních pravidlech.
9. Ostatní Mezinárodní účetní standardy se zabývají položkami, jež mohou splňovat definice uvedené v Koncepčním rámci pro výnos nebo náklad, ale které jsou obvykle vyloučeny z určení čistého zisku nebo ztráty. Příkladem jsou přírůstky z přecenění (viz IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*) a zisky nebo ztráty vyplývající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 – *Účinky změn směnných kursů cizích měn*).
10. Čistý zisk nebo ztráta za období obsahují následující součásti, z nichž každá se zveřejňuje přímo ve výsledovce:
 - a) zisk nebo ztráta z běžných činností; a
 - b) mimořádné položky.

Mimořádné položky

11. Podstata a částka každé mimořádné položky se zveřejňuje samostatně.
12. Prakticky všechny položky výnosů a nákladů zahrnuté do určení čistého zisku nebo ztráty za období vznikají v průběhu běžných činností podniku. Ke vzniku události nebo transakce, jejímž důsledkem je mimořádná položka, dochází proto jen zřídka.
13. Zda je událost nebo transakce jasně odlišná od běžných činností podniku, je určeno spíše povahou události nebo transakce ve vztahu k podnikání, prováděnému běžně podnikem, než četností, se kterou se očekává, že tyto události nastanou. Nějaká událost nebo transakce může být proto pro jeden podnik mimořádná, ale nemusí být mimořádná pro jiný podnik, a to z důvodu rozdílů mezi jejich běžnými činnostmi. Například ztráty utrpěné v důsledku zemětřesení mohou být kvalifikovány jako mimořádná položka mnoha podniků. Avšak nároky pojištěnců vyplývající ze zemětřesení nekvalifikuje jako mimořádnou položku pojišťovna, která pojišťuje proti takovým rizikům.
14. Příklady událostí nebo transakcí, které obecně dávají ve většině podniků vznik mimořádným položkám, jsou:
 - a) vyvlastnění aktiv; nebo
 - b) zemětřesení či jiná přírodní katastrofa.
15. Zveřejnění podstaty a částky každé mimořádné položky se provádí přímo ve výsledovce, nebo, pokud je zveřejnění provedeno v komentáři k účetní závěrce, musí být přímo ve výsledovce zveřejněna celková částka všech mimořádných položek.

Zisk nebo ztráta z běžných činností

16. Pokud mají položky výnosů a nákladů v rámci zisku nebo ztráty z běžných činností takový rozsah, podstatu nebo dopad, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti podniku za období, zveřejňuje se podstata a částka takové položky samostatně.
17. I když položky výnosů a nákladů popsané v odstavci 16 nejsou mimořádnými položkami, podstata a částka takových položek může být pro uživatele účetní závěrky důležitá k pochopení finanční pozice a výkonnosti podniku a k vytváření obrazu o finanční pozici a výkonnosti. Takové informace se obvykle zveřejňují v komentáři k účetní závěrce.
18. Okolnosti, které mohou vést k samostatnému zveřejnění položek výnosů a nákladů v souladu s odstavcem 16, zahrnují:
- a) snížení hodnoty zásob na částku čisté realizovatelné hodnoty, nebo snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení na zpětně získatelnou částku, a zrušení takového snížení;
 - b) restrukturalizaci činností podniku a zrušení jakýchkoliv rezerv na restrukturalizaci;
 - c) vyřazení položek pozemků, budov a zařízení;
 - d) vyřazení dlouhodobých investic;
 - e) ukončení činnosti;
 - f) urovnání sporů; a
 - g) jiné zrušení rezerv.
19. –22. (Zrušen – viz IAS 35 – *Ukončované činnosti*)

Změny v účetních odhadech

23. V důsledku nejistot, které jsou součástí podnikatelských aktivit, nemůže být mnoho položek účetních výkazů vyčísleno přesně, ale může být pouze odhadnuto. Proces odhadování vyžaduje úsudky založené na posledních dostupných informacích. Odhady mohou být požadovány například pro nedobytné pohledávky, zastaralé zásoby nebo pro dobu použitelnosti či očekávaný průběh spotřeby ekonomických užitků odepisovatelných aktiv. Použití zdůvodněných odhadů je podstatnou součástí přípravy účetní závěrky a neznamená snížení její spolehlivosti.
24. Odhady by měly být revidovány, jestliže se změni okolnosti, na nichž byl odhad založen, nebo v důsledku nových informací, větších zkušeností nebo následného vývoje. Revize odhadu svojí podstatou nevede k úpravě v rámci definic určité mimořádné položky nebo zásadní chyby.
25. Někdy je obtížné rozlišit mezi změnou v účetním pravidle a změnou v účetním odhadu. V takových případech je změna posuzována jako změna v účetním odhadu, včetně příslušného zveřejnění.
26. Účinek změny v účetním odhadu se zahrne do určení čistého zisku nebo ztráty v:
- a) období změny, pokud se změna týká pouze tohoto období; nebo
 - b) v období změny a v budoucích obdobích, pokud změna ovlivňuje obojí.
27. Změna v účetním odhadu se může týkat buď pouze běžného období, nebo jak běžného období, tak období budoucích. Například změna v odhadu částky nedobytných pohledávek se týká pouze běžného období, a proto je vykázána okamžitě. Avšak změna odhadu doby použitelnosti nebo očekávaného průběhu spotřeby ekonomických užitků odepisovaného aktiva ovlivňuje odpisové náklady v běžném období a v každém období během zbývajících doby použitelnosti aktiva. V obou případech je účinek změny vztahující se k běžnému období vykázán jako výnos nebo náklad v běžném období. Pokud existuje účinek týkající se budoucích období, vykáže se v budoucích obdobích.

28. Účinek změn v účetním odhadu se ve výsledovce vykáže ve stejné klasifikaci, jaká byla výše použita pro odhad.
29. Aby byla zajištěna srovnatelnost účetních závěrek různých období, je – v případě odhadů, které byly dříve zahrnuty v zisku nebo ztrátě z běžných činností – účinek změny v účetním odhadu zahrnut do téže komponenty čistého zisku nebo ztráty z běžných činností. Účinek změny v účetním odhadu pro odhad, který byl dříve vykázan jako mimořádná položka, je vykázan jako mimořádná položka.
30. Podstata a částka změny v účetním odhadu, která má významný účinek v běžném období nebo u níž se očekává významný účinek v následujících obdobích, se zveřejní. Pokud není možné vyčíslit částku, tento fakt se zveřejní.

ZÁSADNÍ CHYBY

31. Chyby v přípravě účetní závěrky jednoho nebo více předchozích období mohou být zjištěny v období běžném. Chyby mohou být důsledkem matematických chyb, chyb při aplikaci účetních pravidel, chybné interpretace skutečností, podvodu nebo přehlédnutí. Oprava takových chyb je normálně zahrnuta v zisku nebo ztrátě za běžné období.
32. V ojedinělých případech má chyba tak podstatný efekt na účetní závěrku jednoho nebo více předchozích období, že tyto účetní závěrky nemohou být nadále pokládány za spolehlivé k datu jejich vydání. Tyto chyby se nazývají zásadními chybami. Příkladem zásadní chyby je zahrnutí významných částek nedokončené výroby a pohledávek na základě podvodných smluv, které nemohou být uplatněny, do výkazů předchozích období. Oprava zásadních chyb, které se vztahují k předchozím obdobím, vyžaduje přepracování (a znovuvykázání) srovnávacích informací nebo předložení doplňujících pro forma informací.
33. Oprava zásadních chyb se odlišuje od změn v účetních odhadech. Účetní odhady jsou svojí povahou přibližné hodnoty, které mohou vyžadovat revizi, pokud vejde ve známost dodatečná informace. Například zisk nebo ztráta z výsledku podmíněné události, která dříve nemohla být spolehlivě odhadnuta, neznamená opravu zásadní chyby.

Vzorové řešení

34. Částka opravy zásadní chyby, která se týká předchozích období, se vykáže jako úprava počátečního stavu nerozděleného zisku / ztráty. Srovnávací informace se přepracují, ledaže by nebylo možné tak učinit.
35. Účetní závěrky, včetně srovnávacích informací za předchozí období, jsou předkládány, jako kdyby byla zásadní chyba opravena v období, kdy k ní došlo. Částka opravy, která se vztahuje ke každému vykazovanému období, je proto zahrnuta v čistém zisku nebo ztrátě tohoto období. O částku opravy, vztahující se k obdobím, která předcházejí těm, jež jsou zahrnuta ve srovnávacích účetních závěrkách, je upraven počáteční stav nerozděleného zisku / ztráty v nejzazším vykazovaném období. Jakékoliv další informace vykazované v souvislosti s předchozími obdobími, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také přepracovány.
36. Přepracování srovnávacích informací nemusí nutně vést k pozměnění účetních závěrek, které byly schváleny akcionáři nebo registrovány či evidovány regulačními orgány. Avšak národní zákony mohou požadovat úpravu těchto účetních závěrek.
37. Podnik zveřejní:
 - a) podstatu zásadní chyby;
 - b) částku opravy za běžné období a za každé vykazované předchozí období;
 - c) částku opravy vztahující se k obdobím předcházejícím ta období, která jsou zahrnuta do srovnávacích informací; a
 - d) skutečnost, že srovnávací informace byly přepracovány nebo že není možné tak učinit.

Povolené alternativní řešení

38. Částka opravy zásadní chyby se zahrnuje do určení čistého zisku nebo ztráty za běžné období. Srovnávací informace se předkládají v podobě, jakou měly v účetní závěrce předchozího období. Doplňující pro forma informace, připravené v souladu s odstavcem 34, se zveřejní, pokud není nemožné tak učinit.
39. Oprava zásadní chyby je zahrnuta v určení čistého zisku nebo ztráty za běžné období. Avšak předkládají se doplňující informace, často jako zvláštní sloupce, aby se vyčíslil čistý zisk nebo ztráta běžného období a všech předchozích období tak, jako kdyby byla zásadní chyba opravena v období, kdy k ní došlo. Toto účetní řešení může být nutné v zemích, kde se požaduje, aby účetní závěrka obsahovala srovnávací informace, které souhlasí s účetními závěrkami předloženými v předchozích obdobích.
40. Podnik zveřejní:
- podstatu zásadní chyby;
 - částku opravy zahrnutou do čistého zisku nebo ztráty běžného období; a
 - částku opravy zahrnutou v každém období, za něž se předkládají pro forma informace, a částku opravy vztahující se k obdobím předcházejícím těm, která jsou obsažena v pro forma informacích. Pokud není možné předložit pro forma informace, tato skutečnost se zveřejní.

ZMĚNY V ÚČETNÍCH PRAVIDLECH

41. Uživatelé potřebují být schopni porovnat účetní závěrky podniku za časové období, aby rozeznali trendy v jeho finanční pozici, výkonnosti a cash flow. Proto se pro každé období normálně používají stejná účetní pravidla.
42. Změna v účetním pravidle by měla být provedena pouze tehdy, jestliže to požaduje zákon nebo orgán určující účetní standardy nebo jestliže změna povede k vhodnějšímu zobrazení událostí nebo transakcí v účetní závěrce podniku.
43. Vhodnější zobrazení událostí nebo transakcí v účetní závěrce nastane, pokud nové účetní pravidlo ústí do závažnější nebo spolehlivější informace o finanční pozici, výkonnosti nebo peněžních tocích podniku.
44. Změnami v účetních pravidlech nejsou:
- přijetí účetního pravidla pro události nebo transakce, které se podstatně liší od dříve nastalých událostí nebo transakcí; a
 - přijetí nového účetního pravidla pro události nebo transakce, které se dříve nevyskytovaly nebo jsou nevýznamné.

Počáteční přijetí pravidla o vedení aktiv v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva, je změnou v účetním pravidle, ale posuzuje se jako přecenění v souladu s IAS 16 nebo IAS 38, spíše než podle tohoto standardu. Odstavce 49 až 57 tohoto standardu se tudíž na takové změny v účetním pravidle neaplikují.

45. V souladu s požadavky tohoto standardu se změna účetního pravidla aplikuje retrospektivně (zpětně) nebo prospektivně (následně). Retrospektivní aplikace vede k tomu, že se nové účetní pravidlo aplikuje na události a transakce tak, jako by bylo používáno vždy. Účetní pravidlo se tedy aplikuje na události nebo transakce od data vzniku těchto položek. Prospektivní aplikace znamená, že se nové účetní pravidlo aplikuje na události nebo transakce, které nastanou po datu změny. Nejsou provedeny žádné úpravy vztahující se k předchozím obdobím, ani pokud jde o počáteční stav nerozděleného zisku, ani pokud jde o vykázaný čistý zisk nebo ztrátu za běžné období, protože stávající zůstatky nejsou přepracovány. Nové účetní pravidlo se však aplikuje na existující zůstatky od data změny. Například podnik se může rozhodnout, že změní účetní pravidlo pro výpůjční náklady a že bude tyto náklady aktivovat v souladu s povoleným alternativním řešením v IAS 23 – *Výpůjční náklady*. Při prospektivní aplikaci se nové účetní pravidlo aplikuje pouze na výpůjční náklady, které vzniknou po datu změny v účetním pravidle.

Přijetí Mezinárodního účetního standardu

46. Změna v účetním pravidle, vyvolaná přijetím Mezinárodního účetního standardu, se zachycuje v souladu s přechodnými ustanoveními (pokud existují) uvedenými v příslušném Mezinárodním účetním standardu. V případě, že přechodná ustanovení neexistují, aplikuje se na změnu účetního pravidla vzorové řešení podle odstavců 49, 52 a 53 nebo povolené alternativní řešení podle odstavců 54, 56 a 57.
47. Přechodná ustanovení v Mezinárodním účetním standardu mohou pro změnu v účetním pravidle požadovat buď retrospektivní, nebo prospektivní aplikaci.
48. Pokud podnik dosud nepřijal nový Mezinárodní účetní standard, jenž byl publikován Výborem pro Mezinárodní účetní standardy, ale který ještě nenabyl účinnosti, doporučuje se mu, aby zveřejnil podstatu budoucí změny v účetním pravidle a odhad dopadu změny na jeho čistý zisk nebo ztrátu a na finanční pozici.

Jiné změny v účetních pravidlech – vzorové řešení

49. Změna v účetním pravidle se aplikuje retrospektivně, s výjimkou situací, kdy částka výsledné úpravy, která se vztahuje k předchozím obdobím, není spolehlivě určitelná. Jakákoliv výsledná úprava se vykazuje jako úprava počátečního stavu nerozděleného zisku / ztráty. Srovnávací informace se přepracují, pokud není nemožné tak učinit.⁽¹⁾
50. Účetní závěrky, včetně srovnávacích informací za předchozí období, se předkládají tak, jako kdyby nové účetní pravidlo bylo používáno vždy. Srovnávací informace jsou tudíž přepracovány, aby odrážely nové účetní pravidlo. O částku úpravy vztahující se k obdobím předcházejícím těm, která jsou zahrnuta do srovnávacích výkazů, je upraven počáteční stav nerozděleného zisku/ztráty nejzazšího vykazovaného období. Jakékoliv jiné informace týkající se předchozích období, jako například historické souhrny finančních dat, jsou také přepracovány.
51. Přepočtení srovnávacích informací nemusí nutně vést k pozměnění účetních závěrek, které byly odsouhlaseny akcionáři nebo registrovány či evidovány regulačními orgány. Avšak národní zákony mohou požadovat úpravu těchto účetních závěrek.
52. Změna v účetním pravidle se aplikuje prospektivně, pokud částka úpravy počátečního stavu nerozděleného zisku / ztráty, vyžadovaná odstavcem 49, nemůže být rozumně určena.
53. Pokud má změna v účetním pravidle významný účinek na běžné období nebo na jakékoliv předchozí vykazované období, nebo pokud může mít významný účinek v následujících obdobích, podnik zveřejní:
- důvod změn;
 - částku úpravy za běžné období a za každé vykazované období;
 - částku úpravy vztahující se k obdobím, která předcházejí těm, jež jsou zahrnuta do srovnávacích výkazů;
a
 - skutečnost, že srovnávací informace byly přepracovány nebo že to není možné učinit.

⁽¹⁾ SIC-8, První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví. Uvádí se zde, že není vhodné ve výsledovce vykazovat kumulativní efekt změn, vyplývající z převodu národních účetních pravidel na IAS (tj. povolené alternativní řešení uvedené v IAS 8.54 se neaplikuje na první aplikaci IAS jako primárního konceptu účetnictví).

Jiné změny v účetních pravidlech – povolené alternativní řešení

54. Změna v účetním pravidle se aplikuje retrospektivně, s výjimkou situací, kdy částka jakékoliv výsledné úpravy vztahující se k předchozím obdobím není rozumně určitelná. Jakákoliv výsledná úprava se zahrne do určení čistého zisku nebo ztráty za běžné období. Srovnávací informace se předkládají v podobě, jakou měly v účetní závěrce předchozího období. Doplnující pro forma informace, připravené v souladu s odstavcem 49, se zveřejní, pokud není nemožné tak učinit. ⁽¹⁾
55. Úpravy vyplývající ze změny v účetním pravidle se zahrnují do určení čistého zisku nebo ztráty daného období. Avšak předkládají se dodatečné informace (často jako samostatné sloupce), aby se vyčíslil čistý zisk nebo ztráta a finanční pozice běžného období a všech předchozích vykazovaných období tak, jako kdyby bylo nové pravidlo aplikováno vždy. Toto účetní řešení může být nutné v zemích, kde se požaduje, aby účetní závěrky obsahovaly srovnávací informace, které souhlasí s účetními závěrkami předloženými v předchozích obdobích.
56. Změna v účetním pravidle se aplikuje prospektivně, pokud částka, která má být zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty za běžné období (jak požaduje odstavce 54), nemůže být rozumně určena.
57. Pokud má změna v účetním pravidle významný účinek na běžné období nebo na jakékoli předchozí vykazované období, nebo pokud může mít významný účinek v následujících obdobích, podnik zveřejní:
- důvod změny;
 - částku úpravy zahrnutou do čistého zisku nebo ztráty v běžném období; a
 - částku úpravy zahrnutou v každém období, za které jsou předkládány pro forma informace, a částku úpravy, jež se vztahuje k obdobím předcházejícím ta období, která jsou zahrnuta v účetní závěrce. Pokud není možné vykázat pro forma informaci, tato skutečnost se zveřejní.

DATUM ÚČINNOSTI

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

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 10
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1999)****Události po rozvahovém dni**

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v březnu 1999 a nabyl účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

ÚVOD

IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* nahrazuje ty části IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni*, které dosud nebyly nahrazeny standardem IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Nový standard představuje následující změny omezeného rozsahu:

- nové požadavky na zveřejnění informací o datu schválení účetní závěrky ke zveřejnění;
- zrušení možnosti vykázat závazky z titulu výplaty dividend, jež byly stanoveny za období, kterého se týká předkládaná účetní závěrka a o jejichž výplatě bylo rozhodnuto po rozvahovém dni této závěrky, avšak před datem jejího schválení ke zveřejnění. Podnik může zveřejnit požadované informace o takových dividendách buď přímo v rozvaze jako samostatnou část vlastního kapitálu, nebo v komentáři k účetním výkazům;

⁽¹⁾ SIC-8, První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví. Uvádí se zde, že není vhodné ve výsledovce vykazovat kumulativní efekt změn, vyplývajících z převodu národních účetních pravidel na IAS (tj. povolené alternativní řešení uvedené v IAS 8.54 se neaplikuje na první aplikaci IAS jako primárního konceptu účetnictví).

- c) potvrzení, že podnik je povinen aktualizovat zveřejňované informace vztahující se k podmínkám existujícím k rozvahovému dni z hlediska jakýchkoliv nových informací, které o těchto podmínkách získal po rozvahovém dni;
- d) zrušení požadavku na úpravu účetní závěrky v případě, kdy události po rozvahovém dni naznačují, že uplatnění předpokladu trvání podniku není přiměřené pro část podniku. V souladu s IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* je předpoklad trvání podniku uplatněn na podnik jako celek;
- e) některá upřesnění příkladů událostí, která upravují a neupravují účetní závěrku;
- f) různá navrhovaná zdokonalení.

OBSAH

	Odstavce
Účel	52
Rozsah působnosti	53
Definice	53
Rozpoznání a oceňování	54
Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy	54
Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy	54
Dividendy	54
Trvání podniku	55
Zveřejnění	55
Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění	55
Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni	55
Události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů	56
Datum účinnosti	56

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit:

- a) kdy musí podnik upravit účetní závěrku s ohledem na události po rozvahovém dni;
- b) zveřejnění, která musí podnik podat o datu, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění a o událostech po rozvahovém dni.

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

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

DEFINICE

2. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

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

- a) události prokazující okolnosti, které existovaly již k rozvahovému dni (události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy); a
 - b) události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni (události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy).
3. Proces potřebný ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění se bude lišit podle struktury vedení podniku, podle zákonných požadavků a postupů vedoucích k přípravě a dokončení účetních výkazů.
 4. V některých případech se vyžaduje, aby podnik předložil svou účetní závěrku ke schválení akcionářům až po datu, kdy již byla závěrka vydána. V takových případech se považuje za datum schválení účetní závěrky původní datum schválení ke zveřejnění, a nikoliv datum, kdy účetní závěrku schválili akcionáři.

Příklad

Management podniku ukončil 28. února 20X2 práci na návrhu účetní závěrky k 31. prosinci 20X1. 18. března 20X2 tuto závěrku projednalo a schválilo představenstvo. 19. března 20X2 podnik zveřejnil svůj zisk a ostatní vybrané údaje z účetní závěrky. 1. dubna 20X2 byla účetní závěrka dána k dispozici akcionářům a třetím stranám. 15. května 20X2 účetní závěrku schválila valná hromada akcionářů a 17. května 20X2 byla schválená účetní závěrka předána subjektům předepsaným platnými právními předpisy.

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění je 18. březen 20X2 (datum schválení představenstvem).

5. V některých případech se vyžaduje, aby management podniku předložil účetní závěrku ke schválení dozorčí radě (sestavené výhradně ze členů, kteří nedisponují výkonnými pravomocemi). V těchto případech se považuje za datum schválení závěrky ke zveřejnění datum, kdy byla závěrka schválena vedením podniku k předání dozorčí radě.

Příklad

18. března 20X2 schválilo vedení podniku účetní závěrku k předání dozorčí radě. Dozorčí rada je sestavena výhradně ze členů, kteří nedisponují výkonnými pravomocemi, ale může obsahovat zástupce zaměstnanců nebo reprezentantů jiných externích zájmů. Tato dozorčí rada schválila účetní závěrku 26. března 20X2. Akcionářům a ostatním externím uživatelům byla závěrka dána k dispozici 1. dubna 20X2. 15. května 20X2 schválila účetní závěrku valná hromada akcionářů a 17. května 20X2 byla závěrka předložena subjektům předepsaným platnými právními předpisy.

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

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

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy

7. Podnik upravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely upravující události po rozvahovém dni.
8. V následujících bodech jsou uvedeny příklady takových upravujících událostí, u nichž se vyžaduje, aby podnik provedl úpravu částek vykazovaných v účetních výkazech nebo vykázal položky, které předtím nebyly rozpoznány:
 - a) vyřešení soudního případu po rozvahovém dni, neboť je potvrzením toho, že podnik již měl existující závazek k rozvahovému dni, nebo vyžaduje po podniku úpravu již existující rezervy či vykázání rezervy místo pouze zveřejněného podmíněného závazku;
 - b) získání informace po rozvahovém dni svědčící o tom, že k rozvahovému dni došlo ke snížení hodnoty některého z aktiv, nebo že původně vykázaná částka tohoto znehodnocení vyžaduje úpravu. Například:
 - i) bankrot zákazníka, ke kterému došlo po rozvahovém dni, obvykle potvrzuje ztrátu, jež existovala již k rozvahovému dni v položce obchodních pohledávek, a skutečnost, že podnik musí upravit účetní hodnotu těchto pohledávek;
 - ii) prodej zásob po rozvahovém dni může podat průkaznou informaci o jejich čisté realizovatelné hodnotě k rozvahovému dni;
 - c) po rozvahovém dni byly zjištěny náklady na pořízení nakupovaného aktiva nebo výsledek z prodeje aktiva, jejichž nákup, resp. prodej, se uskutečnil před rozvahovým dnem;
 - d) po rozvahovém dni byla stanovena částka podílů na zisku nebo odměn v případě, že podnik měl k rozvahovému dni smluvní nebo mimosmluvní závazek provést takovou platbu jako výsledek událostí před rozvahovým dnem (viz IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*); a
 - e) odhalení zpronevěř nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka nebyla správná.

Události po rozvahovém dni neupravující účetní výkazy

9. Podnik neupravuje částky vykazované v účetních výkazech tak, aby odrážely neupravující události po rozvahovém dni.
10. Příkladem neupravujících událostí po rozvahovém dni jsou poklesy tržní hodnoty investic, ke kterým dochází v době mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Takový pád tržní ceny se obvykle nevztahuje k podmínkám vykázání investic k rozvahovému dni, ale odráží okolnosti, které nastaly až v následujícím období. Z tohoto důvodu podnik neupravuje částku investic vykázaných ve svých účetních výkazech. Obdobně podnik neupravuje částky investic vykázaných k rozvahovému dni přesto, že poskytuje ke zveřejnění dodatečné informace v souladu s odstavcem 20.

Dividendy

11. Pokud jsou držitelům nástrojů vlastního kapitálu (jak jsou definovány v IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace) po rozvahovém dni navrženy nebo stanoveny dividendy, nevykazuje podnik tyto dividendy k datu závěrky jako závazek.

12. IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* požaduje, aby podnik zveřejnil výši dividend, které byly navrženy nebo stanoveny po rozvahovém dni, avšak před datem schválení závěrky ke zveřejnění. IAS 1 dovoluje podniku provést toto zveřejnění buď:
- a) v rozvaze, a to jako samostatnou položku vlastního kapitálu, nebo
 - b) v komentáři k účetním výkazům.

TRVÁNÍ PODNIKU

13. Podnik nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy vedení podniku po rozvahovém dni samo rozhodlo o záměru likvidovat podnik nebo ukončit jeho činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit.
14. Zhoršení provozních výsledků a finanční pozice podniku po rozvahovém dni mohou vést k úvaze, zda je předpoklad trvání podniku nadále vhodný. Pokud předpoklad trvání podniku není nadále vhodný, je dopad této skutečnosti tak významný, že tento standard požaduje zcela zásadní změnu základních východisek účetnictví a nejen úpravu částek vykazovaných v rámci původní báze účetnictví.
15. IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* požaduje zveřejnění specifických informací v případě, že:
- a) účetní závěrka není sestavena na základě předpokladu trvání podniku; nebo
 - b) vedení podniku si je vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti podniku pokračovat ve své činnosti. Tyto skutečnosti nebo podmínky, jež vyžadují zveřejnění, mohou vzniknout až po rozvahovém dni.

ZVEŘEJNĚNÍ

Datum schválení účetní závěrky ke zveřejnění

16. Podnik zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, a kdo toto schválení provedl. Pokud mají vlastníci podniku nebo jiné subjekty právo účetní závěrku po tomto jejím schválení změnit, musí být tato skutečnost rovněž zveřejněna.
17. Pro externí uživatele účetní závěrky je důležité vědět, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, protože události po tomto datu již účetní výkazy nezohledňují.

Aktualizace zveřejnění podmínek k rozvahovému dni

18. Pokud podnik získá po rozvahovém dni nové informace o podmínkách, které již existovaly k rozvahovému dni, aktualizuje zveřejněné informace vztahující se k těmto podmínkám tak, aby byly vykazány ve světle těchto nových informací.
19. V některých případech musí podnik aktualizovat údaje zveřejňované v účetní závěrce tak, aby odrážela informace získané po rozvahovém dni, a to i v případě, že tyto informace nemají vliv na částky vykazované v účetních výkazech. Jedním z příkladů nutnosti aktualizace zveřejnění je případ, kdy jsou po datu účetní závěrky získány průkazné informace o podmíněném závazku, který existoval již k rozvahovému dni. Kromě rozhodnutí o tom, zda má být vytvořena rezerva v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, musí podnik aktualizovat informace zveřejňované o svých podmíněných závazcích ve světle těchto nových důkazů.

Události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů

20. V případě, že události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů jsou tak významné, že jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit schopnost uživatelů účetní závěrky provádět správné úsudky a rozhodnutí, je podnik povinen zveřejnit pro každou z významných skupin takových nepravujících událostí následující údaje:
- a) podstatu události; a
 - b) odhad hodnotového dopadu události nebo prohlášení o tom, že takový odhad není možno provést.
21. Příklady nepravujících událostí po rozvahovém dni, které mohou být tak významné, že jejich nezveřejnění by mohlo ovlivnit schopnost uživatelů účetní závěrky provádět správné úsudky a rozhodnutí:
- a) důležitá podniková kombinace po rozvahovém dni (IAS 22 – *Podnikové kombinace* vyžaduje v takových případech specifická zveřejnění) nebo vyřazení hlavní dceřiné společnosti;
 - b) oznámení plánu ukončit činnost, vyřazení aktiv nebo úhrada závazků přiřaditelných ukončované činnosti nebo uzavření závazných dohod o prodeji těchto aktiv nebo úhrad takových závazků (viz IAS 35 – *Ukončované činnosti*);
 - c) důležité nákupy a vyřazení aktiv nebo vyvlastnění důležitých aktiv státem;
 - d) zničení důležitého provozního zařízení požárem po rozvahovém datu;
 - e) oznámení nebo zahájení realizace důležité restrukturalizace (viz IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*);
 - f) důležité operace s kmenovými i potenciálními kmenovými akciemi, ke kterým došlo po rozvahovém dni (IAS 33 – *Zisk na akcii* vybízí podnik ke zveřejnění popisu takových operací s výjimkou kapitalizace a štěpení akcií);
 - g) abnormálně velké změny v cenách aktiv nebo směnných kursů, ke kterým došlo po rozvahovém dni;
 - h) změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vešly v platnost nebo byly oznámeny po rozvahovém dni a mají významný vliv na splatnou daň nebo odložený daňový závazek či pohledávku (viz IAS 12 – *Daně ze zisku*);
 - i) vznik podstatného závazku nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk;
 - j) zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po rozvahovém dni.

DATUM ÚČINNOSTI

22. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za účetní období počínající 1. ledna 2000 nebo později.
23. IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nahradil v roce 1998 část IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni*, která se zabývala nejistými skutečnostmi. Tento standard nahrazuje zbytek původního IAS 10.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD 11
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)**

Stavební smlouvy

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

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

OBSAH

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

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

ÚČEL

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro účtování stavebních smluv v účetních výkazech dodavatelů.
2. Tento standard nahrazuje IAS 11 – *Účtování stavebních smluv*, schválený v roce 1978.

DEFINICE

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

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

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

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

4. Stavební smlouva může být sjednána na výstavbu takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Stavební smlouva může také zahrnovat výstavbu souboru aktiv, která jsou úzce vzájemně propojena nebo jsou vzájemně závislá co do návrhu, technologie a funkce nebo jejich konečného účelu nebo použití; příkladem takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu rafinerií a jiných komplexních částí továren nebo zařízení.
5. Pro účely tohoto standardu stavební smlouvy zahrnují:
- smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují k výstavbě aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů; a
 - smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva i uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.
6. Stavební smlouvy jsou formulovány mnoha způsoby, které jsou pro účely tohoto standardu klasifikovány jako smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady plus přírážku. Některé stavební smlouvy mohou obsahovat charakteristiky jak smlouvy za pevnou cenu, tak smlouvy za náklady plus přírážku, například v případě smlouvy za náklady plus přírážku s dohodnutou maximální cenou. V takových případech dodavatel musí zvážit všechny podmínky v odstavcích 23 a 24, aby správně určil způsob zaúčtování výnosů a nákladů ze smlouvy.

KOMBINOVÁNÍ A SEGMENTOVÁNÍ STAVEBNÍCH SMLUV

7. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou stavební smlouvu. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy nebo dohromady na skupinu smluv, aby se vyjádřila podstata smlouvy nebo skupiny smluv.
8. Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se k výstavbě každého z nich jako k samostatné stavební smlouvě, jestliže:
- pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;
 - každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, dodavatel i zákazník mohli přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu; a
 - je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.
9. Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem, či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou stavební smlouvou, jestliže:
- je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek;
 - jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží; a

- c) smlouvy se provádějí souběžně nebo v nepřetržitém sledu.
10. Smlouva může stanovit dodatečné zhotovení aktiva dle přání odběratele nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv se zachází jako se samostatnou stavební smlouvou, jestliže:
- se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou; nebo
 - cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.

VÝNOS ZE SMLOUVY

11. Výnos ze smlouvy zahrnuje:
- původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě; a
 - odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby:
 - v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos, a
 - je možno je spolehlivě měřit.
12. Výnos ze smlouvy je měřen v reálné hodnotě. Měření výnosu ze smlouvy je ovlivněno mnoha nejistotami, které závisí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké skutečnosti nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Proto se částka výnosu ze smlouvy může zvýšit nebo snížit ve dvou po sobě následujících obdobích. Například:
- dodavatel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo právní nároky, které zvýší nebo sníží výnos ze smlouvy v období následujícím po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta;
 - dohodnutá částka výnosu ve smlouvě za pevnou cenu se může zvýšit jako výsledek ustanovení o možném zvýšení nákladů;
 - částka výnosu ze smlouvy se může snížit jako výsledek penalizace z důvodu prodlžení způsobených dodavatelem při realizaci smlouvy; nebo
 - když je smlouva za pevnou cenu uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu a výnos ze smlouvy se zvýší jako důsledek zvýšeného počtu jednotek.
13. Odchylkou se rozumí pokyn zákazníka měnící rozsah práce, která má být provedena podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosu ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo návrhu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka je zahrnuta do výnosu ze smlouvy, jestliže:
- je pravděpodobné, že odběratel schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky; a
 - částku výnosu lze spolehlivě měřit.
14. Právní nárok je částka, kterou se dodavatel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za takové náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Právní nárok může vzniknout například z prodlžení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo návrhu a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Měření výnosu vznikajícího z právních nároků je předmětem vysokého stupně nejistoty a často závisí na výsledku jednání. Proto jsou právní nároky zahrnuty do výnosu ze smlouvy, jestliže:
- jednání dosáhlo tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná právní nárok; a
 - částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě měřit.

15. Stimulační platby jsou dodatečné částky zaplacené dodavateli v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může počítat se stimulační platbou dodavateli za brzké dokončení předmětu smlouvy. Stimulační platby jsou zahrnuty do výnosu ze smlouvy, jestliže:
- je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny; a
 - částku stimulační platby lze spolehlivě měřit.

NÁKLADY SMLOUVY

16. Náklady zahrnují:
- náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě;
 - náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě; a
 - jiné náklady, které lze vyúčtovat zákazníkovi zvlášť podle podmínek smlouvy.

17. Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, zahrnují:
- náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru;
 - náklady na materiály použité při výstavbě;
 - odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou;
 - náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět;
 - náklady na nájem budov a zařízení;
 - náklady na návrh a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě;
 - odhadované náklady na opravu a záruční práce, včetně očekávaných záručních nákladů; a
 - právní nároky třetích stran.

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

18. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a mohou být alokovány k jednotlivým smlouvám, zahrnují:
- pojištění;
 - náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě; a
 - stavební režie.

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

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

20. Náklady, které nelze přiřadit smluvní činnosti nebo je není možno alokovat k určité stavební smlouvě, jsou z nákladů na stavební smlouvu vyloučeny. Takovéo náklady zahrnují:
- a) všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není ve smlouvě specifikována;
 - b) prodejní náklady;
 - c) náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není ve smlouvě specifikována; a
 - d) odpisy budov a zařízení, které nejsou u konkrétní smlouvy používány.
21. Náklady smlouvy zahrnují náklady přiřaditelné smlouvě za období od data uzavření smlouvy do dokončení smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou zachyceny jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

UZNÁNÍ VÝNOSU A NÁKLADŮ

22. Pokud lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jsou výnos a náklady spojené se stavební smlouvou uznány jako výnos a náklady jednotlivě s ohledem na stupeň rozpracovanosti stavební činnosti k rozvahovému dni. Očekávaná ztráta ze stavební smlouvy je okamžitě uznána jako náklad v souladu s odstavcem 36.
23. V případě smlouvy za pevnou cenu lze spolehlivě odhadnout výsledek stavební smlouvy, když jsou splněny všechny následující podmínky:
- a) celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit;
 - b) je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou poplyne do podniku;
 - c) jak náklady na dokončení smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze k rozvahovému dni spolehlivě měřit; a
 - d) náklady přiřaditelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit, takže je možno porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.
24. V případě smlouvy typu náklady plus přírůžka lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, když jsou splněny všechny následující podmínky:
- a) je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené se smlouvou poplynou do podniku;
 - b) smluvní náklady přiřaditelné smlouvě, ať už jsou uhraditelné zvlášť, či nikoli, lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit.
25. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni rozpracovanosti je často označováno jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody je výnos ze smlouvy přiřazován nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti, výsledkem čehož je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.
26. Podle metody procenta rozpracovanosti je výnos ze smlouvy vykázán jako výnos ve výsledovce v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ve výsledovce rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Každé očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkový výnos z této smlouvy se však okamžitě uzná jako náklad v souladu s odstavcem 36.
27. Dodavatel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě. Takové náklady smlouvy jsou zahrnuty do aktiv za podmínky, že je pravděpodobná jejich úhrada. Takové náklady představují částku, kterou je zákazník povinen uhradit, a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba vztahovaná ke smlouvě.

28. Výsledek stavební smlouvy lze spolehlivě odhadnout jen tehdy, když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch vyplývající ze smlouvy poplyne do podniku. Pokud vznikne nejistota o dobytosti částky, která již byla zahrnuta do výnosu ze smlouvy a je již vykázána ve výsledovce, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána jako náklad, nikoliv jako úprava částky výnosu ze smlouvy.
29. Podnik je obecně schopen provádět spolehlivě odhady poté, co odsouhlasil smlouvu, která stanoví:
- vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno;
 - odměnu, která má být uhrazena; a
 - způsob a podmínky vypořádání.
- Pro podnik je také obvykle nezbytné mít účinný systém finančního rozpočtování a systém vykazování. Podnik průběžně kontroluje, a pokud je to nezbytné, i reviduje, odhady výnosů a nákladů ze smlouvy tak, jak je smlouva postupně plněna. Potřeba takové revize ještě neznamená, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout.
30. Stupeň rozpracovanosti smlouvy je možno určit různými způsoby. Podnik má použít metodu, která spolehlivě změří vykonanou práci. V závislosti na povaze smlouvy mohou tyto metody zahrnovat:
- poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům do data uvedeného ve smlouvě;
 - zjištění stavu vykonané práce; nebo
 - dokončení určitého objemu smluvní práce.
- Postupné platby a zálohy přijaté od zákazníků často vykonanou práci neodrážejí.
31. Pokud je stupeň rozpracovanosti stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, je možné aktivovat jen ty náklady, které odrážejí vykonanou práci. Příklady nákladů, které není možné aktivovat, jsou:
- náklady, které se vztahují k budoucí činnosti spojené se smlouvou, jako jsou náklady na materiály dodané na stavební místo nebo uložené mimo, určené pro použití na předmětu smlouvy, ale ještě nikoli instalované, spotřebované nebo aplikované v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představují materiály vyrobené speciálně pro konkrétní smlouvu; a
 - platby provedené subdodavatelům před vykonanou prací podle subdodavatelské smlouvy.
32. Když výsledek stavební smlouvy nelze spolehlivě odhadnout:
- výnos se uzná jenom v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost; a
 - náklady smlouvy se uznají jako náklady v období, ve kterém vzniknou.
- Očekávaná ztráta ze stavební smlouvy se okamžitě uzná jako náklad v souladu s odstavcem 36.
33. Během počátečních stadií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že podnik získá zpět vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě je výnos ze smlouvy vykázán jen v rozsahu vynaložených nákladů, u nichž existuje předpoklad jejich návratnosti. Pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné vykázat zisk. Může nastat i takový případ, kdy výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout a je pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech je každé předpokládané překročení celkových nákladů předmětu smlouvy nad výnosy ze smlouvy třeba uznat ihned jako náklad v souladu s odstavcem 36.

34. Náklady předmětu smlouvy, jejichž návratnost je nepravděpodobná, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých návratnost nákladů není pravděpodobná a u kterých je nutno náklady smlouvy vykázat okamžitě, zahrnuje smlouvy:
- keré nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná;
 - jejichž dokončení je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu nebo dosud nepřijátého zákona;
 - vztahující se k majetku, který bude pravděpodobně zkonfiskován nebo vyvlastněn;
 - kde zákazník není schopen dostát svým závazkům; nebo
 - kde dodavatel není schopen smlouvu dokončit nebo jinak dostát svým závazkům plynoucím ze smlouvy.
35. Když nejistoty, které zabránily, aby byl výsledek smlouvy spolehlivě odhadnut, pomínou, uznají se výnos a náklady spojené se stavební smlouvou v souladu s odstavcem 22, nikoliv podle odstavce 32.

UZNÁNÍ OČEKÁVANÝCH ZTRÁT

36. Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, je očekávaná ztráta okamžitě uznána jako náklad.
37. Částka takové ztráty je určena bez ohledu na:
- skutečnost, zda práce na smlouvě začala, či nikoli;
 - stupeň dokončenosti smluvní činnosti; nebo
 - částku zisků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná stavební smlouva v souladu s odstavcem 9.

ZMĚNY V ODHADECH

38. Metoda procenta rozpracovanosti je používána na základě kumulovaných údajů v každém účetním období na současné odhady výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy. Proto je účinek změny výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy účtován jako změna v účetním odhadu (viz IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*). Změněné odhady se použijí při určení částky výnosu a nákladů vykázaných ve výsledovce v období, ve kterém je změna provedena, a v následujících obdobích.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Podnik zveřejní:
- částku výnosu ze smlouvy vykázanou jako výnos za období;
 - metody použité pro určení výnosu ze smlouvy vykázaného za období; a
 - metody použité pro určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy.
40. Podnik za nedokončené smlouvy zveřejní k rozvahovému dni následující údaje:
- souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných zisků (minus vykázané ztráty) k datu;

- b) částku obdržených záloh; a
- c) částku zádržného.
41. Zádržným se rozumí částky postupných fakturací, které nejsou zaplacený, dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek nebo dokud nebyly opraveny vady. Postupné fakturace jsou částky fakturované za vykonanou smluvní práci bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil, či nikoliv. Zálohy jsou částky, které dodavatel obdržel před vykonáním odpovídající práce.
42. Podnik vykáže:
- a) hrubou částku, kterou zákazníci dluží za smluvní práci, jako aktivum; a
- b) hrubou částku, kterou dluží zákazníkům za smluvní práci, jako závazek.
43. Hrubá částka, kterou dluží zákazníci za smluvní práci, je čistá částka zahrnující:
- a) vynaložené náklady plus vykázané zisky; minus
- b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,
- a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty) převyšují postupnou fakturaci.
44. Hrubá částka splatná zákazníkům za smluvní práci je čistá částka zahrnující:
- a) vynaložené náklady plus vykázané zisky; minus
- b) souhrn vykázaných ztrát a postupných fakturací,
- a to za všechny rozpracované smlouvy, u nichž jsou postupné fakturace vyšší než vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty).
45. Podnik zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek, jako jsou náklady na záruční opravy, právní nároky, pokuty a penále nebo potenciální ztráty.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 12 (NOVELIZOVANÝ V ROCE 2000)

Daně ze zisku

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

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

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

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

Ke standardu IAS 12 se vztahují tyto interpretace SIC:

- SIC-21, Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv a
- SIC-25, Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů.

ÚVOD

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

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

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

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

- a) dceřiné podniky, přidružené podniky nebo společné podniky nerozdělují celý zisk mateřskému podniku nebo investorovi;
- b) aktiva jsou přeceněna a neprovádí se odpovídající úprava pro daňové účely; a
- c) náklad na podnikovou kombinaci, kterou je akvizice, je přiřazen k nabytým identifikovatelným aktivům nebo závazkům k vyjádření jejich reálné hodnoty, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely.

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

- a) nepeněžní aktiva a závazky ze zahraniční operace, která je integrální součástí operací vykazující jednotky, jsou přepočteny historickým směnným kursem;
- b) nepeněžní aktiva a závazky jsou přepracovány (a znovuvykázány) podle IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*; nebo
- c) účetní hodnoty aktiv nebo závazků při výchozím uznání se liší od jejich výchozí daňové základny.

2. Původní IAS 12 dovoľoval podnikům neuznat odložené daňové pohledávky nebo závazky v těch případech, kdy existoval významný důkaz o tom, že se časové rozdíly za určité předem stanovené období nezruší. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik uznával odložený daňový závazek nebo (za určitých okolností) pohledávku u všech přechodných rozdílů s určitými výjimkami uvedenými dále.
3. Původní IAS 12 požadoval, aby:
 - a) odložené daňové pohledávky, které vznikají z časových rozdílů, byly uznány, pokud lze rozumně předpokládat jejich realizaci; a
 - b) odložené daňové pohledávky, které vznikají z daňových ztrát, se uznaly jako pohledávka pouze tehdy, pokud existuje nade vši pochybnost jistota, že budoucí zdanitelný zisk bude stačit k tomu, aby se mohla realizovat výhoda ze ztráty. Původní IAS 12 připouštěl (ale nepožadoval) odložit uznání výhody z daňové ztráty až do období realizace.

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

4. Jako výjimku ze všeobecného požadavku uvedeného v odstavci 2 zakazuje IAS 12 (novelizovaný) uznání odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek, které vznikají u těch aktiv nebo závazků, jejichž účetní hodnota se při výchozím uznání liší od jejich výchozí daňové základny. Protože uvedené okolnosti nezpůsobují vznik časových rozdílů, neměly podle původního IAS 12 za následek odložené daňové pohledávky nebo závazky.
5. Původní IAS 12 požadoval, aby dlužné daně z nerozdělených zisků dceřiných podniků a přidružených podniků byly uznány, pokud není rozumné předpokládat, že tyto zisky nebudou rozděleny, nebo že jejich rozdělení nezpůsobí vznik daňového závazku. Avšak IAS 12 (novelizovaný) zakazuje uznávání těch odložených daňových závazků (a těch, které vznikají jako kumulované úpravy z převodů) v rozsahu, kdy:
 - a) mateřský podnik, investor nebo spoluvlastník je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů; a
 - b) je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou zrušeny v dohledné budoucnosti.

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

6. Původní IAS 12 se explicitně nezabýval úpravami reálné hodnoty, které se provádějí při podnikové kombinaci. Tyto úpravy způsobují vznik přechodných rozdílů a IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik uznal výsledný odložený daňový závazek nebo (podle pravděpodobnosti kritéria uznatelnosti) odloženou daňovou pohledávku s odpovídajícím vlivem na určení částky goodwillu nebo záporného goodwillu. Avšak IAS 12 (novelizovaný) zakazuje uznání odložených daňových závazků, které vznikají z goodwillu samotného (jestliže odpis goodwillu není odčitatelný pro daňové účely) a odložených daňových pohledávek, které vznikají ze záporného goodwillu, k němuž je přístupováno jako k odloženému výnosu.
7. Původní IAS 12 dovoľuje, ale nepožaduje, aby podnik uznal odložený daňový závazek v případě přecenění aktiv. IAS 12 (novelizovaný) požaduje, aby podnik vykazoval odložený daňový závazek v případě přecenění aktiv.

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

- a) v určitých zemích se kapitálové zisky nezdaňují stejnou sazbou jako jiný zdanitelný zisk; a
- b) v některých zemích částka, která je odčitatelná pro daňové účely při prodeji aktiva, je vyšší než částka, která se smí odečíst jako odpis.

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

9. Původní IAS 12 nestanovil explicitně, zda-li se odložené daňové pohledávky a závazky smí diskontovat. IAS 12 (novelizovaný) zakazuje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Úpravy odstavce 39 i) IAS 22 – *Podnikové kombinace* zakazují diskontování odložených daňových pohledávek a závazků dosažených z podnikové kombinace. Dříve odstavec 39 i) IAS 22 ani nezakazoval, ani nepožadoval diskontování odložených daňových pohledávek a závazků, které vznikají při podnikových kombinacích.

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

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

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

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

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

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

- a) s ohledem na každý typ přechodného rozdílu nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty:
 - i) částku uznaných odložených daňových pohledávek a závazků a
 - ii) částku odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykázaného ve výsledovce, pokud to není zřejmé ze změn ve vykázaných částkách v rozvaze;

- b) s ohledem na ukončené činnosti daňový náklad, který se týká:
- i) zisku nebo ztráty z ukončení a
 - ii) zisku nebo ztráty z běžných činností u ukončených operací; a
- c) částku odložené daňové pohledávky a povahu důkazu, který podporuje její uznání, když:
- i) využitelnost odložené daňové pohledávky je závislá na budoucích zdanitelných ziscích v rozsahu, který přesahuje zisky vznikající ze zrušení existujících zdanitelných přechodných rozdílů a
 - ii) podnik utrpěl v běžném nebo předchozím období ztrátu na území stejné daňové legislativy, ke které se odložená daňová pohledávka vztahuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	69
Rozsah působnosti	70
Definice	70
Daňová základna	71
Uznání splatných daňových závazků a splatných daňových pohledávek	72
Uznání odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek	72
Zdanitelné přechodné rozdíly	72
Podnikové kombinace	74
Aktiva vykázaná v reálné hodnotě	74
Goodwill	74
Výchozí uznání aktiva nebo závazku	75
Odčitatelné přechodné rozdíly	75
Záporný goodwill	78
Výchozí uznání aktiva nebo závazku	78
Nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpocety	78
Přehodnocení nezachycených odložených daňových pohledávek	79
Investice do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání	79
Oceňování	80
Uznání splatné a odložené daně	83

Výsledovka	83
Položky účtované přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu	83
Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci	85
Vykázání	86
Daňové pohledávky a daňové závazky	86
Kompenzace	86
Daňový náklad	87
Daňový náklad (výnos) ze zisku nebo ztráty z běžné činnosti	87
Kurové rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek	87
Zveřejnění	87
Datum účinnosti	90

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

ÚČEL

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

- a) budoucí úhrady (vyrovnání) účetních hodnot aktiv (závazků), které jsou vykázány v rozvaze podniku; a
- b) transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce podniku.

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

Tento standard požaduje, aby podnik vzal v úvahu daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou brány v úvahu tyto transakce a ostatní události samotné. Proto u transakcí a ostatních událostí vykazaných ve výsledovce jsou jejich daňové důsledky vykázány také ve výsledovce. U transakcí a ostatních událostí zachycených přímo ve vlastním kapitálu jsou jejich daňové důsledky zachyceny také přímo ve vlastním kapitálu. Podobně uznání odložených daňových pohledávek a závazků z podnikových kombinací ovlivňuje částku goodwillu nebo záporného goodwillu vznikajícího v těchto podnikových kombinacích.

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku.
2. Pro účely tohoto standardu zahrnují daně ze zisku veškeré daně placené doma i v zahraničí, které jsou počítané ze zdanitelných zisků. Daně ze zisku zahrnují i takové daně, jako jsou srážkové daně placené dceřiným podnikem, přidruženým podnikem nebo ze společného podnikání při rozdělování vykazujícímu podniku.
3. (Zrušen)
4. Tento standard se nezabývá metodami účtování vládních dotací (viz IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*) nebo investováním daňových odpočtů. Tento standard však pojednává o účtování přechodných rozdílů, které z těchto dotací nebo investováním daňových odpočtů mohou vzniknout.

DEFINICE

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

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

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

Daňový náklad (daňový výnos) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období s ohledem na splatnou a odloženou daň.

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

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

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

- a) odčitatelných přechodných rozdílů;
- b) převedených nevyužitých daňových ztrát; a
- c) převedených nevyužitých daňových odpočtů.

Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly mohou být buď:

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

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

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

Daňová základna

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

Příklady

1. Náklady na pořízení stroje jsou 100. Odpisy pro daňové účely ve výši 30 již byly odečteny v běžném a v předchozím období a zůstatková hodnota bude odčitatelná v budoucích obdobích, buď jako odpis, nebo prostřednictvím odpočtu při vyřazení. Výnosy, které vznikají používáním stroje, jsou zdanitelné, veškerý zisk z vyřazení stroje je zdanitelný a každá ztráta z vyřazení bude odčitatelná pro daňové účely. Daňová základna stroje je 70.
 2. Pohledávka z úroků má účetní hodnotu 100. Výnosy, které se váží k těmto úrokům, budou zdaněny na bázi peněžních toků. Daňová základna pohledávky z úroků je nula.
 3. Obchodní pohledávky mají účetní hodnotu 100. Odpovídající výnosy již byly zahrnuty do zdanitelného zisku (daňové ztráty). Daňová základna obchodních pohledávek je 100.
 4. Pohledávka z přiznaných dividend od dceřiného podniku má účetní hodnotu 100. Dividendy nejsou zdanitelné. V podstatě celá účetní hodnota aktiva je odčitatelná proti ekonomickým užítkům. V důsledku toho daňová základna pohledávky z přiznaných dividend je 100. ⁽¹⁾
 5. Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nemá žádné daňové dopady. Daňová základna půjčky je 100.
8. Daňovou základnou závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích období je daňová základna výsledného závazku jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.

Příklady:

1. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Náklad, který se váže k této položce, bude odčitatelný pro daňové účely na bázi peněžních toků. Daňová základna výdajů příštích období je nula.
2. Krátkodobé závazky zahrnují výnosy příštích období z úroků v účetní hodnotě 100. Odpovídající výnos z úroků byl zdaněn na bázi peněžních toků. Daňová základna výnosů příštích období z úroků je nula.
3. Krátkodobé závazky zahrnují výdaje příštích období v účetní hodnotě 100. Odpovídající náklad byl již odečten pro daňové účely. Daňová základna výdajů příštích období je 100.
4. Krátkodobé závazky zahrnují rezervu na pokuty a penále v účetní hodnotě 100. Pokuty a penále nejsou odčitatelné pro daňové účely. Daňová základna rezervy na pokuty a penále je 100. ⁽²⁾
5. Dluh z půjčky má účetní hodnotu 100. Splacení půjčky nebude mít daňový dopad. Daňová základna půjčky je 100.

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

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

9. Některé položky mají svoji daňovou základnu, ale nejsou vykázány jako aktiva nebo závazky v rozvaze. Například náklady na výzkum jsou zahrnuty do nákladů a jsou součástí účetního zisku v tom období, ve kterém vznikly, ale nemůže být dovoleno je uznat jako odčitatelnou položku při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, tj. částkou, která bude daňovými úřady uznatelná jako odpočet v budoucích obdobích, a jejich nulovou účetní hodnotou tvoří odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka.
10. V případech, kdy daňová základna aktiva nebo závazku není úplně zřejmá, je vhodné použít základní princip, na kterém je standard založen: podnik až na určité výjimky vykazuje odložený daňový závazek (pohledávku) vždy, když by úhrada nebo vyrovnání účetní hodnoty aktiva nebo závazku způsobila budoucí platbu daně vyšší (nižší), než by byla, kdyby úhrada nebo vyrovnání neměly žádné daňové dopady. Příklad C za odstavcem 52 ilustruje okolnosti, za nichž by mohlo být užitečné použít tento základní princip, například když daňová základna aktiva či závazku závisí na očekávaném způsobu úhrady nebo vyrovnání.
11. V konsolidované účetní závěrce jsou přechodné rozdíly určeny porovnáním účetních hodnot aktiv a závazků v konsolidované účetní závěrce s odpovídající daňovou základnou. Daňová základna je určena podle konsolidovaného daňového přiznání v těch legislativách, ve kterých je daňové přiznání podáno. V jiných legislativách je daňová základna určena podle daňových přiznání jednotlivých podniků ve skupině.

UZNÁNÍ SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

12. Splatná daň za běžné a předchozí období se v nesplaceném rozsahu uznává jako závazek. Pokud částka, která již byla v souvislosti s běžným a předchozím obdobím zaplacena, převyšuje dlužnou částku za tato období, uznává se tento rozdíl jako aktivum.
13. Prospěch vyplývající z daňové ztráty, která může být zpětně použita k úhradě splatné daně předchozího období, se uznává jako aktivum.
14. Pokud je daňová ztráta použita k úhradě splatné daně předchozího období, podnik uznává prospěch jako aktivum v období, ve kterém daňová ztráta vznikla, protože je pravděpodobné, že podnik bude mít tento prospěch a že je spolehlivě měřitelný.

UZNÁNÍ ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVAZKŮ A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK

Zdanitelné přechodné rozdíly

15. Odložený daňový závazek se uznává u všech zdanitelných přechodných rozdílů, pokud odložený daňový závazek nevzniká z:
 - a) goodwillu, jehož odpis není odčitatelný pro daňové účely; nebo
 - b) výchozího uznání aktiv nebo závazků v transakci, která:
 - i) není podnikovou kombinací a
 - ii) v době transakce neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

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

16. Pro uznání aktiva je typické, že jeho účetní hodnota bude realizována ve formě ekonomického užítku, který podnik bude mít v budoucích obdobích. Pokud účetní hodnota aktiva převyšuje jeho daňovou základnu, částka zdanitelného ekonomického užítku převyšuje částku, která bude povolena jako odpočet pro daňové účely. Tento rozdíl je zdanitelným přechodným rozdílem a povinnost platit výsledné daně ze zisku v budoucích obdobích je odloženým daňovým závazkem. Jakmile podnik realizuje účetní hodnotu aktiva, zdanitelný přechodný rozdíl bude vrácen a podnik bude mít zdanitelný zisk. Ekonomický užitek tak bude pravděpodobně z podniku odčerpán ve formě placené daně. Proto tento standard požaduje uznání všech odložených daňových závazků, s výjimkou určitých okolností popsanych v odstavcích 15 a 39.

Příklad:

Aktivum s pořizovacími náklady 150 má účetní hodnotu 100. Oprávky pro daňové účely jsou 90 a daňová sazba 25 %.

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

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

- a) úrokový výnos je zahrnut do účetního zisku časově rozlišený, ale podle některé legislativy může být zahrnut do zdanitelného zisku při inkasu peněz. Daňová základna jakýchkoliv pohledávek vykázaných v rozvaze s ohledem na tyto výnosy je nula, protože výnosy neovlivňují zdanitelný zisk, dokud nedojde k inkasu peněz;
- b) odpisy používané pro určení částky zdanitelného zisku (daňové ztráty) se mohou lišit od odpisů ovlivňujících účetní zisk. Přechodný rozdíl je rozdílem mezi účetní hodnotou aktiva a jeho daňovou základnou, která je rozdílem mezi náklady na pořízení aktiva sníženého o všechny odpočty povolené příslušnými daňovými předpisy při určování zdanitelného zisku v běžném a předchozích obdobích. Zdanitelný přechodný rozdíl vzniká a vyústí v odložený daňový závazek, když jsou daňové odpisy zrychlené (pokud je daňový odpis méně rychlý než účetní, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku); a
- c) náklady na vývoj mohou být aktivovány a amortizovány do účetního zisku v budoucích obdobích, ale odpočteny pro určení částky zdanitelného zisku v období, ve kterém vznikly. Tyto náklady na vývoj mají daňovou základnu nulovou, protože již byly odečteny od zdanitelného zisku. Přechodný rozdíl je rozdíl mezi účetní hodnotou nákladů na vývoj a jejich nulovou daňovou základnou.

18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

- a) náklad na podnikovou kombinaci, kterou je akvizice, je přiřazen k nabytým identifikovatelným aktivům a závazkům k vyjádření jejich reálné hodnoty, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);
- b) aktiva jsou přeceněna a neprovádí se odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 20);

- c) při konsolidaci vzniká goodwill nebo záporný goodwill (viz odstavce 21 a 32);
- d) daňová základna aktiva nebo závazku se při výchozím uznání liší od výchozí účetní hodnoty, například má-li podnik prospěch z nedaňových státních dotací vztahujících se k aktivům (viz odstavce 22 a 33); nebo
- e) účetní hodnota investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků nebo podíly ve společném podnikání se liší od daňové základny investice nebo podílu (viz odstavce 38–45).

Podnikové kombinace

19. Při podnikové kombinaci, kterou je akvizice, jsou náklady na akvizici přiřazeny k nabytým identifikovatelným aktivům nebo závazkům k vyjádření jejich reálné hodnoty k datu provedení transakce. Přechodné rozdíly vznikají, když daňové základny nabytých identifikovatelných aktiv a závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou ovlivněny odlišně. Například když účetní hodnota aktiva je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna aktiva zůstává v nákladech na pořízení jako u původního vlastníka, pak zdanitelné přechodné rozdíly vyústí v odložený daňový závazek. Výsledný odložený daňový závazek ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66).

Aktiva vykázaná v reálné hodnotě

20. Mezinárodní účetní standardy připouštějí, aby určitá aktiva byla vykázaná v reálné hodnotě nebo aby byla přeceněna (viz např. IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, a IAS 40 – *Investice do nemovitostí*). V některých legislativách přecenění nebo jiné znovuvykázání aktiva v reálné hodnotě ovlivňuje daňový zisk (daňovou ztrátu) za běžné období. Výsledkem je, že daňová základna aktiva je upravena a žádné přechodné rozdíly nevznikají. V jiných legislativách přecenění nebo znovuvykázání aktiva zdanitelný zisk v období přecenění nebo znovuvykázání neovlivňuje, a proto daňová základna aktiva není upravena. Nicméně budoucí realizace účetní hodnoty způsobí podniku zdanitelný ekonomický užitek a částka, která bude odčitatelná pro daňové účely, se bude lišit od částky tohoto ekonomického užitku. Rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodný rozdíl a způsobuje odložený daňový závazek nebo pohledávku. To platí, jestliže:
- a) podnik nezamýšlí aktivum vyřadit. V těchto případech bude přeceněná účetní hodnota aktiva realizována jeho užíváním a toto aktivum přinese zdanitelný výnos, který převýší odpis uznatelný pro daňové účely v budoucích obdobích;
 - b) daň z kapitálových výnosů je odložená, jestliže výnosy z vyřazení aktiva jsou investovány do podobných aktiv. V těchto případech se daň stane konečně splatnou při prodeji nebo použití podobných aktiv.

Goodwill

21. Goodwill je přebytek pořizovacích nákladů na akvizici nad dosaženým užitekem, který nabyvatel získal koupí identifikovatelných aktiv a závazků oceněných reálnou hodnotou. Mnohé daňové úřady nedovolují odpisování goodwillu jako odčitatelného nákladu při určování zdanitelného zisku. Navíc v takovýchto legislativách pořizovací náklady goodwillu často nejsou odčitatelné, když s ním dceřiné podniky disponují při svém podnikání. V takovýchto legislativách má goodwill daňovou základnu nulovou. Jakýkoliv rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovou daňovou základnou je zdanitelný přechodný rozdíl. Avšak tento standard nepřipouští uznání vzniklého odloženého daňového závazku, protože goodwill je reziduální a uznání odloženého daňového závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

22. Přechodný rozdíl může vzniknout při výchozím uznání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odčitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vede k výchozímu uznání aktiva:
- a) při podnikových kombinacích podnik uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku, a to ovlivňuje částku goodwillu nebo záporného goodwillu (viz odstavec 19);
 - b) jestliže transakce ovlivní buď účetní zisk, nebo zdanitelný zisk, podnik uznává každý odložený daňový závazek nebo pohledávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad nebo výnos ve výsledovce (viz odstavec 59);
 - c) jestliže transakce není podnikovou kombinací a neovlivní ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk, podnik by mohl, při absenci uvedených výjimek podle odstavců 15 a 24, vykázat výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku a upravit účetní hodnotu aktiva nebo závazku o tutéž částku. Tyto úpravy by mohly snížit vypovídací schopnost účetních výkazů. Proto tento standard nedovoluje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání, ani následně (viz příklad na další straně). Navíc podnik neuznává následné změny v neuznaném odloženém daňovém závazku nebo pohledávce, pokud je aktivum odepsáno.
23. V souladu s IAS 32 – *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace* emitent složeného finančního nástroje (např. konvertibilní obligace) klasifikuje závazkovou komponentu nástroje jako závazek a kapitálovou komponentu jako vlastní kapitál. V některých legislativách je daňová základna závazkové komponenty při výchozím uznání rovna výchozí účetní hodnotě součtu závazkové a kapitálové komponenty. Výsledný zdanitelný přechodný rozdíl vzniká z výchozího uznání kapitálové komponenty odděleně od závazkové komponenty. Proto se výjimka uvedená v odstavci 15 b) nepoužije. V důsledku toho podnik uznává výsledný odložený daňový závazek. V souladu s odstavcem 61 je odložená daň zúčtována přímo k účetní hodnotě kapitálové komponenty. V souladu s odstavcem 58 jsou následné změny v odloženém daňovém závazku vykázány ve výsledovce jako odložené daňové náklady (výnosy).

Příklad ilustrující odstavec 22c)

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

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

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

Odčitatelné přechodné rozdíly

24. Odložená daňová pohledávka se uznává u všech odčitatelných přechodných rozdílů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odčitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen, pokud odložená daňová pohledávka nevzniká ze:
- a) záporného goodwillu, s nímž se zachází stejně jako s odloženým výnosem podle standardu IAS 22 – Podnikové kombinace; nebo

- b) při výchozím uznání aktiva nebo závazku v transakci, která:
 - i) není podnikovou kombinací a
 - ii) v době transakce neovlivňuje ani účetní zisk, ani zdanitelný zisk (daňovou ztrátu).

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

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

Příklad

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

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

26. Dále jsou uvedeny příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem jsou odložené daňové pohledávky:
- a) náklady penzijních požitků lze při určování účetního zisku odečíst, v období, kdy zaměstnanec poskytuje podniku své služby, zatímco při určování zdanitelného zisku je lze odečíst, když podnik platí příspěvky do určitého fondu nebo když podnik penzijní požitky přímo vyplácí. Přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou závazku a jeho daňovou základnou; daňová základna závazku je obvykle nula. Důsledkem tohoto odčitatelného přechodného rozdílu je odložená daňová pohledávka, protože ekonomické užítky do podniku poplynou ve formě odpočtu ze zdanitelného zisku, když jsou příspěvky nebo penzijní požitky zaplacený;
 - b) náklady na výzkum jsou uznány jako náklad při určování účetního zisku v období, ve kterém vznikly, ale není dovoleno je použít jako odpočet při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) dříve než v následujícím období. Rozdíl mezi daňovou základnou nákladů na výzkum, kterou daňové úřady dovolí uznat jako odpočet v budoucích obdobích, a účetní hodnotou nula, je odčitatelný přechodný rozdíl, jehož výsledkem je odložená daňová pohledávka;
 - c) při podnikové kombinaci, kterou je akvizice, jsou náklady na pořízení akvizice přiřazeny vykazovaným aktivům a závazkům ve vztahu k jejich reálné hodnotě k datu provedení směnné transakce. Když je vykázan závazek z akvizice, ale odpovídající náklady jsou odečteny při určování zdanitelného zisku až v pozdějším období, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku. Odložená daňová pohledávka také vzniká, když reálná hodnota příslušného nabytého aktiva je nižší než jeho daňová základna. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66); a

- d) určitá aktiva mohou být uznána v reálné hodnotě nebo mohou být přeceněna bez odpovídající úpravy pro daňové účely (viz odstavec 20). Odčitatelný přechodný rozdíl vzniká, jestliže daňová základna aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu.
27. Opak odčitatelných přechodných rozdílů vyúsťuje v odpočty při určování zdanitelného zisku budoucích období. Avšak ekonomický užitek ve formě snížení daňových plateb přinesou podniku pouze tehdy, jestliže ten dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, vůči němuž bude možno odpočty kompenzovat. Proto podnik vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, když je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdíly, je dosažitelný.
28. Je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se odčitatelný přechodný rozdíl bude moci využít, je dosažitelný, když existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným daňovým úřadům a k téže zdaňované jednotce, u které se očekává vrácení:
- a) ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů; nebo
 - b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatněna nebo převedena do dalších období.
- Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka uznána v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.
29. Pokud zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce, nejsou dostatečné, je odložená daňová pohledávka uznána v případě, že:
- a) je pravděpodobné, že podnik bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce v tomtéž období, kdy se vrátí odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, v nichž daňová ztráta, vzniklá jako důsledek odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatněna nebo převedena do dalších období). Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, podnik ignoruje zdanitelné částky vznikající z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích, protože odložená daňová pohledávka vznikající z těchto odčitatelných přechodných rozdílů bude sama vyžadovat budoucí zdanitelný zisk, aby byla využita; nebo
 - b) podniku se v rámci daňového plánování nabízejí příležitosti k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích.
30. Příležitostmi v rámci daňového plánování jsou činnosti, které by podnik vykonal, aby vytvořil nebo zvýšil zdanitelné výnosy v určitém období před tím, než dojde k vypršení lhůty pro uznání daňové ztráty nebo daňového odpočtu v budoucnosti. V některých legislativách se například smí zdanitelný zisk tvořit nebo zvyšovat:
- a) zvolením způsobu zdanění přijatého úroku buď při přijetí, nebo při vzniku pohledávky;
 - b) odložením požadavku na určitý odpočet ze zdanitelného zisku;
 - c) prodejem a případným následným zpětným leasingem aktiv, která se zhodnotila, ale u nichž daňová základna nebyla upravena, aby odrážela toto zhodnocení; a
 - d) prodejem aktiva, který vytváří nezdanitelný výnos (jako v některých legislativách státní obligace), aby se koupila další investice, která dává vznik zdanitelnému výnosu.

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

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

Záporný goodwill

32. Tento standard nepřipouští uznání odložené daňové pohledávky vznikající z odčitatelných přechodných rozdílů spojených se záporným goodwillem, který se řeší v souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace* jako odložený výnos, protože záporný goodwill je reziduální a uznání odložené daňové pohledávky by zvyšovalo účetní hodnotu záporného goodwillu.

Výchozí uznání aktiva nebo závazku

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

Nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňové odpočty

34. Odložená daňová pohledávka se uznává při převodu nevyužitá daňová ztráty do dalšího období a nevyužitá daňového odpočtu v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že bude v budoucnosti dosaženo zdanitelného zisku, proti kterému bude možné uplatnit nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňové odpočty.
35. Kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících při převodu nevyužitých daňových ztrát a daňových odpočtů do dalšího období jsou tatáž jako kritéria pro uznání odložených daňových pohledávek vznikajících z odčitatelných přechodných rozdílů. Avšak z existence nevyužitých daňových ztrát jasně vyplývá, že budoucí zdanitelný zisk možná nebude dosažitelný. Proto pokud podnik má přehled nedávných ztrát, uznává odloženou daňovou pohledávku, která vzniká z nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů pouze v rozsahu, v jakém podnik vykázal zdanitelné přechodné rozdíly, nebo když existují další důkazy o tom, že podnik dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, proti kterému bude moci uplatnit nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňové odpočty. Za těchto okolností odstavec 82 požaduje zveřejnit částku odložené daňové pohledávky a povahu důkazů podporujících její uznání.
36. Při odhadu pravděpodobnosti, že zdanitelný zisk bude dosažitelný a bude možné proti němu uplatnit nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňové odpočty, zvažuje podnik následující kritéria:
- z dali má podnik dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují k těmto daňovému úřadu a též zdanované jednotce, jejichž výsledkem jsou zdanitelné částky, proti kterým mohou být uplatněny nevyužitá daňová ztráty nebo nevyužitá daňové odpočty před jejich propadnutím;
 - z dali je pravděpodobné, že podnik vytvoří zdanitelný zisk před propadnutím nevyužitých daňových ztrát nebo nevyužitých daňových odpočtů;
 - z dali jsou nevyužitá daňová ztráty výsledkem identifikovatelných příčin, u kterých je pravděpodobné, že se již znovu nevyskytnou; a
 - z dali příležitosti v rámci daňového plánování (viz odstavec 30) využívá ten podnik, který bude tvořit zdanitelný zisk v období, ve kterém nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňové odpočty mohou být využity.

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

Přehodnocení nezachycených odložených daňových pohledávek

37. Ke každému rozvahovému dni podnik přehodnocuje nezachycené odložené daňové pohledávky. Podnik vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt. Například zlepšení obchodních podmínek může zvýšit pravděpodobnost, že podnik bude schopen vytvořit dostatečný zdanitelný zisk v budoucnu, aby odložená daňová pohledávka splňovala kritéria pro uznání stanovená v odstavcích 24 nebo 34. Jiným příkladem je, když podnik přehodnocuje odložené daňové pohledávky k datu podnikové kombinace nebo následně (viz odstavce 67 a 68).

Investice do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání

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

- a) při existenci nerozdělených zisků dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a společného podnikání;
- b) při změnách ve směnných kurzech cizích měn, pokud mateřský podnik a její dceřiný podnik jsou založeny v odlišných zemích; a
- c) při snižování účetní hodnoty investice v přidruženém podniku na její zpětně získatelnou částku.

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

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

- a) mateřský podnik, investor nebo spoluvlastník je schopen načasovat zrušení přechodných rozdílů; a
- b) je pravděpodobné, že přechodné rozdíly nebudou zrušeny v dohledné budoucnosti.

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

41. Podnik účtuje ve vlastní měně o nepeněžních aktivech a závazcích u zahraničních operací, které jsou součástí podnikových operací (viz IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*). Jestliže je zdanitelný zisk nebo daňová ztráta ze zahraniční operace (a tedy daňový základ nepeněžních aktiv a závazků) stanovena v cizí měně, změny ve směnných kurzech vedou ke vzniku přechodných rozdílů. Protože se tyto přechodné rozdíly vztahují k vlastním aktivům a závazkům ze zahraničních operací, a nikoliv k investicím do těchto zahraničních operací vykazujícího podniku, vykazující podnik uznává výsledný odložený daňový závazek nebo (při zohlednění odstavce 24) pohledávku. Výsledná odložená daň je vykázána ve výsledovce (viz odstavec 58).

42. Investor v přidruženém podniku tento podnik neovládá a zpravidla není v takové pozici, aby určoval jeho dividendovou politiku. Proto v případě absence dohody, která by stanovila, že zisky přidruženého podniku se nebudou v dohledné budoucnosti rozdělovat, investor uznává odložený daňový závazek, který vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů spojených s jeho investicí do přidruženého podniku. V některých případech investor není schopen určit částku daně, která by byla splatná, jestliže se uhradí náklady na pořízení investice do dceřiného podniku, ale může určit, že se bude rovnat minimální částce nebo že tuto minimální částku převyší. V těchto případech je odložený daňový závazek oceněn v této výši.
43. Ujednání mezi stranami ve společném podnikání obvykle souvisí s rozdělováním zisku a stanovuje, zda rozhodnutí o této záležitosti vyžaduje souhlas všech spoluvlastníků nebo stanovené většiny spoluvlastníků. Pokud spoluvlastník může ovládat rozdělování zisků a je pravděpodobné, že se zisky v dohledné budoucnosti nebudou rozdělovat, odložený daňový závazek se neuzná.
44. Podnik uzná odloženou daňovou pohledávku u všech odčitelných přechodných rozdílů, které vznikají u investic do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání v takovém rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že:
- a) přechodný rozdíl bude zrušen v dohledné budoucnosti; a
 - b) zdanitelný zisk, proti kterému se mohou využít přechodné rozdíly, bude dosažitelný.
45. Při rozhodování, zda odložená daňová pohledávka z odčitelných přechodných rozdílů spojených s investicemi do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání bude uznána, se podnik rozhoduje v souladu s odstavci 28 až 31.

OCEŇOVÁNÍ

46. Splatné daňové závazky (pohledávky) za běžné a předchozí období se oceňují ve výši očekávané platby daňovým úřadům (očekávané částky vrácené finančními úřady) při použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které jsou platné k rozvahovému dni.
47. Odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují za použití daňové sazby, která bude podle očekávání platná v období, v němž bude pohledávka realizována nebo závazek vypořádán, a to podle daňových sazeb (a daňových zákonů) platných k rozvahovému dni.
48. Splatné a odložené daňové pohledávky a závazky se obvykle ocení za použití daňových sazeb (a daňových zákonů), které byly řádně přijaty. V některých legislativách však mají vyhlášení týkající se daňových sazeb (nebo daňových zákonů) provedená vládou věcně stejný účinek jako jejich skutečné přijetí, přestože k tomuto přijetí může dojít i několik měsíců po vyhlášení. V takové situaci se daňové pohledávky a závazky ocení za použití daňových sazeb (a daňových zákonů) vyhlášených.
49. Pokud se rozdílné daňové sazby používají na různých úrovních zdanitelných zisků, odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují průměrnými sazbami, které budou podle očekávání platné pro zdanitelné zisky (daňové ztráty) v obdobích, ve kterých má dojít k úhradě přechodných rozdílů.
50. (Zrušen)
51. Oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek odráží daňové důsledky, které vyplývají ze způsobu, jakým podnik k rozvahovému dni očekává úhradu nebo vyrovnání účetní hodnoty svých aktiv nebo závazků.

52. Způsob, jakým podnik v některých legislativách realizuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva (závazku), může ovlivnit jednu nebo obě z následujících veličin:
- používanou daňovou sazbu, když podnik realizuje (vyrovnává) účetní hodnotu aktiva nebo závazku; a
 - daňový základ aktiva (závazku).

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

Příklad A

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

Podnik uznává odložený daňový závazek ve výši 8 (20 % ze 40), pokud očekává prodej aktiva bez dalšího použití, a odložený daňový závazek 12 (30 % ze 40), pokud se očekává užívání aktiva a realizaci účetní hodnoty aktiva jeho užíváním.

Příklad B

Aktivum, jehož náklady na pořízení byly ve výši 100 a má účetní hodnotu 80, je přeceněno na 150. Pro daňové účely není provedena odpovídající úprava. Oprávky pro daňové účely jsou 30 a daňová sazba je 30 %. Pokud se aktivum prodá za vyšší částku, než byly náklady na pořízení, daňové oprávky 30 budou zahrnuty do zdanitelného zisku, ale tržba převyšující náklady nebude zdanitelná.

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

	Zdanitelný přechodný rozdíl	Daňová sazba	Odložený daňový závazek
Daňové oprávky	30	30 %	9
Výnos převyšující náklad	<u>50</u>	nula	-
Celkem	<u>80</u>		<u>9</u>

Poznámka: v souladu s odstavcem 61 dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována přímo do vlastního kapitálu.

Příklad C

Základní údaje jsou stejné jako v příkladu B, pouze aktivum je prodáno za více než náklady na pořízení, daňové oprávky budou zahrnuty do zdanitelného zisku (zdaněny 30 %) a tržby z prodeje budou zdaněny 40 %, po odpočtu úpravy nákladů o inflaci ve výši 110.

Pokud podnik očekává, že účetní hodnotu realizuje užíváním aktiva, musí zajistit zdanitelný zisk 150, ale bude smět odečíst pouze odpisy ve výši 70. To znamená, že daňová základna je 70, zdanitelný přechodný rozdíl 80 a odložený daňový závazek 24 (30 % z 80) jako v příkladu B.

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

Poznámka: podle odstavce 61 dodatečná odložená daň, která vzniká z přecenění, je účtována přímo do vlastního kapitálu.

- 52A. V některých legislativních úpravách je sazba splatných daní ze zisku vyšší nebo nižší, jestliže se celý čistý či nerozdělený zisk nebo jejich část vyplatí jako dividenda akcionářům podniku. V jiných legislativních úpravách mohou být daně ze zisku refundovány nebo jsou splatné, jestliže se celý čistý či nerozdělený zisk nebo jejich část vyplatí jako dividenda akcionářům podniku. Za těchto okolností se splatné a odložené daňové pohledávky a závazky ocení za použití daňové sazby uplatňované na nerozdělené zisky.
- 52B. Za okolností popsaných v odstavci 52A se daňové důsledky dividend vykazují, jestliže se vykazuje závazek zaplatit dividendu. Daňové důsledky dividend jsou více spojeny s minulými transakcemi nebo událostmi než s rozdělováním vlastníkům. Proto jsou daňové důsledky dividend vykazovány v čistém zisku nebo ztrátě za období, jak požaduje odstavec 58, s výjimkou případů, kdy daňové důsledky dividend vznikají za okolností popsaných v odstavci 58 a) a b).

Příklad objasňující odstavce 52A a 52B

Následující příklad se zabývá oceňováním splatných a odložených daňových pohledávek a závazků v podniku v takové legislativní úpravě, kde se na splatné daně z nerozdělených zisků použije vyšší sazba (50 %), přičemž po rozdělení zisků dochází k refundaci určité částky. Daňová sazba u rozdělených zisků je 35 %. K rozvahovému dni 31. prosince 20X1 podnik nevykazuje závazky z navržených dividend nebo dividend oznámených po rozvahovém dnu. Výsledkem toho je, že dividendy nejsou vykazovány v roce 20X1. Zdanitelný zisk v roce 20X1 je 100 000. Čistý zdanitelný přechodný rozdíl v roce 20X1 je 40 000 v.

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

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

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

53. Odložené daňové pohledávky a závazky se nediskontují.
54. Spolehlivé určení odložených daňových pohledávek a závazků na diskontovaném základě požaduje detailní rozvržení doby zvratu každého přechodného rozdílu. V mnoha případech je toto rozvržení prakticky nemožné nebo velmi komplikované. Proto není vhodné požadovat diskontování odložených daňových pohledávek a závazků. Povolení diskontování, ale jeho nepožadování, by mohlo vést k odloženým daňovým pohledávkám a závazkům, které by nebyly srovnatelné mezi podniky. Proto tento standard nepožaduje ani nepovoluje diskontování odložených daňových pohledávek a závazků.

55. Přechnodné rozdílly jsou určovány vztahem k účetní hodnotě aktiva nebo závazku. Toto pravidlo se dokonce používá i tehdy, když účetní hodnota je sama určena na diskontovaném základě, například v případě obligací penzijních požitků (viz IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*).
56. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky se reviduje vždy k rozvahovému dni. Podnik snižuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky v tom rozsahu, v jakém je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný zdanitelný zisk, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky. Každé takové snížení se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný zdanitelný zisk bude dosažitelný.

UZNÁNÍ SPLATNÉ A ODLOŽENÉ DANĚ

57. Účtování důsledků transakce nebo jiné události, pokud jde o splatné a odložené daně, je konzistentní s účtováním transakce nebo události samotné. Odstavce 58 až 68 se týkají zavedení tohoto principu.

Výsledovka

58. Splatná a odložená daň se vykazuje jako výnos nebo náklad a zahrnuje se do čistého zisku nebo ztráty za období, s výjimkou případů, kdy daň vzniká z:
- transakce nebo události, která je ve stejném nebo jiném období uznána přímo ve vlastním kapitálu (viz odstavce 61 až 65); nebo
 - podnikové kombinace, jako je akvizice (viz odstavce 66 až 68).
59. Většina odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek vzniká, když je výnos nebo náklad zahrnut do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) v jiném období. Výsledná odložená daň se vykáže ve výsledovce. Příklady jsou následující:
- výnosy z úroků, licenčních poplatků nebo dividend jsou inkasovány zpětně a do účetního zisku se zahrnují v souladu se IAS 18 – *Výnosy* na základě časového rozlišení, avšak do zdanitelného zisku (daňové ztráty) se zahrnují na bázi peněžních toků; a
 - náklady na pořízení nehmotných aktiv byly aktivovány v souladu s IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a jsou amortizovány ve výsledovce, ale byly odečteny pro daňové účely při jejich vynaložení.
60. Účetní hodnota odložené daňové pohledávky a závazku se může změnit, i kdyby se nezměnila položka příslušných přechnodných rozdílů. Může to vyplývat například ze:
- změny v daňové sazbě nebo v daňových zákonech;
 - přecenění nebo návratnosti odložených daňových pohledávek; nebo
 - změn v očekávaném způsobu úhrady aktiva.

Výsledná odložená daň se vykazuje ve výsledovce s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám, které jsou zúčtovány na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu (viz odstavec 63).

Položky účtované přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu

61. Splatná daň a odložená daň se zúčtují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, jestliže se daň vztahuje k položkám, které jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub ve stejném nebo jiném období přímo do vlastního kapitálu.

62. Mezinárodní účetní standardy požadují nebo připouští, aby se určité položky zúčtovaly ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu přímo. Příklady takových položek jsou:
- změna účetní hodnoty, která vzniká z přecenění pozemků, budov a zařízení (viz IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*);
 - úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, která je výsledkem buď změny v účetních pravidlech aplikované retrospektivně, nebo opravy zásadních chyb (viz IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*);
 - kursově rozdíly vznikající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky (viz IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*); a
 - částky vznikající z výchozího uznání kapitálové komponenty složeného finančního nástroje (viz odstavec 23).
63. Za výjimečných okolností může být obtížné určit částku splatné a odložené daně, která se vztahuje k položkám zúčtovaným ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Tato situace může například nastat, když:
- sazba daně ze zisku je progresivní a není možné určit sazbu pro určitou složku zdanitelného zisku (daňové ztráty), kterou by měla být zdaněna;
 - změna daňové sazby nebo jiných daňových předpisů ovlivní odloženou daňovou pohledávku nebo závazek vztahující se (celá nebo z části) k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu; nebo
 - podnik stanoví, že odložená daňová pohledávka se uzná nebo se přestane uznávat v plné výši, přičemž odložená daňová pohledávka se (celá nebo zčásti) vztahuje k položce, která byla dříve zúčtována na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.
- V těchto případech je splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu, stanovena reálným poměrným přiřazením splatné a odložené daně jednotky v souladu s daňovou legislativou nebo jinou metodou, kterou se za těchto okolností dosáhne přesnějšího přiřazení.
64. IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* – nespécifikuje, zda musí podnik zúčtovat každý rok přebytek z přecenění do nerozděleného zisku v částce rovnající se rozdílu mezi odpisy nebo amortizací přeceněného aktiva a odpisy nebo amortizací z nákladů na pořízení tohoto aktiva. Jestliže podnik provede toto zúčtování, zúčtovaná částka neobsahuje související odloženou daň. Podobně se postupuje při zúčtování vyřazení položek pozemků, budov a zařízení.
65. Jestliže se přečeneje aktivum pro daňové účely a toto přecenění se vztahuje k účetnímu přecenění minulého období, nebo se očekává, že se zúčtuje do budoucích období, daňové důsledky jak přecenění aktiva, tak úpravy daňové základny jsou zúčtovány ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu v obdobích, kdy k nim došlo. Jestliže se však přecenění pro daňové účely nevztahuje k účetnímu přecenění dřívějšího období nebo toho období, ve kterém se očekává jeho zúčtování v budoucnosti, jsou daňové vlivy úpravy daňové základny vykázány ve výsledovce.
- 65A. Jestliže podnik vyplácí svým akcionářům dividendy, může být požádán, aby platbu části z těchto dividend finančním úřadům provedl jménem akcionářů sám. V mnoha legislativních úpravách je tato částka označována jako srážková daň. Tato částka placená nebo přiznaná k úhradě finančním úřadům je zúčtována na vrub vlastního kapitálu jako součást dividend.

Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26 c), přechodné rozdíly mohou vzniknout při podnikové kombinaci, která má formu akvizice. V souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace* – vykazuje podnik jakékoliv výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, v němž jsou splněna kritéria podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva nebo závazky k datu akvizice. V důsledku toho tyto odložené daňové pohledávky a závazky ovlivňují goodwill nebo záporný goodwill. Avšak v souladu s odstavci 15 a) a 24 a) podnik nevykazuje odložené daňové závazky vznikající z goodwillu samotného (jestliže odpis goodwillu není odčitatelný pro daňové účely) a odložené daňové pohledávky vznikající z nezdanitelného záporného goodwillu, s nímž je zacházeno jako s odloženým výnosem.
67. Jako výsledek podnikové kombinace může nabyvatel považovat za pravděpodobné, že uhradí svou vlastní odloženou daňovou pohledávku, která nebyla před podnikovou kombinací uznána. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nevyužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. V takových případech nabyvatel vykáže odloženou daňovou pohledávku a bere ji v úvahu při určování goodwillu nebo záporného goodwillu vznikajícího při akvizici.
68. Když nabyvatel neuznal odloženou daňovou pohledávku nabývaného podniku jako identifikovatelné aktivum k datu podnikové kombinace a tato odložená daňová pohledávka je následně zachycena v konsolidované účetní závěrce nabyvatele, výsledný odložený daňový výnos se vykazuje ve výsledovce. Kromě toho nabyvatel:
- a) upraví brutto účetní hodnotu goodwillu a odpovídající oprávkou na částky, které by byly zúčtované, kdyby odložená daňová pohledávka byla uznána jako identifikovatelné aktivum k datu podnikové kombinace;
a
 - b) uzná snížení netto účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Avšak nabyvatel neuznává záporný goodwill ani zvýšení účetní hodnoty záporného goodwillu.

Příklad

Podnik koupil dceřiný podnik, který měl odčitatelné přechodné rozdíly 300. Daňová sazba k datu akvizice byla 30 %. Výsledná odložená daňová pohledávka 90 nebyla uznána jako identifikovatelné aktivum při určení goodwillu ve výši 500, který byl výsledkem akvizice. Goodwill se odpisuje 20 let. Dva roky po akvizici podnik odhadl, že budoucí zdanitelný zisk bude pravděpodobně dostatečný k tomu, aby podnik využil přínos všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Podnik uznává odloženou daňovou pohledávku 90 (30 % ze 300) a ve výsledovce odložený daňový výnos 90. Rovněž snižuje hodnotu goodwillu o 90 a oprávkou o 9 (což představuje 2 roky odpisování). Zůstatek 81 se vykáže ve výsledovce jako náklad. Z toho vyplývá, že hodnota goodwillu a tomu odpovídající oprávkou jsou sníženy na částky (410 a 41), které by byly zaúčtovány, kdyby se odložená daňová pohledávka 90 vykazovala jako identifikovatelné aktivum k datu podnikové kombinace.

Jestliže se sazba daně zvýší na 40 %, podnik uznává odloženou daňovou pohledávku 120 (40 % ze 300) a ve výsledovce vykazuje odložený daňový výnos 120. Jestliže se sazba daně sníží na 20 %, podnik uznává odloženou daňovou pohledávku 60 (20 % ze 300) a odložený daňový výnos 60. V obou případech podnik také snižuje hodnotu goodwillu o 90 a oprávkou o 9 a vykáže zůstatek 81 ve výsledovce jako náklad.

VYKÁZÁNÍ

Daňové pohledávky a daňové závazky

69. Daňové pohledávky a daňové závazky se vykazují odděleně od ostatních pohledávek a závazků v rozvaze. Odložené daňové pohledávky a závazky se vykazují odděleně od splatných daňových pohledávek a závazků.
70. Jestliže podnik rozlišuje krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky ve svých účetních výkazech, neklasifikuje odložené daňové pohledávky (závazky) jako krátkodobé pohledávky (závazky).

Kompenzace

71. Podnik kompenzuje splatnou daňovou pohledávku a splatný daňový závazek tehdy a jen tehdy, jestliže podnik:
- má ze zákona vynutitelné právo na kompenzaci uznaných částek; a
 - zamýšlí buď zaplatit výslednou čistou částku, nebo současně realizovat pohledávku a vypořádat závazek.
72. Ačkoliv jsou splatné daňové pohledávky a závazky vykázány a oceněny odděleně, jejich kompenzování v rozvaze podléhá kritériím podobným těm, která platí pro finanční nástroje v IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace*. Podnik bude mít normálně ze zákona právo kompenzace splatné daňové pohledávky proti splatnému daňovému závazku, pokud se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem, a daňový úřad dovolí podniku zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci.
73. V konsolidované účetní závěrce je splatná daňová pohledávka jednoho podniku ve skupině kompenzována splatným daňovým závazkem jiného podniku ve skupině tehdy a jen tehdy, jestliže zmíněné podniky mají ze zákona právo zaplatit nebo přijmout výslednou částku po kompenzaci a podniky mají v úmyslu zaplatit nebo přijmout výslednou částku nebo přijmout úhradu pohledávky a současně vypořádat závazek.
74. Podnik kompenzuje odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky tehdy a jen tehdy, jestliže:
- má ze zákona právo kompenzace splatných daňových pohledávek proti splatným daňovým závazkům; a
 - odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem buď:
 - od téže zdaňované jednotky; nebo
 - od různých zdaňovaných jednotek, které mají v úmyslu buď vypořádat běžné daňové závazky a pohledávky na čistém základě, nebo realizovat pohledávku a současně vypořádat závazek, a to v každém budoucím období, ve kterém se očekává, že dojde k úhradě významné částky odložených daňových závazků nebo vyrovnání pohledávek.
75. Aby se nemusel zhotovovat podrobný časový přehled každého přechodného rozdílu, požaduje tento standard od podniku započtení odložené daňové pohledávky proti odloženému daňovému závazku za stejnou zdanitelnou činnost tehdy a jen tehdy, jestliže se vztahuje k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem a podnik má ze zákona právo na kompenzaci splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům.
76. Ve vzácných případech může mít podnik ze zákona právo na započtení a mít úmysl zaplatit výslednou částku pro některá období, ale ne pro jiná. V těchto vzácných případech se může požadovat podrobný přehled ke spolehlivému určení toho, zda odložený daňový závazek z jedné zdanitelné činnosti bude mít za následek zvýšené platby daně ve stejném období, ve kterém odložená daňová pohledávka z jiné zdanitelné činnosti bude mít za následek snížené platby z druhé zdanitelné činnosti.

Daňový náklad

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

77. Daňový náklad (výnos) ze zisku nebo ztráty z běžných činností se vykazuje přímo ve výsledovce.

Kursově rozdíly u odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek

78. IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* požaduje, aby se určité kursově rozdíly uznaly jako výnosy nebo náklady, ale nespecifikuje, kde se takové rozdíly mají vykazovat ve výsledovce. Proto jestliže jsou kursově rozdíly odložených zahraničních daňových závazků nebo pohledávek vykázány ve výsledovce, mohou se klasifikovat jako odložený daňový náklad (výnos), pokud se tento způsob vykázání považuje za nejužitečnější pro uživatele účetního výkazu.

Zveřejnění

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

80. Prvky daňového nákladu (výnosu) mohou zahrnovat:

- a) splatný daňový náklad (výnos);
- b) všechny úpravy vykazované v období pro splatnou daň za předchozí období;
- c) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke vzniku nebo ke zrušení přechodných rozdílů;
- d) částku odloženého daňového nákladu (výnosu) ze změn v daňových sazbách nebo zavedení nových daní;
- e) částku užitku vznikající z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu;
- f) částku užitku z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předcházejícího období, které jsou využity ke snížení odloženého daňového nákladu;
- g) odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dříve snížené odložené daňové pohledávky v souladu s odstavcem 56; a
- h) částku daňového nákladu (výnosu) vztahující se ke změnám účetních pravidel a k zásadním chybám, které se stanou při určování čistého zisku nebo ztráty za období v souladu s povolenou alternativní úpravou v IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

81. Následující prvky se také zveřejňují odděleně:

- a) souhrnná splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které se zúčtují na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu;
- b) daňový náklad (výnos) vztahující se k mimořádným položkám uznaným v průběhu období;
- c) vysvětlení vztahů mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem v jedné nebo obou z následujících forem:
 - i) početní sesouhlasení daňových nákladů (výnosů) s účetním ziskem vynásobené platnou daňovou sazbou (sazbami) a zároveň zveřejnění báze, z níž se platná daňová sazba (sazby) počítá (počítají); nebo

- ii) početní sesouhlasení průměrné daňové sazby s platnou daňovou sazbou a zároveň zveřejnění báze, z níž se platná daňová sazba počítá;
 - d) vysvětlení změn v platné daňové sazbě (sazbách) v porovnání s předchozím účetním obdobím;
 - e) částka (pokud existuje, tak i lhůta platnosti) odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů, pro které se odložená daňová pohledávka nevykazuje v rozvaze;
 - f) souhrnná částka přechodných rozdílů týkajících se investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání, u kterých se odložené daňové závazky nevykazují (viz odstavec 39);
 - g) pokud jde o každý druh přechodného rozdílu a s ohledem na všechny druhy nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových odpočtů:
 - i) částky odložených daňových pohledávek a závazků vykazovaných v rozvaze zveřejňované v každém období;
 - ii) částky odloženého daňového výnosu nebo nákladu vykazovaného ve výsledovce, jestliže nejsou patrné ze změn v částkách vykazovaných v rozvaze;
 - h) pokud jde o ukončené činnosti, daňový náklad se vztahuje k:
 - i) zisku nebo ztrátě z ukončení a
 - ii) zisku nebo ztrátě z ukončených operací v běžných činnostech za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé předchozí období; a
 - i) částka daňového důsledku dividend vyplacených akcionářům podniku, které jsou navrhovány nebo oznámeny před tím, než účetní závěrka byla schválena k vydání, ale nejsou vykázány jako závazek v účetní závěrce.
82. Podnik zveřejňuje částku odložené daňové pohledávky a důkaz dokládající její uznání, když:
- a) využití odložené daňové pohledávky je závislé na přebytku budoucích zdanitelných zisků nad zisky, které vyplývají z vrácení existujících daňových přechodných rozdílů; a
 - b) podnik utrpěl v běžném nebo předchozím období ztrátu na území stejné daňové legislativy, ke které se odložená daňová pohledávka vztahuje.
- 82A. Za okolností popsaných v odstavci 52A podnik zveřejní povahu potenciální daňových důsledků, které by mohly být výsledkem výplaty dividend akcionářům. Kromě toho podnik zveřejní částky zjistitelných potenciálních daňových důsledků a také skutečnost, zda existuje nějaký potenciální daňový důsledek, který není zjistitelný.
83. Podnik zveřejňuje podstatu a částku každé mimořádné položky buď přímo ve výsledovce, nebo v komentáři k účetním výkazům. Když je toto zveřejnění součástí komentáře k účetním výkazům, je celková částka každé mimořádné položky zveřejněna ve výsledovce jako čistý souhrn odpovídajícího daňového nákladu (výnosu). Ačkoliv uživatelům účetního výkazu může připadat užitečné uvedení daňového nákladu (výnosu), který se vztahuje ke každé mimořádné položce zvlášť, někdy je obtížné mezi těmito položkami určit daňový náklad (výnos). Za těchto okolností může být daňový náklad (výnos), který se týká mimořádných položek, uváděn souhrnně.

84. Zveřejnění, které se vyžaduje podle odstavce 81 c), umožní uživatelům účetních výkazů porozumět, zda-li vztah mezi daňovými náklady (výnosem) a účetním ziskem není neobvyklý, a porozumět významným faktorům, které by mohly ovlivnit tento vztah v budoucnu. Vztah mezi náklady (výnosem) a účetním ziskem může být ovlivněn takovými faktory, jako je výnos, který je osvobozen od daní, náklady, které nejsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty), účinky daňových ztrát, dopady směnných kurzů cizích měn.
85. Při objasňování vztahu mezi daňovým nákladem (výnosem) a účetním ziskem používá podnik platnou daňovou sazbu, která poskytuje uživatelům účetních výkazů nejvýznamnější informaci. Často je nejvýznamnější sazbou tuzemská sazba daně v zemi, v níž má podnik sídlo, agregující daňové sazby používané pro celostátní daně se sazbami místních daní, které jsou počítány na základě podobné úrovně zdanitelného zisku (daňové ztráty). Avšak pro podnik podléhající několika daňovým legislativám může být mnohem smysluplnější agregovat jednotlivá oddělená sesouhlasení, vytvořená za použití domácí sazby v každé jednotlivé legislativě. Následující příklad ilustruje, jak výběr platné daňové sazby ovlivňuje současně početní sesouhlasení.
86. Průměrná účinná daňová sazba je daňový náklad (výnos) vydělený účetním ziskem.
87. Počítat částky nevykázaných odložených daňových závazků, které vznikají při investování do dceřiných podniků, poboček a přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (viz odstavec 39), by bylo často prakticky nemožné. Proto tento standard požaduje, aby podnik uváděl agregované částky příslušných přechodných rozdílů, ale nepožaduje uvádět odložené daňové závazky. Pokud je to možné, jsou podniky přesto podporovány v tom, aby zveřejňovaly částky neuznaných odložených daňových závazků, protože uživatelé účetní závěrky považují tyto informace za užitečné.
- 87A. Odstavec 82 A požaduje, aby podnik zveřejnil povahu potenciálních daňových důsledků, které by byly výsledkem výplaty dividend akcionářům. Podnik zveřejňuje významné rysy systémů daně ze zisku a faktory, které ovlivní částku potenciálního daňového důsledku dividend.
- 87B. Někdy může být nemožné spočítat celkovou částku potenciálních důsledků daně ze zisku způsobených výplatou dividend akcionářům. To může být například případ, když podnik má velké množství zahraničních dceřiných podniků. Přesto za těchto okolností může být určitá část celkové částky snadno zjistitelná. Například v konsolidované skupině mateřská společnost a některé její dceřiné podniky mohou platit daň ze zisku při vyšší sazbě u nerozdělených zisků a vzít v úvahu částku, která bude refundována na platbu budoucích dividend akcionářům, u konsolidovaných nerozdělených zisků. V takovém případě je tato částka určená k refundaci zveřejněna. Je-li to možné, podnik také zveřejní, že dodatečné potenciální daňové důsledky nejsou prakticky zjistitelné. V oddělené účetní závěrce mateřského podniku, pokud existuje, se zveřejnění potenciální daňových důsledků vztahuje k nerozděleným ziskům mateřské společnosti.
- 87C. Od podniku, který musí zveřejňovat údaje uvedené v odstavci 87A, se může rovněž vyžadovat zveřejnění skutečností vztahujících se k přechodným rozdílům, které souvisejí s investicemi do dceřiných společností, přidružených podniků nebo podílů ve společném podnikání. V takových případech podnik bere toto v úvahu při určování informací, které se mají zveřejnit v souladu s odstavcem 82A. Například se může od podniku požadovat, aby uvedl agregovanou částku přechodných rozdílů související s investicemi do dceřiných společností, u nichž není odložený daňový závazek vykazován (viz odstavec 81 f)). Nelze-li spočítat částky nevykázaného odloženého daňového závazku (viz odstavec 87), může se stát, že některé částky potenciálních daňových důsledků dividend, které se vztahují k těmto dceřiným společnostem, nebude možné zjistit.
88. Podnik zveřejňuje všechny s daněmi související podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vzniknout např. z nevyřešených sporů s daňovými úřady. Obdobně v případě změn daňových sazeb nebo daňových zákonů, které vešly v platnost nebo byly oznámeny po rozvahovém dni, zveřejní podnik jakékoliv podstatné dopady těchto změn na splatný a odložený daňový závazek nebo pohledávku (viz IAS 10 – *Údálosti po rozvahovém dni*).

Příklad ilustrující odstavec 85

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

Následuje ukázka vyrovnání k domácí daňové sazbě:

	19X1	19X2
Účetní zisk	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Daň podle domácí sazby 30 %	750	900
Daňový důsledek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	60	30
Důsledek nižší daňové sazby v zemi B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Daňové náklady	<u>760</u>	<u>780</u>

Následuje příklad vyrovnání připraveného agregací odděleného vyrovnání pro každou vnitrostátní legislativu. Touto metodou se výsledek rozdílů mezi podnikem vykázanou vlastní daňovou sazbou a daňovou sazbou podle jiné legislativní úpravy nejví jako oddělená položka ve vyrovnání. Podnik může potřebovat prodiskutovat vliv významných změn v daňové sazbě nebo sloučení dosažených zisků podle různých legislativ, aby vysvětlil změny v platných daňových sazbách, jak se požaduje podle odstavce 81 d).

Účetní zisk	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Daň podle domácích sazeb, které se uplatňují na zisky v zemi, v níž se daň počítá	700	750
Daňový důsledek nákladů, které nejsou odčitatelné pro daňové účely	<u>60</u>	<u>30</u>
Daňový náklad	<u>760</u>	<u>780</u>

DATUM ÚČINNOSTI

89. Tento mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později, a to s výjimkou uvedenou v odstavci 91. Pokud podnik tento standard použije na období počínající před 1. lednem 1998, zveřejní, že používá tento standard místo standardu IAS 12 – Účtování daní ze zisku – schváleného v roce 1979.
90. Tento standard nahrazuje IAS 12 – Účtování daní ze zisku schválený v roce 1979.
91. Odstavce 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C a zrušení odstavců 3 a 50 nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky ⁽¹⁾ za období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Bude-li mít dřívější použití vliv na účetní závěrku, musí podnik tuto skutečnost zveřejnit.

⁽¹⁾ Odstavec 91 používá označení „roční účetní závěrka“ v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 89 ještě používá označení „účetní závěrka“.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 14
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1997)**

Vykazování podle segmentů

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 14 – *Vykazování účetních informací podle segmentů*, který byl schválen Radou v roce 1994 v přeformátované verzi. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později.

Určité požadavky na zveřejnění ztrát ze snížení hodnoty aktiv pro každý segment vymezují odstavce 116 a 117 IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

ÚVOD

Tento standard („IAS 14 (novelizovaný)“) nahrazuje IAS 14 – *Vykazování účetních informací podle segmentů* („původní IAS 14“). IAS 14 (novelizovaný) je účinný pro účetní období počínající 1. července 1998 nebo později. Hlavní změny oproti původnímu IAS 14 jsou následující:

1. Původní IAS 14 se týkal podniků, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány, a jiných ekonomicky významných jednotek. IAS 14 (novelizovaný) se týká podniků, jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, včetně podniků uvádějících akcie nebo dluhové cenné papíry na veřejný trh cenných papírů, ale nevztahuje se na jiné ekonomicky významné jednotky.
2. Původní IAS 14 požadoval, aby se informace vykazovaly za odvětvové segmenty a územní segmenty. Poskytoval však jen obecný návod pro vymezení odvětvových segmentů a územních segmentů. Naznačoval, že východiskem pro vymezení povinně vykazovaných segmentů může být vnitřní organizační struktura nebo že vykazování podle segmentů může vyžadovat přetřídění vykazovaných dat. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby se informace vykazovaly za oborové segmenty a územní segmenty. Poskytuje podrobnější návod než původní IAS 14 k vymezení oborových segmentů a územních segmentů. Požaduje, aby podnik při vymezení segmentů vycházel ze své organizační struktury a vnitřního informačního systému. Jestliže nejsou vnitřní segmenty založeny ani na skupinách příbuzných výrobků a služeb, ani na územním principu, IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby podnik při určení svých povinně vykazovaných segmentů vycházel z další nižší úrovně vnitřního členění.
3. Původní IAS 14 požadoval, aby se vykazovaly tytéž informace jak za odvětvové segmenty, tak za územní segmenty. IAS 14 (novelizovaný) považuje jeden základ tvorby segmentů za prvotní a jiný za druhotný s tím, že za druhotné segmenty se požaduje zveřejnění výrazně méně informací.
4. Původní IAS 14 se nevyjadřoval k tomu, zda informace o segmentu musí být připraveny s použitím účetních pravidel přijatých pro konsolidované nebo podnikové účetní závěrky. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byla při vykazování podle segmentů respektována tatáž účetní pravidla.
5. Původní IAS 14 připouštěl odlišnosti v definici výsledků segmentu mezi podniky. IAS 14 (novelizovaný) poskytuje podrobnější návod než původní IAS 14 na to, jak určit položky výnosů a nákladů, které jsou zahrnovány do výnosů segmentu a nákladů segmentu nebo z nich vyloučeny. Tím poskytuje IAS 14 (novelizovaný) standardizované měřítko výsledku segmentu, ale jen do té míry, v jaké mohou být položky výnosů a provozních nákladů segmentům přímo přiřazeny nebo na segmenty racionálně rozvrženy.
6. IAS 14 (novelizovaný) požaduje „symetrii“ v zahrnování položek do výsledku segmentu a do aktiv segmentu. Jestliže je například výsledek segmentu ovlivněn náklady na odpisy, musí být odpisované aktivum zahrnuto do aktiv segmentu. Původní IAS 14 se k těmto otázkám nevyjadřoval.

7. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by segmenty považované za příliš malé pro samostatné vykazování mohly být spojeny s jinými segmenty nebo zda by mohly být z povinně vykazovaných segmentů vyloučeny. IAS 14 (novelizovaný) stanoví, že malé segmenty vykazované pro vnitřní potřebu podniku, u nichž není požadováno samostatné externí vykazování, mohou být navzájem spojeny s jinými segmenty, pokud mají významný počet faktorů, kterými jsou oborové segmenty nebo územní segmenty určeny, nebo mohou být spojeny s podobným významným segmentem, za který se vykazují informace pro vnitřní potřebu podniku, pokud jsou splněny určité podmínky.
8. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by územní segmenty měly být založeny na tom, kde jsou umístěna podniková aktiva (původ prodeje) nebo kde se nacházejí odběratelé podniku (místo určení prodeje). IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby bez ohledu na to, na kterém z obou přístupů jsou založeny podnikové územní segmenty, byly některé položky dat, jsou-li významně odlišné, uvedeny i na základě druhého přístupu.
9. Původní IAS 14 požadoval uvést čtyři hlavní druhy informací, a to jak za odvětvové segmenty, tak za územní segmenty:
- prodeje nebo jiné výnosy z hlavní výdělečné činnosti s rozlišením na výnosy, které mají svůj zdroj u odběratelů vně podniku, a výnosy se zdrojem v jiných segmentech;
 - výsledky segmentu;
 - segmentem používaná aktiva; a
 - základ mezisegmentového oceňování.
- IAS 14 (novelizovaný) požaduje za povinně vykazované segmenty považované podnikem za prvotní (oborové segmenty nebo územní segmenty) tytéž čtyři druhy informací a navíc:
- závazky segmentu;
 - pořizovací náklady na pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva nabytá během období;
 - náklady na odpisy;
 - ostatní náklady, které nepředstavují peněžní výdaje, mimo odpisy;
 - podíl podniku na čistém zisku nebo ztrátě přidruženého podniku, společného podniku nebo z jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, jestliže se v podstatě všechny operace přidruženého podniku realizují uvnitř tohoto segmentu, a částku příslušné finanční investice.
- Pro druhotnou základnu vykazování podle segmentů ruší IAS 14 (novelizovaný) požadavek původního IAS 14 na vykázání výsledku segmentu a nahrazuje jej novým požadavkem na vykázání pořizovacích nákladů na pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva nabytá během období.
10. Původní IAS 14 se nezabýval tím, zda by měly být při podstatných změnách v účetních pravidlech segmentu přepočteny i informace o segmentu překládané pro srovnání za předchozí období. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, pokud to není neproveditelné, toto přepočtení provést.
11. V případě, že celkové výnosy z prodeje externím odběratelům ze všech povinně vykazovaných segmentů tvoří méně než 75 % celkových výnosů podniku, IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byly vymezovány další povinně vykazované segmenty až do dosažení úrovně 75 %.
12. Původní IAS 14 dovoľoval použít v datech o segmentech jiné metody oceňování mezisegmentových transakcí než ty, které byly k ocenění transakcí skutečně použity. IAS 14 (novelizovaný) požaduje, aby byly mezisegmentové ceny stanoveny na stejném základě, jaký podnik k oceňování transakcí mezi segmenty skutečně používá.
13. IAS 14 (novelizovaný) požaduje zveřejnění výnosů za každý segment, který nepovažuje za povinně vykazovaný z toho důvodu, že hlavní část jeho výnosů vyplývá z prodeje jiným segmentům, jestliže výnosy tohoto segmentu z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových podnikových výnosů. Původní IAS 14 neobsahoval srovnatelné ustanovení.

OBSAH

	Odstavce
Účel	93
Rozsah působnosti	94
Definice	94
Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů	94
Definice oborového segmentu a územního segmentu	94
Definice výnosů, nákladů, výsledku, aktiv a závazků segmentu	96
Vymezení povinně vykazovaných segmentů	98
Prvotní a druhotný formát vykazování podle segmentů	98
Oborové segmenty a územní segmenty	99
Povinně vykazované segmenty	100
Účetní pravidla segmentu	102
Zveřejnění	102
Prvotní formát výkaznictví	102
Informace o druhotném segmentu	104
Příklad zveřejnění informací o segmentu	105
Další zveřejňované skutečnosti	105
Datum účinnosti	107

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit principy pro vykazování účetních informací o segmentech – informací o různých druzích výrobků a služeb, které podnik poskytuje, a o různých územích, na kterých působí – tak, aby pomohly uživatelům účetní závěrky:

- a) lépe porozumět minulé výkonnosti podniku;
- b) lépe posoudit rizika a výnosnost podniku; a
- c) přesněji hodnotit podnik jako celek.

Mnoho podniků poskytuje skupiny výrobků a služeb nebo působí na územích, na kterých dosahují rozdílné úrovně ziskovosti, různých příležitostí k růstu a budoucí prosperitě a čelí různým rizikům. Informace o různých typech výrobků a služeb podniku a informace o působení podniku na různých územích – často označované jako informace o segmentech – jsou významné k odhalení rizik a výnosnosti diverzifikovaných nebo nadnárodních podniků, nelze je však získat z agregovaných údajů. Proto jsou informace o segmentech považovány za nezbytné pro uspokojení potřeb uživatelů účetní závěrky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účetní závěrky zveřejňované v plném rozsahu, které jsou sestaveny v souladu s Mezinárodními účetními standardy.
2. Účetní závěrka v plném rozsahu zahrnuje rozvahu, výsledek, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu a komentář, jak je požaduje IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*.
3. Podle tohoto standardu postupují podniky, jejichž akcie nebo dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány, a podniky, které uvádějí akcie a dluhové cenné papíry na veřejný trh cenných papírů.
4. Jestliže podnik, jehož cenné papíry nejsou veřejně obchodovány, sestavuje účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy, je žádoucí, aby dobrovolně zveřejňoval účetní informace o segmentech.
5. Jestliže se podnik, jehož cenné papíry nejsou veřejně obchodovány, rozhodl dobrovolně zveřejnit informace o segmentech v účetní závěrce sestavené v souladu s IAS, postupuje plně podle požadavků tohoto standardu.
6. Jestliže jediný účetní výkaz obsahuje jak konsolidovanou účetní závěrku podniku, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, tak samostatné účetní závěrky mateřské a jedné nebo více dceřiných společností, informace o segmentech musí být uváděny pouze v konsolidované účetní závěrce. Jestliže je dceřiná společnost sama podnikem, jehož cenné papíry se veřejně obchodují, zveřejní informace o segmentech ve svých samostatných účetních výkazech.
7. Obdobně jestliže jediný účetní výkaz obsahuje jak účetní závěrku podniku, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, tak samostatné účetní závěrky přidruženého podniku konsolidovaného ekvivalenční metodou, nebo společného podniku, ve kterém má podnik finanční podíl, prezentují se informace o segmentech pouze v účetní závěrce podniku. Jestliže je přidružený podnik konsolidovaný ekvivalenční metodou nebo společný podnik sám podnikem, jehož cenné papíry jsou veřejně obchodovány, zveřejní informace o segmentech ve svých samostatných účetních výkazech.

DEFINICE

Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů

8. Následující pojmy jsou ve standardu použity s významem uvedeným v IAS 7 – *Výkazy peněžních toků*; IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* a IAS 18 – *Výnosy*:

Provozní činnosti představují hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti, které nejsou investiční činností nebo financováním.

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

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

Definice oborového segmentu a územního segmentu

9. Pojmy oborový segment a územní segment jsou v tomto standardu použity s následujícím významem:

Oborový segment je taková rozpoznatelná složka podniku, která se zabývá poskytováním jednotlivého výrobku nebo služby nebo skupiny příbuzných výrobků nebo služeb a která čelí rizikům a dosahuje výnosnosti, které jsou odlišné od rizik a výnosnosti jiných oborů činnosti. Faktory, které jsou určující pro vymezení, zda výrobky a služby jsou příbuzné, zahrnují:

- a) charakter výrobků nebo služeb;
- b) charakter výrobního procesu;
- c) typy nebo třídy odběratelů výrobků a služeb;
- d) použité metody distribuce výrobků nebo poskytování služeb; a
- e) pokud přichází v úvahu, charakter regulačního prostředí, např. bankovníctví, pojišťovnictví nebo veřejně prospěšné společnosti.

Územní segment je taková rozpoznatelná složka podniku, která se zabývá poskytováním výrobků nebo služeb v dílčím ekonomickém prostředí a která působí v prostředí takových rizik a dosahuje takové výnosnosti, které jsou odlišné od rizik a výnosnosti složek působících v jiných ekonomických prostředích. Faktory, které jsou určující při vymezení územního segmentu, zahrnují:

- a) podobnost ekonomických a politických podmínek;
- b) vztahy mezi operacemi na různých územích;
- c) územní blízkost působení;
- d) zvláštní rizika spojená s působením v dílčí oblasti;
- e) devizová opatření; a
- f) měnová rizika.

Povinně vykazovaný segment je takový oborový segment nebo územní segment vymezený na základě předchozích definic, o němž jsou tímto standardem požadovány segmentové informace.

- 10. Faktory pro vymezení oborových segmentů a územních segmentů nejsou v odstavci 9 uváděny v žádném záměrném pořadí.
- 11. Jednotlivý oborový segment nezahrnuje výrobky a služby s významně rozdílnými riziky a výnosností. I když ve vymezení oborového segmentu mohou být odlišnosti, co se týče jednoho nebo několika faktorů, očekává se, že výrobky a služby zahrnované do stejného oborového segmentu jsou si podobné ve většině faktorů.
- 12. Obdobně územní segment nezahrnuje působení v ekonomických prostředích s významně rozdílnými riziky a výnosností. Územním segmentem může být konkrétní země, skupina dvou nebo více zemí nebo region v zemi.
- 13. Převládající zdroje rizik mají většinou vliv na organizaci a řízení podniku. Proto odstavec 27 tohoto standardu ukládá, že východiskem pro vymezení segmentů jsou organizační struktura podniku a interní systém vykazování podniku. Rizika a výnosnost podniku jsou závislé jak na územním umístění jeho činnosti (kde se vyrábějí výrobky nebo kde je základna poskytování služeb), tak na umístění jeho trhů (kde se prodávají výrobky nebo poskytují služby). Definice umožňuje, aby byly územní segmenty založeny buď na:
 - a) umístění výroby podniku nebo vybavení pro služby a jiných aktiv; nebo na
 - b) umístění trhů a odběratelů.
- 14. Organizační struktura podniku a interní systém vykazování budou obvykle podkladem k posouzení, zda hlavní zdroje územních rizik podniku vyplývají z umístění jeho aktiv (původ prodeje) nebo z umístění odběratelů (místo určení prodeje). Proto podnik vychází z této struktury při určování toho, zda mají být jeho územní segmenty založeny na umístění aktiv nebo na umístění odběratelů.

15. Určení složení oborových segmentů nebo územních segmentů zahrnuje určité prvky rozhodování. Při tomto rozhodování bere vedení podniku v úvahu cíl vykazování hodnotových informací podle segmentů, jak je vymezuje tento standard, a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, jak je vymezuje *Konceptní rámec IASC pro přípravu a prezentaci účetní závěrky*. Tyto kvalitativní charakteristiky zahrnují relevanci a spolehlivost hodnotových informací a jejich srovnatelnost v čase, přičemž vykazované informace se uvádějí za oddělené skupiny výrobků a služeb podniku a za jeho působení na různých územích, a dále užitečnost těchto informací pro posouzení rizik a výnosnosti podniku jako celku.

Definice výnosů, nákladů, výsledku, aktiv a závazků segmentu

16. Následující dodatečné pojmy jsou v tomto standardu použity s tímto významem:

Výnosy segmentu jsou takové výnosy vykazované v podnikové výsledovce, které jsou přímo přiřaditelné segmentu, a relevantní část podnikových výnosů týkající se segmentu, kterou lze na segment rozvrhnout na racionálním základě, a to bez ohledu na to, zda se jedná o výnosy vyplývající z prodeje externím odběratelům, nebo z transakcí se segmenty téhož podniku. Výnosy segmentu nezahrnují:

- a) mimořádné položky;
- b) přijaté úroky a dividendy, včetně úroků získaných z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnost segmentu není primárně finanční povahy; nebo
- c) zisky z prodeje finančních investic nebo zisky ze zániku závazků, pokud činnost segmentu není primárně finanční povahy.

Výnosy segmentu zahrnují podíl podniku na ziscích nebo ztrátách přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, pokud jsou tyto položky zahrnuty v konsolidovaných nebo celopodnikových výnosech.

Výnosy segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou podle IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích.

Náklad segmentu je takový náklad vynaložený na provozní činnosti segmentu, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část nákladů, které mohou být na segment rozvrženy na racionálním základě, včetně nákladů souvisejících s prodejem externím odběratelům a nákladů souvisejících s transakcemi uskutečněnými mezi segmenty téhož podniku. Náklady segmentu nezahrnují:

- a) mimořádné položky;
- b) úroky, včetně úroků vynaložených na zálohy nebo půjčky od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;
- c) ztráty z prodeje finančních investic nebo ztráty ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;
- d) podíl podniku na ztrátách z přidružených podniků, společných podniků a jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou;
- e) daň ze zisku; nebo
- f) všeobecné správní náklady, náklady na vrcholové vedení a jiné náklady vynaložené na podnikové úrovni a související s podnikem jako celkem. Někdy však jsou náklady vynaloženy na podnikové úrovni v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a jestliže mohou být segmentu přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě.

Náklady segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na nákladech spoluovládané jednotky zachycené poměrnou metodou podle IAS 31.

Jsou-li činnosti segmentu primárně finanční povahy, mohou být pro účely vykazování podle segmentů nákladové a výnosové úroky vykazovány rozdílově jednou částkou pouze tehdy, když jsou tyto položky uváděné rozdílově jednou částkou v konsolidované nebo podnikové účetní závěre.

Výsledek segmentu je rozdíl výnosů segmentu a nákladů segmentu. Výsledek segmentu se zjišťuje před jakoukoli úpravou o menšinové podíly.

Aktiva segmentu jsou taková provozní aktiva, která segment využívá k provozním činnostem a která jsou buď segmentu přímo přiřaditelná, nebo mohou být rozvržena na segment na racionálním základě.

Jestliže výsledek segmentu zahrnuje úroky či přijaté dividendy, aktiva segmentu obsahují související pohledávky, půjčky, finanční investice nebo jiná aktiva, která tento příjem vytvářejí.

Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku.

Aktiva segmentu zahrnují finanční investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, když jsou zisk nebo ztráta z takových finančních investic zahrnuty do výnosů segmentu. Aktiva segmentu zahrnují podíly spolupodílníka na provozních aktivech spoluovládané jednotky zachycené metodou poměrné konsolidace podle IAS 31.

Aktiva segmentu jsou vymezena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykazovány jako přímá úprava v podnikové rozvaze.

Závazky segmentu jsou takové provozní závazky, které jsou výsledkem provozní činnosti segmentu a které lze buď segmentu přímo přiřadit, nebo mohou být na segment rozvrženy na racionálním základě.

Jestliže výsledek segmentu zahrnuje placené úroky, závazky segmentu zahrnují příslušné závazky vyvolávající tyto úroky.

Závazky segmentu zahrnují podíl spolupodílníka na závazcích spoluovládané jednotky zachycené metodou poměrné konsolidace podle IAS 31.

Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daně ze zisku.

Účetní pravidla segmentu jsou účetní pravidla přijatá pro přípravu a prezentaci účetních závěrek za konsolidované skupiny nebo za podnik, doplněná o taková účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.

17. Definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje částky takových položek, které jsou segmentu přímo přiřaditelné, a částky takových položek, které mohou být rozvrženy na segment na racionálním základě. Za východisko pro vymezení takových položek, které mohou být segmentu přiřazeny přímo nebo mohou být na segment racionálně rozvrženy, považuje podnik svůj vnitřní systém vykazování. Platí tedy předpoklad, že hodnoty, které byly segmentu přiřazeny pro účely vnitřního vykazování, jsou přímo přiřaditelné nebo zdůvodněně rozvržitelné na segmenty za účelem určení výše výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu za povinně vykazované segmenty.
18. V některých případech však výnosy, náklady, aktiva nebo závazky mohou být rozvrženy na segmenty pro účely vnitřního systému vykazování na základě, kterému rozumějí podnikoví manažeři, ale který může být považován za subjektivní, účelový nebo obtížně pochopitelný pro externí uživatele účetních závěrek. Takové rozvržení by nevytvářelo racionální základ pro vymezení výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu podle definic uvedených v tomto standardu. Naopak si podnik může zvolit, že nerozvrhne některé položky výnosů, nákladů, aktiv nebo závazků pro účely vnitřního systému vykazování, a to dokonce ani tehdy, když racionální základ pro takové rozvržení existuje. Takové položky se rozvrhují v souladu s definicemi výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu uvedenými v tomto standardu.

19. Příklady aktiv segmentu zahrnují běžná aktiva, která se používají v provozní činnosti segmentu, pozemky, budovy a zařízení, aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17 – *Leasingy*), a nehmotná aktiva. Jestliže je určitá položka odpisů zahrnuta do nákladů segmentu, jsou příslušná aktiva také zahrnuta do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používaná pro celý podnik nebo pro vedení podniku. Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva, která jsou sdílena dvěma nebo více segmenty, jestliže existuje racionální základ pro jejich rozvržení na segment. Aktiva segmentu zahrnují goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný, nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě; náklady segmentu pak zahrnují příslušný odpis goodwillu.
20. Příklady závazků segmentu zahrnují obchodní a jiné závazky, časově rozlišené závazky, zálohy od odběratelů, rezervy na záruky a jiné nároky vztahující se k rezervám ke zboží a službám. Závazky segmentu nezahrnují výpůjčky, závazky vztahující se k aktivům, která jsou předmětem finančního leasingu (IAS 17), a jiné závazky, které jsou vyvolány spíše financováním než provozními účely. Jestliže se nákladové úroky zahrnují do výsledku segmentu, zahrnují se závazky vyvolávající příslušné úroky do závazků segmentu. Závazky takového segmentu, jehož činnosti nejsou primárně finanční povahy, nezahrnují výpůjčky a podobné závazky, protože výsledek segmentu představuje provozní zisky nebo ztráty, nikoliv čisté finanční. Kromě toho není mnohdy vůbec možné závazky vyvolávající úroky přímo segmentu přiřadit nebo je na segment racionálně rozvrhnout, protože závazek je často přijímán na úrovni vrcholového vedení v zájmu celého podniku.
21. Oceňování aktiv segmentu a závazků segmentu zahrnuje úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv segmentu a závazků segmentu společnosti pořízené v rámci podnikové kombinace účtované jako nákup, a to dokonce i tehdy, když se tyto úpravy provádějí pouze za účelem přípravy konsolidované účetní závěrky a nejsou vykázány v samostatných účetních závěrkách mateřské společnosti ani dceřiných společností. Obdobně jestliže pozemky, budovy a zařízení byly přeceněny následně po pořízení v souladu s alternativním účetním řešením povoleným IAS 16, pak ocenění aktiv segmentu odráží toto přecenění.
22. Některé návody na rozvržení nákladů lze najít v jiných Mezinárodních účetních standardech. Např. odstavce 8–16 IAS 2 – *Zásoby* poskytují návod pro přiřazování a rozvrhování nákladů na zásoby a odstavce 16–21 IAS 11 – *Stavební smlouvy* poskytují návod pro přiřazování a rozvrhování nákladů na stavební smlouvy. Tyto návody mohou být užitečné i pro přiřazování a rozvrhování nákladů na segmenty.
23. IAS 7 – *Výkazy peněžních toků* poskytuje návod na to, zda přečerpání běžného bankovního účtu zahrnovat jako součást hotovosti, nebo je vykazovat jako výpůjčky.
24. Výnosy segmentu, náklady segmentu, aktiva segmentu a závazky segmentu jsou vymezeny před tím, než jsou vyloučeny vnitroskupinové zůstatky a vnitroskupinové transakce jako součást konsolidačního procesu, s výjimkou případu, kdy se takové vnitroskupinové zůstatky a transakce týkají podniků ve skupině v rámci jediného segmentu.
25. Zatímco účetní pravidla používaná při přípravě a prezentaci účetních závěrek za podnik jako celek jsou také základními účetními pravidly segmentu, účetní pravidla segmentu zahrnují navíc pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů, jako například vymezení segmentů, metody oceňování mezisegmentových transakcí a základny pro rozložení výnosů a nákladů na segmenty.

VYMEZENÍ POVINNĚ VYKAZOVANÝCH SEGMENTŮ

Prvotní a druhotný formát vykazování podle segmentů

26. Hlavní zdroj a povaha rizik a výnosnosti podniku určují, zda prvotním formátem vykazování podle segmentů budou oborové segmenty, nebo územní segmenty. Jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku ovlivněny převážně odlišnostmi výrobků a služeb, které podnik vyrábí (poskytuje), jsou prvotním formátem výkaznictví podle segmentů oborové segmenty, s informací vykazovanou druhotně podle území. Obdobně jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku ovlivněny převážně tím, že působí v různých zemích nebo na různých územích, jsou prvotním formátem výkaznictví podle segmentů územní segmenty, s informací vykazovanou druhotně za skupiny příbuzných výrobků a služeb.

27. Vnitřní organizační a řídicí struktura podniku a jeho systém vnitřního účetního výkaznictví pro vrcholové pracovníky jsou běžným východiskem pro určení převažujícího zdroje a povahy rizik a rozdílných měr výnosnosti, které jsou pro podnik typické, a tím i pro určení toho, který formát výkaznictví je prvotní a který druhotný, s výjimkou uvedenou níže v bodech a) a b):
- a) jestliže jsou rizika a míra výnosnosti podniku silně ovlivněny jak odlišnostmi ve výrobcích a službách, které vyrábí (poskytuje), tak i odlišnostmi v územích, na kterých působí, což je označováno jako „maticový přístup“ k řízení společnosti a internímu vykazování informací pro vrcholové pracovníky, pak podnik použije oborové segmenty jako prvotní formát vykazování a územní segmenty jako druhotný formát; a
 - b) jestliže nejsou vnitřní organizační a řídicí struktura podniku a jeho vnitřní systém vykazování založeny ani na jednotlivých výrobcích a službách nebo na skupinách příbuzných výrobků a služeb, ani na územním přístupu, určí řídicí pracovníci, zda se rizika a výnosnost podniku vztahují více k výrobkům a službám, které vyrábí (poskytuje), nebo k územím, na nichž působí; jako důsledek toho vyberou buď oborové segmenty, nebo územní segmenty jako prvotní formát vykazování podle segmentů a zbývající pak považují za druhotný formát vykazování.
28. Převažující zdroj rizik a výnosnosti určuje u většiny podniků organizaci a způsob řízení podniku. Organizační a řídicí struktura podniku a jeho systém vnitřního vykazování totiž normálně poskytují nejlepší doklad o převažujících zdrojích rizik a výnosnosti podniku pro účely vykazování podle segmentů. Proto, vyjma vzácných případů, bude podnik vykazovat informace podle segmentů ve své účetní závěrce na stejném základě, jaký je použit pro vnitřní systém vykazování pro vrcholové pracovníky. Převažující zdroje rizik a výnosnosti podniku určují prvotní formát vykazování podle segmentů. Druhotný zdroj rizik a výnosnosti určuje druhotný formát vykazování podle segmentů.
29. „Vykazování v matici“ – s plným zveřejněním informací o oborových i územních segmentech považovaných v obou případech za prvotní formát vykazování podle segmentů – bude často poskytovat užitečnou informaci v těch případech, kdy jsou podnikové riziko a míra výnosnosti významně ovlivněny jak odlišnostmi ve výrobcích a službách, které podnik vyrábí (poskytuje), tak odlišnostmi podle území, kde působí. Tento standard „vykazování v matici“ nepožaduje, ale ani nezakazuje.
30. V některých případech se však organizace a vnitřní systém vykazování podniku mohou vyvíjet po jiné linii než podle rozdílu v druzích výrobků a služeb, které podnik vyrábí (poskytuje), nebo podle území, na nichž působí. Například vnitřní systém vykazování může být organizován pouze podle právních jednotek, což vede k vytvoření vnitřního segmentu ze skupiny vzájemně nesouvisejících výrobků a služeb. V těchto neobvyklých případech nebudou vnitřně vykazované údaje o segmentech v souladu s cílem tohoto standardu. Proto odstavec 27 b) požaduje, aby vrcholoví pracovníci takového podniku určili, zda jsou rizika a výnosnosti podniku určovány více výrobky a službami, nebo územně, a vybrali za prvotní základnu pro vykazování podle segmentů buď oborové segmenty, nebo územní segmenty. Cílem je dosáhnout rozumného stupně srovnatelnosti s jinými podniky, zvýšit srozumitelnost výsledných informací, uspokojit specifické požadavky investorů, věřitelů a jiných uživatelů na informace o rizicích a výnosnosti vztahujících se k výrobkům a službám nebo k území.

Oborové segmenty a územní segmenty

31. Oborovými a územními segmenty podniku se pro účely externího vykazování rozumí takové organizační jednotky, za které se vykazují informace pro vrcholové pracovníky, aby zhodnotili výkonost organizační jednotky v minulosti a rozhodli o budoucí alokaci zdrojů, s výjimkou uvedenou v odstavci 32.

32. Jestliže nejsou vnitřní organizační a řídicí struktura podniku a jeho systém vnitřního účetního výkaznictví pro potřeby vrcholových pracovníků podniku založeny ani na jednotlivých výrobcích a službách nebo na skupině příbuzných výrobků a služeb, ani na území, požaduje odstavec 27 b), aby vrcholoví pracovníci podniku vybrali na základě posouzení, které hledisko odráží prvotní zdroj rizik a výnosnosti podniku, tedy buď oborový segment, nebo územní segment jako prvotní formát vykazování podle segmentů, a zbývající přístup zvolili za druhotný. V takovém případě musí vrcholoví pracovníci podniku určit pro účely externího vykazování oborové a územní segmenty založené na faktorech definovaných v odstavci 9 tohoto standardu spíše než na systému vnitřního vykazování, a to v souladu s následujícím:
- a) jestliže je jeden nebo více segmentů, za něž se účetní informace vykazují pro interní potřebu, oborovým segmentem nebo územním segmentem založeným na faktorech definovaných v odstavci 9, ale ostatní segmenty této definici neodpovídají, měl by být níže uvedený bod b) aplikován jen na takové segmenty, za něž se účetní informace vykazují pro interní potřebu a které nesplňují definici uvedenou v odstavci 9 (tj. segment, který splňuje podmínky definice odstavce 9 se dále nečlení);
 - b) pro ty segmenty, za něž se informace vykazují pro interní potřebu, a které nevyhovují definici v odstavci 9, prozkoumají vrcholoví pracovníci podniku další nižší úroveň vnitřního členění podniku, která poskytuje informace po linii výrobků a služeb nebo po linii územní, jak požaduje definice v odstavci 9; a
 - c) jestliže takové vnitřně vykazované segmenty nižší úrovně odpovídají definici oborových nebo územních segmentů uvedené v odstavci 9, použijí se na tyto segmenty kritéria pro vymezení povinně vykazovaných segmentů podle odstavců 34 a 35.
33. Podle tohoto standardu vymezí většina podniků své oborové a územní segmenty jako organizační jednotky, za které jsou informace vykazovány pro vnitřní potřebu představenstva (zvláště pro dozorčí, nikoli řídicí manažery, jsou-li takoví) a nejvyššího výkonného představitele (vysoký výkonný řídicí pracovník s rozhodovací pravomocí, za určitých okolností to může být i skupina několika lidí), aby zhodnotili výkonnost organizační jednotky v minulosti a rozhodli o budoucí alokaci zdrojů. Dokonce i tehdy, když podnik musí použít odstavec 32, protože jeho interní segmenty nejsou vymezeny po linii výrobků a služeb ani po linii územní, prozkoumá další nižší úroveň vnitřního členění, která poskytuje informace po linii výrobků a služeb nebo po územní linii, spíše než by konstruovala segmenty pouze pro externí účely. Tento přístup, kdy se na podnikovou organizační a řídicí strukturu a na vnitropodnikový informační systém pohlíží jako na východisko při vymezení podnikových oborových a územních segmentů pro účely externího vykazování, je někdy označován jako „manažerský přístup“, při čemž organizační složky, za které se informace vykazují pro vnitřní potřebu podniku, jsou někdy označovány jako „provozní segmenty“.

Povinně vykazované segmenty

34. Dva nebo více vnitřně vykazovaných oborových segmentů nebo územních segmentů, které jsou si významně podobné, mohou být spojeny do jediného oborového segmentu nebo územního segmentu. Dva nebo více oborových segmentů nebo územních segmentů jsou si významně podobné jen tehdy, když:
- a) projevují podobnou dlouhodobou finanční výkonnost; a
 - b) jsou si podobné ve všech faktorech podle příslušné definice uvedené v odstavci 9.
35. Oborový segment nebo územní segment se vymezuje jako povinně vykazovaný segment, jestliže hlavní část jeho výnosů je dosažena z prodeje externím odběratelům a:
- a) jeho výnosy z prodeje externím odběratelům i z transakcí s jinými segmenty tvoří 10 % a více z celkových externích i interních výnosů za všechny segmenty; nebo

- b) výsledek segmentu, buď zisk, nebo ztráta, tvoří 10 % a více ze součtu výsledků všech ziskových segmentů nebo ze součtu výsledků všech ztrátových segmentů, bez ohledu na to, který z nich je větší v absolutní částce; nebo
- c) jeho aktiva tvoří 10 % a více z celkových aktiv všech segmentů.
36. Jestliže je segment, za nějž se účetní informace vykazují pro interní potřebu, pod všemi limity významnosti podle odstavce 35:
- a) tento segment může být označen jako povinně vykazovaný segment navzdory své velikosti;
- b) jestliže není označen jako povinně vykazovaný navzdory své velikosti, může být tento segment spojen do samostatného povinně vykazovaného segmentu s jedním nebo dalšími podobnými vnitřně vykazovanými segmenty, které jsou také pod všemi limity významnosti podle odstavce 35 (dva nebo více oborových segmentů nebo územních segmentů jsou si podobné, jestliže odpovídají většině faktorů uvedených v příslušné definici podle odstavce 9); a
- c) jestliže tento segment není samostatně vykazován ani spojen s jiným segmentem, zahrnuje se do nezařazených dorovnávacích položek.
37. Jestliže celkové externí výnosy přiřaditelné povinně vykazovaným segmentům činí méně než 75 % celkových konsolidovaných nebo podnikových výnosů, vymezují se další segmenty jako povinně vykazované segmenty, dokonce i když nedosahují 10 % úrovně podle odstavce 35, a to až do okamžiku, kdy je do povinně vykazovaných segmentů zahrnuto alespoň 75 % celkových konsolidovaných nebo podnikových výnosů.
38. Desetiprocentní limit uvedený v tomto standardu není směrodatný pro stanovení významnosti jiných aspektů účetního výkaznictví, než je vymezení povinně vykazovaných oborových nebo územních segmentů.
39. Tím, že tento standard omezuje povinně vykazované segmenty na takové, které dosahují většinu svých výnosů z prodejů externím odběratelům, nepožaduje se, aby byly jako samostatné oborové segmenty vymezeny různé stupně vertikálně spojených činností. V některých odvětvích je však běžná praxe vykazovat určité vertikálně spojené činnosti jako samostatné oborové segmenty, i když nepřinášejí významné externí výnosy. Mnoho mezinárodních naftařských společností například jako samostatné oborové segmenty vykazuje své tzv. „činnosti na horním toku“ (těžba a výroba) a své tzv. „činnosti na dolním toku“ (rafinaci a obchodování), ačkoli většina výrobků nebo všechny výrobky vyplývající z činností „na horním toku“ (surová ropa) jsou interně přesouvány k rafinaci.
40. Tento standard podporuje, ale nepožaduje dobrovolné vykazování vertikálně spojených činností jako samostatných segmentů s příslušným popisem, včetně zveřejnění základny pro oceňování mezisegmentových transakcí tak, jak se požaduje v odstavci 75.
41. Jestliže vnitropodnikový systém vykazování zachází s vertikálně spojenými činnostmi jako samostatnými segmenty a podnik se rozhodl informace o nich nevykazovat externě jako o oborových segmentech, je nutné při vymezení externího povinně vykazovaného oborového segmentu spojit prodejní segment s nákupním segmentem (nákupními segmenty); pokud neexistuje racionální základna pro toto opatření, zahrnuje se prodejní segment do nezařazených dorovnávacích položek.
42. Segment vymezený jako povinně vykazovaný segment v bezprostředně předcházejícím období, protože splňoval příslušný desetiprocentní limit, bude i nadále povinně vykazovaným segmentem v běžném období bez ohledu na to, že jeho výnosy, výsledek a aktiva už dále nespĺňují desetiprocentní limit, pokud vedení podniku usoudí, že segment bude významný i v budoucnosti.
43. Jestliže je segment nově vymezen jako povinně vykazovaný v běžném období, protože dosahuje příslušného desetiprocentního limitu, je třeba údaje za předcházející období uváděné pro srovnání přepočíst – je-li to proveditelné – za účelem zobrazení nového povinně vykazovaného segmentu jako samostatného segmentu, a to i v případě, že tento segment v minulém období desetiprocentního limitu nedosahoval.

ÚČETNÍ PRAVIDLA SEGMENTU

44. Informace o segmentu se připravují v souladu s účetními pravidly použitými pro přípravu a prezentaci účetní závěrky podniku nebo konsolidované účetní závěrky.
45. Předpokládá se, že účetní pravidla, která řídící pracovníci zvolili k použití při přípravě svých konsolidovaných nebo podnikových účetních závěrek, považují tito řídící pracovníci za nejvhodnější pro externí vykazování. Jelikož je účelem informací o segmentech pomoci uživatelům účetních závěrek lépe jim porozumět a informovaněji posoudit podnik jako celek, požaduje tento standard použít při přípravě informací o segmentech ta účetní pravidla, která představenstvo a řídící pracovníci vybrali. To však neznamená, že účetní pravidla podniku nebo konsolidovaného celku mají být aplikována na povinně vykazované segmenty, jako by segmenty byly samostatně vykazující jednotky. Podrobný výpočet prováděný při aplikaci speciálních účetních pravidel na celopodnikové úrovni může být rozvržen na segmenty jen tehdy, pokud pro to existuje racionální základna. Například penzijní propočty se často provádějí za podnik jako celek, ale údaje za podnik mohou být rozvrženy na segmenty na základě mezd a demografických údajů za tyto segmenty.
46. Tento standard nezakazuje zveřejnit o segmentu dodatečnou informaci, která je připravena na jiném základě, než obsahují účetní pravidla použitá pro konsolidované nebo podnikové účetní závěrky, pokud a) je informace vnitřně vykazována pro představenstvo a vrcholové vedení podniku za účelem rozhodování o rozvržení zdrojů na segmenty a za účelem posouzení jejich výkonnosti a b) je přesně popsáno východisko pro vyčíslení této dodatečné informace.
47. Aktiva, která jsou společně užívána dvěma nebo více segmenty, se rozvrhují na segmenty tehdy a jen tehdy, když výnosy a náklady, které s nimi souvisejí, jsou na tyto segmenty také rozděleny.
48. Způsob, jakým jsou položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů rozvrženy na segmenty, závisí na takových faktorech, jako jsou povaha těchto položek, činnosti prováděné segmentem a relativní samostatnost segmentu. Není možné ani vhodné určit jedinou základnu pro toto rozvržení, kterou by bylo možno použít pro všechny podniky. Není ani vhodné nutit podnik k rozvržení podnikových aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se vztahují společně ke dvěma nebo více segmentům, jestliže základna pro toto rozvržení je účelová nebo těžko pochopitelná. Současně je třeba brát v úvahu, že definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu jsou vzájemně provázané a výsledné rozdělení musí být konzistentní. Proto se společně používaná aktiva rozvrhnou na segmenty tehdy a jen tehdy, když se na tyto segmenty také rozvrhnou výnosy a náklady, které s nimi souvisejí. Například aktivum se do aktiv segmentu zahrne pouze tehdy, když jsou související odpisy odečteny při stanovování výsledku segmentu.

ZVEŘEJNĚNÍ

49. Odstavce 50–67 určují požadované informace, které mají být zveřejněny o povinně vykazovaných segmentech pro *prvotní* formát vykazování podle segmentů. Odstavce 68–72 určují požadované informace, které mají být zveřejněny o povinně vykazovaných segmentech pro *druhotný* formát vykazování podle segmentů. Podporuje se, aby podniky uváděly všechny informace požadované ke zveřejnění o prvotních povinně vykazovaných segmentech podle odstavců 50–67 i za každý povinně vykazovaný druhotný segment, ačkoli odstavce 68–72 požadují za druhotný formát vykazování podle segmentů zveřejnění významně menšího množství informací. Odstavce 74–83 se zabývají různými jinými zveřejňovanými skutečnostmi o segmentu. Dodatek B k tomuto standardu vysvětluje aplikaci těchto pravidel zveřejňování.

Prvotní formát výkaznictví

50. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavcích 51–67 se použijí na každý povinně vykazovaný segment založený na prvotním formátu výkaznictví podniku.

51. Podnik uvádí výnosy segmentu za každý povinně vykazovaný segment. Výnosy segmentu z prodeje externím odběratelům a výnosy segmentu z transakcí s jinými segmenty se uvádějí samostatně.
52. Podnik uvádí výsledky segmentu za každý povinně vykazovaný segment.
53. Jestliže může podnik zjistit čistý zisk nebo ztrátu segmentu nebo některé jiné veličiny ziskovosti segmentu odlišné od výsledku segmentu, aniž by použil svévolného způsobu rozvržení, podporuje se vykazování takových vhodně popsanych veličin spolu s výsledkem segmentu. Jestliže je tato veličina vytvořena na základě jiných pravidel, než jsou účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou nebo podnikovou účetní závěrku, uvede podnik v účetní závěrce přesný popis základny pro její určení.
54. Příkladem veličiny vyjadřující výkonnost segmentu na vyšší úrovni než výsledek segmentu ve výsledovce je hrubá marže vztahovaná k výnosům z prodeje. Příkladem veličin vyjadřujících výkonnost segmentu na podrobnější úrovni než výsledek segmentu z výsledovky jsou zisk nebo ztráta z běžné činnosti (buď před, nebo po zdanění) a čistý zisk nebo ztráta.
55. Podnik uvádí informaci o celkové účetní hodnotě aktiv segmentu za každý povinně vykazovaný segment.
56. Podnik uvádí informaci o závazcích segmentu za každý povinně vykazovaný segment.
57. Podnik uvádí informace o celkové vyšší pořizovacích nákladech vynaložených během období na nabytí takových aktiv segmentu, u nichž se očekává, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), za každý povinně vykazovaný segment. Ačkoliv se někdy tato informace označuje jako kapitálové přírůstky nebo kapitálové výdaje, požadovaná hodnota se zjišťuje na akruální bázi, nikoli na bázi peněžních toků.
58. Podnik uvádí informace o celkové vyšší nákladech na odpisy aktiv segmentu zahrnovaných do výsledku segmentu za období a za každý povinně vykazovaný segment.
59. Doporučuje se, ale nepříkazuje, aby podnik uvedl informace o povaze a vyšší těchto položek výnosů a nákladů segmentu, které jsou takového rozsahu, podstaty nebo dopadu, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti každého povinně vykazovaného segmentu v daném období.
60. IAS 8 stanoví, že „pokud mají položky výnosů a nákladů v rámci zisku nebo ztráty z běžných činností takový rozsah, podstatu nebo dopad, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti podniku za období, zveřejňuje se podstata a částka takové položky samostatně“. IAS 8 nabízí množství příkladů, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení, rezerv na restrukturalizaci, vyřazení pozemků, budov a zařízení a dlouhodobých finančních investic, ukončovaných činností, urovnání sporů a rozpuštění rezerv. Není záměrem odstavce 59 měnit zařazení jakýchkoli takových položek výnosů nebo nákladů z běžných na mimořádné (jak jsou definovány v IAS 8) nebo měnit způsob oceňování takových položek. Zveřejnění informací doporučené tímto odstavcem však mění úroveň, na které by měl být hodnocen význam takových položek pro účely zveřejnění, z úrovně podniku na úroveň segmentu.
61. Podnik za každý povinně vykazovaný segment zveřejňuje celkovou vyšší nepeněžních nákladů jiných než odpisy, pro které je samostatné zveřejnění požadováno odstavcem 58, a to těch nákladů, které byly zahrnuty do nákladů segmentu, a odečítají se tudíž při stanovení výsledku segmentu.
62. IAS 7 požaduje, aby podnik zveřejnil výkaz peněžních toků, který samostatně uvádí peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti. V IAS 7 je uvedeno, že zveřejnění informací o peněžních tocích za každý povinně vykazovaný odvětvový a územní segment je významné pro pochopení celkové finanční situace, likvidity a peněžních toků podniku. IAS 7 zveřejnění takové informace podporuje. Tento standard také vítá zveřejňování informací o peněžních tocích segmentu, které je podporováno IAS 7. Navíc podporuje zveřejnění významných nepeněžních výnosů, které byly zahrnuty ve výsledku segmentu, a tudíž přičteny při stanovování výsledku segmentu.

63. Podnik, který zveřejňuje informace o peněžních tocích segmentu, jejichž uvádění je podporováno IAS 7, nemusí současně zveřejňovat informace o nákladech na odpisy podle odstavce 58 nebo součet nepeněžních nákladů podle odstavce 61.
64. Podnik zveřejňuje za každý povinně vykazovaný segment souhrn podílů podniku na čistém zisku nebo ztrátě přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, jestliže se v zásadě všechny činnosti přidružených podniků uskutečňují uvnitř tohoto jediného segmentu.
65. Ačkoliv se podle předcházejícího odstavce zveřejňuje jediná souhrnná částka, jsou každý přidružený podnik, společný podnik nebo jiné finanční investice, zachycené ekvivalenční metodou, hodnoceny individuálně, aby se zjistilo, zda v zásadě všechny jejich činnosti spadají do tohoto segmentu.
66. Jestliže je za povinně vykazované segmenty zveřejněna informace o součtu podílů podniku na čistém zisku nebo ztrátě přidružených podniků, společných podniků nebo jiných finančních investic zachycených ekvivalenční metodou, součet finančních investic v těchto přidružených podnicích a společných podnicích se také zveřejní podle povinně vykazovaných segmentů.
67. Podnik prezentuje sesouhlasení informací zveřejněných za povinně vykazované segmenty a informací agregovaných v konsolidovaných nebo podnikových účetních závěrkách. V překládaném sesouhlasení se výnosy segmentů vážou na výnosy podniku z prodeje externím odběratelům (včetně zveřejnění informace o výši výnosů podniku z prodeje externím odběratelům nezahrnuté ve výnosech žádného segmentu); výsledky segmentů se vážou na srovnatelné veličiny provozního zisku nebo ztráty podniku a na podnikový čistý zisk nebo ztrátu; aktiva segmentů se vážou na aktiva podniku a závazky segmentů na závazky podniku.

Informace o druhotném segmentu

68. Odstavce 50–67 vymezují požadavky na zveřejnění informací, které se uplatňují na každý povinně vykazovaný segment založený na prvotním formátu vykazování podle segmentů. Odstavce 69–72 vymezují požadavky na zveřejnění, které mají být uplatněny na každý povinně vykazovaný segment založený na druhotném formátu vykazování podle segmentů, jako jsou následující:
- jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví oborové segmenty, jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavci 69;
 - jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví územní segmenty založené na umístění aktiv (kde jsou výrobky podniku vyráběny nebo kde je základna činností souvisejících s poskytováním služeb), jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavcích 70 a 71;
 - jestliže jsou prvotním formátem výkaznictví územní segmenty založené na umístění odběratelů (kde se prodávají výrobky podniku nebo poskytují služby), jsou požadavky na informace zveřejňované za druhotný formát výkaznictví vymezeny v odstavcích 70 a 72.
69. Jestliže je prvotním formátem podniku pro vykazování podle segmentů oborový segment, vykazují se také následující informace:
- výnosy segmentu z prodeje externím odběratelům podle území na základě umístění odběratelů, a to pro každý územní segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodejů všem externím odběratelům;
 - celková účetní hodnota aktiv segmentu podle územního umístění aktiv pro každý územní segment, jehož aktiva segmentu tvoří 10 % a více z celkových aktiv ze všech územních segmentů; a

- c) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), a to podle územního umístění aktiv pro každý územní segment, jehož aktiva tvoří 10 % a více z celkových aktiv všech územních segmentů.
70. Jestliže jsou podnikovým prvotním formátem vykazování podle segmentů územní segmenty (založené na umístění aktiv nebo na umístění odběratelů), vykazuje podnik také následující informace o segmentu za každý oborový segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům činí 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodeje všem externím odběratelům nebo jehož aktiva segmentu představují 10 % a více z celkových aktiv všech oborových segmentů:
- a) výnosy segmentu od externích odběratelů;
- b) celková účetní hodnota aktiv segmentu; a
- c) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva).
71. Jestliže jsou prvotním formátem vykazování podle segmentů územní segmenty založené na umístění aktiv a jestliže umístění odběratelů je odlišné od umístění aktiv, pak podnik vykazuje také výnosy z prodeje externím odběratelům za každý zákaznický územní segment, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům činí 10 % a více z celkových výnosů podniku z prodeje všem externím odběratelům.
72. Jestliže jsou prvotním formátem podniku při vykazování podle segmentů územní segmenty založené na umístění odběratelů a jestliže aktiva podniku jsou umístěna jinde než odběratelé, pak podnik vykazuje také následující informace o segmentu za každý územní segment založený na umístění aktiv, jehož výnosy z prodeje externím odběratelům nebo aktiva segmentu představují 10 % a více z příslušných konsolidovaných nebo celkových podnikových hodnot:
- a) celková účetní hodnota aktiv segmentu podle územního umístění aktiv; a
- b) celkové pořizovací náklady vynaložené během období na nabytí takových aktiv segmentu, u kterých lze očekávat, že se budou používat více než jedno období (pozemky, budovy, zařízení a nehmotná aktiva), a to podle umístění aktiv.

Příklad zveřejnění informací o segmentu

73. Dodatek B tohoto standardu uvádí příklad informací za prvotní a druhotný formát výkaznictví, jejichž zveřejnění tento standard vyžaduje.

Další zveřejňované skutečnosti

74. Jestliže oborový segment nebo územní segment, za který se vykazují informace vrcholovým pracovníkům podniku, není povinně vykazovaným segmentem, protože získává hlavní část svých výnosů z prodeje jiným segmentům, ale přesto jeho výnos z prodeje externím odběratelům tvoří 10 % a více z celkových výnosů dosahovaných podnikem z prodeje všem externím odběratelům, podnik tuto skutečnost zveřejní a navíc zveřejní vyšší výnosů a) z prodeje externím odběratelům a b) z interního prodeje jiným segmentům.
75. Při oceňování a vykazování výnosů segmentu z transakcí s jinými segmenty se mezisegmentové transakce oceňují takovým způsobem, který podnik skutečně používá. Východiska pro oceňování mezisegmentových transakcí a jakékoliv jejich změny se uvádějí v účetní závěrce.

76. Změny v účetních pravidlech použitých pro vykazování informací podle segmentů mající podstatný dopad na informace o segmentu se zveřejňují, přičemž informace o segmentu za minulé období, které se zveřejňují pro srovnání, se přepočtou, pokud je to proveditelné. Takové zveřejnění obsahuje popis druhu změn, jejich důvod, skutečnost, že srovnatelné informace byly přepočteny nebo že jejich přepočtení nebylo proveditelné, a dále finanční dopady změny, jsou-li rozumně zjištělné. Jestliže podnik změnil vymezení svých segmentů a nepřepočte informace za minulé období na novém základě, protože je to neproveditelné, pak uvede pro srovnání údaje o segmentu jak v původním, tak v novém způsobu vymezení segmentu v tom roce, ve kterém změnil vymezení segmentů.
77. O změnách v účetních pravidlech použitých podnikem pojednává IAS 8. IAS 8 požaduje, aby se změny v účetních pravidlech prováděly jen tehdy, pokud to požaduje zákon nebo vydavatel účetních standardů nebo jestliže změny přinesou vhodnější zobrazení událostí nebo transakcí v podnikové účetní závěrce.
78. O změnách v účetních pravidlech použitých na úrovni podniku, které ovlivňují informace o segmentu, se pojednává v souladu s IAS 8. Pokud nový Mezinárodní účetní standard nestanoví jinak, požaduje IAS 8, aby změny v účetních pravidlech byly aplikovány zpětně a aby informace za minulé období byly, je-li to proveditelné, přepočteny (vzorové řešení) nebo aby souhrnné výsledky vyplývající ze změn byly zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty podniku za běžné období (povolené alternativní řešení). Jestliže se používá vzorové řešení, přepočtou se informace o segmentu za minulé období. Jestliže se použije povolené alternativní řešení, započítá se souhrnná úprava, která je zahrnuta do stanovení čistého zisku nebo ztráty podniku, do výsledku segmentu jen tehdy, je-li to provozní položka, která může být segmentům přiřazena nebo na segmenty racionálně rozvržena. V tom případě může IAS 8 požadovat samostatné zveřejnění této informace o segmentu, jestliže rozsah, podstata nebo dopad změny je takový, že zveřejnění je důležité pro posouzení výkonnosti podniku za období.
79. Některé změny účetních pravidel se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů. Příkladem jsou změny ve vymezení segmentů a změny v základně pro rozvrhování výnosů a nákladů na segmenty. Takové změny mohou mít významný vliv na vykazované informace o segmentech, ale nemění souhrnné hodnotové informace za podnik. Aby byli uživatelé schopni porozumět změnám a posoudit trendy, je informace o segmentu za minulé období, která je v účetní závěrce obsažena, za účelem srovnání přepočtena (pokud je to proveditelné) tak, aby zohlednila nová účetní pravidla.
80. Odstavec 75 požaduje, aby se při vykazování podle segmentů oceňovaly mezisegmentové transakce stejnou metodou, jakou podnik k oceňování mezisegmentových transakcí skutečně používá. Jestliže podnik změnil metodu, kterou k oceňování mezisegmentových transakcí skutečně používá, nejde o změnu v účetních pravidlech, na jejímž základě je třeba upravit data o segmentu z minulých období podle odstavce 76. Odstavec 75 však požaduje zveřejnění těchto změn.
81. Podnik uvádí typy výrobků a služeb zahrnutých do každého vykazovaného oborového segmentu a vymezuje každý vykazovaný územní segment, prvotní i druhotný, pokud nejsou zveřejněny v jiné části účetní závěrky nebo jinde ve výroční zprávě.
82. K vyhodnocení vlivů takových skutečností, jako jsou změny v poptávce, změny v cenách vstupů nebo jiných výrobních faktorů a vývoj alternativních výrobků a procesů na oborový segment, je nutné znát činnosti prováděné v segmentu. Obdobně k vyhodnocení vlivů změn v ekonomickém a politickém prostředí na riziko a míru výnosnosti územního segmentu je důležité znát složení tohoto územního segmentu.

83. V minulosti vykazované segmenty, které již nesplňují kvantitativní limity, se samostatně nevykazují. Je možné, že tyto limity již nesplňují např. kvůli poklesu poptávky nebo změnám ve strategii řízení nebo proto, že část činností segmentu byla prodána nebo spojena s jinými segmenty. Vysvětlení důvodů, proč se dříve vykazovaný segment již dále nevykazuje, může být užitečné také pro potvrzení předpokladů týkajících se poklesu trhů a změn v podnikové strategii.

DATUM ÚČINNOSTI

84. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1998 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Jestliže podnik tento standard používá na účetní závěrku za období počínající před 1. červencem 1998 místo původního IAS 14, tuto skutečnost v účetní závěrce zveřejní. Pokud účetní závěrka obsahuje srovnávací informace za období předcházející datu účinnosti nebo datu dřívějšího dobrovolného přijetí tohoto standardu, požaduje se přepočtení dat za segmenty podle tohoto standardu, pokud to není neproveditelné; je-li takový přepočtení neproveditelný, podnik tuto skutečnost zveřejní.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 15 (PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Informace vyjadřující dopady měnících se cen

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v červnu 1981. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

OBSAH

	Odstavce
Prohlášení Rady z října 1989	
Rozsah působnosti	108
Vysvětlení	108
Reagování na měnící se ceny	108
Přístup oceňování ve všeobecné kupní síle	109
Přístup oceňování v běžných cenách	109
Současný stav	110
Minimální zveřejnění	110
Ostatní zveřejnění	111
Datum účinnosti	111

PROHLÁŠENÍ RADY Z ŘÍJNA 1989

Na svém zasedání v říjnu 1989 Rada IASC schválila následující prohlášení, aby ho přidala k IAS 15 – *Informace vyjadřující dopady měnících se cen*:

„Mezinárodní shody týkající se zveřejnění informací vyjadřujících dopady měnících se cen, která byla předpokládána, když byl IAS 15 vydaný, nebylo dosaženo. Jako důsledek toho Rada IASC rozhodla, že podniky nemusí vykazovat informace požadované IAS 15, aby jejich účetní závěrka byla v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Nicméně Rada podnikům doporučuje vykazovat takové informace a vybízí je, aby zveřejňovaly položky požadované IAS 15.“

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro vyjádření dopadů měnících se cen na oceňování používaná pro zjišťování výsledků z operací a finanční pozice podniku.
2. Tento Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 6 – *Účetní odpovědi na měnící se ceny*.
3. Tento standard se vztahuje na podniky, jejichž úroveň výnosů, zisku, aktiv nebo zaměstnanosti je významná v ekonomickém prostředí, ve kterém působí. Když je prezentováno obojí, účetní závěrka jak mateřského, tak konsolidovaného podniku, informace vyžadované tímto standardem musí být předkládány jen na základě konsolidovaných informací.
4. Informace vyžadované tímto standardem nejsou požadovány u dceřiného podniku operujícího v zemi, kde má sídlo jeho mateřský podnik, jestliže mateřský podnik předkládá konsolidované informace na tomto základě. Pro dceřiné podniky operující v jiné zemi než v zemi sídla mateřského podniku jsou informace vyžadované tímto standardem požadovány, pouze je-li pro podobné informace přijatou praxí, aby byly prezentovány ekonomicky významnými podniky v dané zemi.
5. Vykazování informací vyjadřující dopady měnících se cen je ostatním jednotkám doporučeno v zájmu propagování účetního výkaznictví, které by poskytovalo více informací.

VYSVĚTLENÍ

6. Ceny se mění v čase jako výsledek různých specifických nebo všeobecných ekonomických a společenských sil. Specifické síly, jako například změny v nabídce a poptávce a technologické změny, mohou způsobit, že se individuální ceny významně a na sobě nezávisle zvyšují nebo snižují. Navíc všeobecné síly mohou mít za následek změnu ve všeobecné cenové hladině, a tudíž i ve všeobecné kupní síle peněz.
7. Ve většině zemí jsou účetní závěrky připravovány na základě účetnictví založeného na historických cenách bez ohledu buď na změny ve všeobecné cenové hladině, nebo na změny ve specifických cenách držených aktiv, s výjimkou výše, ve které pozemky, budovy a zařízení mohou být přeceněny nebo ve které zásoby či jiná krátkodobá aktiva mohou být sníženy na čistou realizovatelnou hodnotu. Informace vyžadované tímto standardem jsou navrženy tak, aby uživatelé účetních závěrek podniků byli informováni o dopadech měnících se cen na výsledky jejich operací. Avšak účetní závěrka, ať už je sestavena metodou historických cen, nebo metodou vyjadřující dopady měnících se cen, není určena ke stanovení hodnoty podniku jako celku.

REAGOVÁNÍ NA MĚNÍCÍ SE CENY

8. Podniky, které používají tento standard, by měly zveřejňovat informace o položkách vysvětlených v odstavcích 21 až 23 za použití účetních metod vyjadřujících dopady měnících se cen.

9. Finanční informace považované za odpovědi na dopady měnících se cen jsou připravovány několika způsoby. Jeden způsob ukazuje finanční informace na základě všeobecné kupní síly. Další způsob ukazuje běžné ceny namísto cen historických, přičemž rozpoznává změny ve specifických cenách aktiv. Třetí způsob kombinuje rysy obou těchto metod.
10. Tyto odpovědi se zakládají na dvou základních přístupech k určení zisku. Jeden uznává zisk až po udržení vlastního kapitálu podniku přepočteného všeobecnou kupní sílou. Druhý uznává zisk až po udržení provozní kapacity podniku a může nebo nemusí zahrnovat úpravu na všeobecnou cenovou hladinu.

Přístup oceňování ve všeobecné kupní síle

11. Přístup oceňování ve všeobecné kupní síle se týká nového vykázání některých nebo všech položek v účetní závěrce, upravených o změny ve všeobecné cenové hladině. Návrhy založené na tomto přístupu zdůrazňují, že všeobecná kupní síla způsobuje změnu jednotky účtování, ale nemění základní oceňovací koncepty. Podle tohoto přístupu, při použití vhodného indexu, zisk normálně vyjadřuje dopady změn všeobecné cenové hladiny na odpisy, náklady prodeje a čisté peněžní položky a je vykázán až po udržení vlastního kapitálu podniku přepočteného všeobecnou kupní sílou.

Přístup oceňování v běžných cenách

12. Přístup oceňování v běžných cenách je založen na řadě rozdílných metod. Obvykle tyto přístupy používají reprodukční náklady jako prvotní oceňovací koncept. Jsou-li však reprodukční náklady vyšší než jak čistá realizovatelná hodnota, tak současná hodnota, je jako oceňovací koncept obvykle použita vyšší hodnota z čisté realizovatelné hodnoty a současné hodnoty.
13. Reprodukční náklad specifického aktiva je normálně odvozen od běžného nákladu na získání podobného aktiva, nového nebo použitého, nebo od odpovídající výrobní kapacity nebo potenciálu služeb. Čistá realizovatelná hodnota obvykle představuje čistou běžnou prodejní cenu aktiva. Současná hodnota představuje běžný odhad budoucích čistých příjmů přiřaditelných k aktivu, náležitě diskontovaných.
14. Specifické cenové indexy jsou často používány jako prostředek k určení běžných cen položek, obzvláště tehdy, jestliže se tyto položky nevyskytly v nedávných transakcích, jestliže není k dispozici ceník nebo ceník nelze prakticky použít.
15. Metody běžných cen zpravidla vyžadují zachycení dopadů na odpisy a náklady prodeje v důsledku změn pro podnik specifických cen. Většina takových metod též vyžaduje používání některých forem úprav, které mají společně obecné rozpoznání vzájemného působení mezi měnícími se cenami a financováním podniku. Jak se hovoří v odstavcích 16–18, názory na to, jakou formu by tyto úpravy měly mít, se liší.
16. Některé metody běžných cen vyžadují úpravu vyjadřující dopady měnících se cen u všech čistých peněžních položek, včetně dlouhodobých závazků, vedoucích ke ztrátě z držení čistých peněžních aktiv nebo k zisku z držení čistých peněžních závazků, pokud ceny rostou, a naopak. Jiné metody omezují tuto úpravu na peněžní aktiva a závazky zahrnuté do pracovního kapitálu podniku. Oba typy úprav uznávají, že důležitými prvky provozní kapacity podniku jsou nejen nepeněžní aktiva, ale také peněžní položky. Charakteristickým rysem výše popsaných metod běžných cen je, že uznávají zisk až po udržení provozní kapacity podniku.
17. Jiným názorem je, že není nutné zachytit ve výsledovce dodatečné reprodukční náklady aktiv v rozsahu, ve kterém jsou financována z výpůjček. Metody založené na tomto názoru vykazují zisk až po udržení té části podnikové provozní kapacity, která je financována jeho akcionáři. Toho může být dosaženo například snížením celkové úpravy odpisů, nákladů prodeje, a kde to metoda vyžaduje, peněžního pracovního kapitálu, úměrně v poměru financování z výpůjček k financování ze součtu výpůjček a vlastního kapitálu.

18. Některé z metod běžných cen používají index všeobecné cenové hladiny pro přepočtení výše podílů akcionářů. To vymezuje rozsah, ve kterém má být udržen vlastní kapitál podniku přepočtený všeobecnou kupní silou, když přírůstek reprodukčních nákladů aktiv vzniklý během období je menší než snížení podílů akcionářů přepočtené kupní silou během téhož období. Někdy je tento výpočet pouze poznamenán, aby umožnil srovnání mezi čistými aktivy přepočtenými všeobecnou kupní silou a čistými aktivy v běžných cenách. Podle jiných metod, které uznávají zisk až po udržení vlastního kapitálu podniku přepočteného všeobecnou kupní silou, je rozdíl mezi těmito dvěma podobami čistých aktiv považován za zisk nebo ztrátu připadající akcionářům.

Současný stav

19. I když finanční informace jsou někdy získány pomocí různých metod používaných pro vyjádření měnících se cen popsaných výše, buď v prvotních, nebo doplňkových účetních výkazech, neexistuje o této záležitosti dosud mezinárodní shoda. Proto Výbor pro Mezinárodní účetní standardy věří, že je nezbytné další experimentování předtím, než bude možné uvažovat o tom, zda požadovat na podnikcích sestavení prvotních účetních výkazů za použití úplného a jednotného systému pro vyjádření měnících se cen. Prozatím by vývoji této záležitosti pomohlo, kdyby podniky, které sestavují prvotní účetní výkazy založené na konceptu historických cen, také poskytovaly doplňkové informace vyjadřující dopady měnících se cen.
20. Existují různé návrhy týkající se položek, které mají být zahrnuty do takových informací, v rozmezí od několika položek výsledovky do rozsáhlého vykazování výsledovky a rozvahy. Je žádoucí, aby bylo mezinárodně stanovené minimum položek, jež mají být zahrnuty do těchto informací.

MINIMÁLNÍ ZVEŘEJNĚNÍ

21. Položky, které mají být vykázány, jsou:
- a) výše úprav k odpisům nebo upravená výše odpisů pozemků, budov a zařízení;
 - b) výše úprav k nákladům prodeje nebo upravená výše nákladů prodeje;
 - c) úpravy týkající se peněžních položek, dopadů výpůjček nebo podílů na vlastním kapitálu, pokud jsou takové úpravy vzaty v úvahu pro určení zisku podle přijaté účetní metody; a
 - d) celkový dopad úprav popsaných v a) a b) a tam, kde je to vhodné i v c), na výsledky, stejně tak i jakékoli další položky vyjadřující dopady měnících se cen, které jsou zveřejňovány podle přijaté účetní metody.
22. Pokud je přijata metoda běžných cen, měly by být zveřejněny běžné ceny pozemků, budov a zařízení a zásob.
23. Podniky by měly popsat metody zvolené pro vyčíslení informací vyžadovaných v odstavcích 21 a 22, včetně podstaty jakýchkoli použitých indexů.
24. Informace požadované v odstavcích 21 až 23 by měly být poskytovány jako doplňkové, pokud takové informace nejsou vykazovány v prvotních účetních výkazech.
25. Ve většině zemí jsou takové informace doplňkem, ale nikoli součástí prvotních účetních výkazů. Tento standard se neaplikuje na účetní pravidla a pravidla pro vykazování, jejichž použití je požadováno na podnikcích při přípravě jejich prvotních účetních výkazů, s výjimkou takových účetních výkazů, které jsou sestaveny na principech, jež vyjadřují dopady měnících se cen.

OSTATNÍ ZVEŘEJNĚNÍ

26. Podnikům je doporučeno, aby poskytovaly dodatečná zveřejnění, a zvláště diskuse o významu těchto informací v podmínkách podniku. Obvykle je užitečné zveřejnění jakýchkoli úprav daňových rezerv nebo daňových zůstatků.

DATUM ÚČINNOSTI

27. Tento Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 6 – Účetní odpovědi na měnící se ceny a nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1983 nebo později.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 16
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1998)**

Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* byl schválen v březnu 1982.

V prosinci 1993 byl IAS 16 novelizován jako součást projektu zaměřeného na srovnatelnost a zdokonalení účetní závěrky. Tak vznikl IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* (IAS 16 (novelizovaný v roce 1993)).

V červenci 1997, kdy byl schválen IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, byl pozměněn odstavec 66 e) IAS 16 (novelizovaného v roce 1993) – nyní odstavec 60 e) tohoto standardu.

V dubnu a v červenci 1998 byly novelizovány některé odstavce IAS 16 (novelizovaného v roce 1998), aby bylo dosaženo souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace* (novelizovaným v roce 1998), IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Novelizovaný standard (IAS 16 (novelizovaný v roce 1998)) nabyl účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

V dubnu 2000 byl Mezinárodním účetním standardem IAS 40 – *Investice do nemovitostí* pozměněn odstavec 4. IAS 40 nabyl účinnosti roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil IAS 41 – *Zemědělství* odstavec 2. IAS 41 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 16 se vztahují následující SIC:

- SIC-14, Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek.
- SIC-23, Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu.

OBSAH

	Odstavce
Účel	112
Rozsah působnosti	112
Definice	113
Uznání pozemků, budov a zařízení	113
Výchozí ocenění pozemků, budov a zařízení	114
Součástí nákladů	114

Směna aktiv	115
Následné výdaje	115
Ocenění navazující na výchozí uznání	116
Vzorové řešení	116
Povolené alternativní řešení	116
Přecenění	116
Odpisy	118
Posouzení doby použitelnosti	119
Posouzení odpisové metody	119
Návratnost účetní hodnoty – ztráty ze snížení hodnoty	119
Likvidace a vyřazení	120
Zveřejnění	120
Datum účinnosti	122

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

ÚČEL

Cílem tohoto Standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Základní problémy v účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v časovém uznání aktiv, určení jejich účetních hodnot a ve vztahu k nim účtování odpisů.

Tento Standard požaduje, aby položka pozemků, budov a zařízení byla uznána jako aktivum, když splňuje definici a uznaná kritéria pro aktivum uvedená v *Koncepčním rámci pro přípravu a předkládání účetní závěrky*.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento Standard se aplikuje na účtování pozemků, budov a zařízení, s výjimkou případů, kdy jiný Mezinárodní účetní standard požaduje nebo dovoluje odlišný účetní postup.
2. Tento Standard se nepoužívá pro:
 - a) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41- *Zemědělství*); a
 - b) práva k nerostům, průzkum a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

Nicméně tento Standard se aplikuje na pozemky, budovy a zařízení užitá k rozvoji nebo podpoře činností nebo aktiv uvedených v bodě a) nebo b), ale oddělených od těchto činností nebo aktiv.

3. Za některých okolností dovolují Mezinárodní účetní standardy stanovit výchozí uznání účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení postupem, který je odlišný od postupu popsaného v tomto Standardu. Např. IAS 22 (novelizovaný 1998) – *Podnikové kombinace*, požaduje, aby pozemky, budovy a zařízení získané podnikovou kombinací byly oceněny reálnou výchozí hodnotou i v případě, když je vyšší než výdaje na jejich pořízení. Nicméně v těchto případech, všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům, včetně odpisování, podléhají požadavkům tohoto Standardu.

4. Pro své investice do nemovitostí použije podnik raději IAS 40 – *Investice do nemovitostí*, než tento standard. Tento standard však podnik použije pro nemovitosti, které jsou stavěny nebo rekonstruovány se záměrem jejich budoucího využití jako investice do nemovitostí. Jakmile je výstavba nebo rekonstrukce dokončena, použije podnik IAS 40. IAS 40 se rovněž používá pro stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány pro pokračující budoucí využívání formou investice do nemovitostí.
5. Tento Standard se nezabývá určitými aspekty aplikace obsáhlého systému odrážejícího účinky měnících se cen (viz IAS 15 – *Informace vyjadřující dopady měnících se cen*, a IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*). Nicméně u podniků, které používají takový systém, je požadováno, aby se přizpůsobily všem aspektům tohoto Standardu, kromě těch, které se zabývají následným oceněním pozemků, budov a zařízení po jejich výchozím uznání.

DEFINICE

6. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která:

- a) podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům; a
- b) očekává se, že budou užívány během více než jednoho období.

Odpis je systematickým určováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti.

Odepisovatelná částka je náklad aktiva nebo jiná částka zastupující náklad v účetní závěrce, mínus jeho zbytková hodnota.

Doba použitelnosti je buď:

- a) období, během kterého se očekává, že aktivum bude užíváno podnikem; nebo
- b) očekávaný objem výroby nebo podobných jednotek, které budou podnikem z aktiva získány.

Náklad je peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Zbytková hodnota je čistá částka, kterou podnik očekává, že získá za dané aktivum na konci doby jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením.

Reálná hodnota je částka, za niž aktivum může být směřeno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

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

UZNÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

7. Jakákoliv položka pozemků, budov a zařízení se vykazuje jako aktivum, jestliže:
 - a) je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek; a
 - b) pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být podnikem spolehlivě měřeny.
8. Pozemky, budovy a zařízení představují často hlavní podíl na celkových aktivech podniku, a proto jsou významné při prezentaci jeho finanční pozice. Navíc na určení toho, zda výdaj reprezentuje aktivum nebo náklad může mít velký vliv na vykazované výsledky z podnikových operací.

9. Při určení, zda položka vyhovuje prvnímu kritériu pro uznání, potřebuje podnik odhadnout stupeň jistoty přisuzovaný toku budoucích ekonomických užiteků na základě jistoty v době výchozího uznání. Existence přiměřené jistoty, že budoucí ekonomické užítky budou plynout do podniku, si vyžaduje ujištění, že podnik obdrží prospěch přisuzovaný aktivu a podstoupí rizika s tím spojená. Toto ujištění je obvykle možné získat jedině, pokud rizika a prospěch již byly na podnik přeneseny. Před těmito událostmi může být transakce na získání aktiva obvykle zrušena bez významné penalizace, a proto aktivum není uznáno.
10. Druhému kritériu pro uznání je obvykle ihned vyhověno, protože směnná transakce prokazující koupi aktiva určuje jeho náklad. V případě aktiva vlastní výroby může být odpovídající ocenění nákladů stanoveno na základě transakcí s externími partnery podniku při pořízení materiálu, práce a ostatních vstupů použitých během výrobního procesu.
11. Pro určení toho, co představuje samostatnou položku pozemků, budov a zařízení, se požaduje užít kritéria v definici při specifických okolnostech nebo podle specifických typů podniků. Může být vhodné agregovat jednotlivě nevýznamné položky, jako jsou formy, nástroje a matrice, a použít kritéria pro souhrnnou hodnotu. Nejvíce náhradních dílů a servisního zařízení je obvykle evidováno jako zásoby a zachyceno jako náklad při spotřebě. Nicméně hlavní náhradní díly a součásti zařízení jsou kvalifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud podnik očekává, že je bude používat po více než jedno období. Obdobně, jestliže náhradní díly a servisní zařízení je možné použít pouze ve vztahu k položce pozemků, budov a zařízení a jejich použití bude nepravdělné, pak jsou tyto položky zachyceny jako pozemky, budovy a zařízení a jsou odepsány za dobu, která nepřesahuje dobu použitelnosti aktiva, ke kterému patří.
12. Za určitých okolností je vhodné rozdělit celkové výdaje na aktivum na jeho jednotlivé části a účtovat o každé části odděleně. Jedná se o případ, kdy jednotlivé části aktiv mají rozdílnou dobu použitelnosti nebo poskytují podniku užítky v rozdílných vzorcích tak, že je nutné užít odlišných odpisových sazeb a metod. Například letadlo a jeho motory vyžadují, aby byly pokládány za jednotlivá odepisovatelná aktiva, pokud mají odlišnou dobu použitelnosti.
13. Pozemky, budovy a zařízení mohou být pořízeny z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, která bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užítky jakýchkoli odděleně existujících položek pozemků, budov a zařízení, může být pro podnik nutné pro získání budoucích ekonomických užiteků z jiných aktiv. Jestliže je to tento případ, pak takové pořízení pozemků, budov a zařízení je označováno jako uznání aktiv, která dávají možnost budoucích ekonomických užiteků ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly podnikem získány. Nicméně takováto aktiva jsou uznána do té míry, do které výsledná účetní hodnota takového aktiva a s ním souvisejících aktiv nepřevyšuje celkovou zpětně získatelnou částku tohoto aktiva a s ním souvisejících aktiv. Například chemický výrobce je nucen zavést nové chemické manuální procesy, aby vyhověl požadavkům na ochranu životního prostředí, týkajících se produkce a skladování nebezpečných chemikálií; odpovídající podnikové zlepšení je uznáno jako aktivum do té míry, do které odpovídá náhradě, protože bez něho by podnik nebyl schopen vyrábět a prodávat chemikálie.

VÝCHOZÍ OCENĚNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

14. Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se na počátku oceňuje pořizovacími náklady.

Součástí nákladů

15. Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení odpovídají nákupní ceně včetně dovozních cel, daní, které nelze nárokovat, a různých přímo přiřaditelných nákladů na uvedení aktiva do provozu pro jeho zamýšlené užítí; jakékoliv obchodní slevy a rabaty jsou odečteny při pořízení od nákupní ceny. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- náklady na přípravu místa;
 - náklady na dopravu a manipulaci;

- c) náklady na instalaci (montáž);
 - d) poplatky profesním specialistům, jako jsou architekti a inženýři; a
 - e) odhadnutý náklad na demontáž a přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu v rozsahu, v němž jsou uznány rezervy podle IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.
16. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena proti normálním úvěrovým podmínkám, jejím nákladem je cenový ekvivalent v penězích; rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je uznán jako úrokový náklad za období úvěru, pokud není kapitalizován v souladu s alternativním přístupem v IAS 23 – *Výpůjční náklady*.
17. Správní a jiné všeobecné režijní náklady nejsou součástí nákladů na pozemky, budovy a zařízení, pokud nemohou být přímo vztaheny k pořízení daného aktiva nebo neuvádějí aktivum do provozu. Podobně náklady na záběh a jiné předvýrobní náklady nejsou součástí nákladů na pořízení aktiva, pokud nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do provozu. Počáteční provozní ztráty, které vznikají do doby, než dané aktivum dosáhne plánovaného výkonu, jsou uznány jako náklad.
18. Náklady na pořízení aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných principů jako u nakoupeného aktiva. Pokud předmětem činnosti podniku je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se vlastní náklady nákladům na výrobu aktiv pro prodej (viz IAS 2 – *Zásoby*). Proto jakékoli interní zisky jsou z těchto nákladů vyloučeny. Podobně také náklady abnormálních částek odpadového materiálu, práce nebo jiných zdrojů použitých pro vlastní výrobu aktiv se nezahrnují do pořizovacích nákladů aktiva. IAS 23 stanovuje kritéria, kdy jsou úroky uznány jako součást pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení.
19. Náklady na pořízení aktiva vynaložené nájemcem u finančního leasingu jsou upraveny principy v IAS 17 – *Leasingy*.
20. Účetní hodnota pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotace v souladu s IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*.

Směna aktiv

21. Položka pozemků, budov a zařízení může být pořízena směnou nebo částečnou výměnou za jinou položku pozemků, budov a zařízení nebo jiné aktivum. Náklady na pořízení takové položky jsou oceněny v reálné hodnotě obdrženého aktiva, která je rovna reálné hodnotě poskytnutého aktiva upravené o převedenou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů.
22. Položka pozemků, budov a zařízení může být také pořízena směnou za podobné aktivum, které má podobné použití ve stejné oblasti podnikání a které má podobnou reálnou hodnotu. Položka pozemků, budov a zařízení může být také prodána výměnou za majetkový podíl v podobném aktivu. V obou případech, dokud není výdělečný proces směny kompletní, žádný zisk nebo ztráta není z transakce uznán. Mimo to nákladem na pořízení nového aktiva je účetní hodnota postoupeného aktiva. Avšak reálná hodnota aktiva obdrženého může poskytnout důkaz o snížení hodnoty postoupeného aktiva. Za těchto okolností je postoupené aktivum odepsáno a tato odepsaná hodnota je přidělena novému aktivu. Příklady směny podobných aktiv zahrnují výměnu letadel, hotelů, servisních stanic a jiného nemovitého majetku. Jestliže jiná aktiva jako peněžní prostředky jsou součástí směnné operace, může to znamenat, že směňované položky nemají stejnou hodnotu.

NÁSLEDNÉ VÝDAJE

23. Následné výdaje vztahující se k položce pozemků, budov a zařízení, které již byly uznány, mohou být přidány k účetní hodnotě aktiva, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou budoucí ekonomické užítky nad původně odhadnutý standardní výkon existujícího aktiva. Všechny další vedlejší náklady by měly být uznány jako náklady v období, ve kterém byly vynaloženy.

24. Následně výdaje na pozemky, budovy a zařízení jsou uznány jako aktivum pouze tehdy, jestliže výdaje zlepšují úroveň aktiva nad původně odhadnutý standardní výkon. Příklady technického zhodnocení, které vedou ke zvýšení budoucích ekonomických přínosů, jsou:
- a) zhodnocení položky budov, kterým se prodlouží jejich životnost, včetně zvýšení jejich kapacity;
 - b) vylepšení strojních součástí k dosažení zlepšení kvality výstupu; a
 - c) zavedení nových výrobních postupů, které umožní podstatně snížit předchozí kalkulované provozní náklady.
25. Výdaje na opravy a údržbu pozemků, budov a zařízení mají obnovit nebo udržet budoucí ekonomické užítky, které může podnik očekávat od původně odhadnuté standardní výkonnosti aktiva. Jako takové jsou obvykle uznány jako náklad v období, kdy jsou vynaloženy. Například náklad na běžnou údržbu nebo i generální opravu budov a zařízení je obvykle nákladem, protože spíše obnovuje než zvyšuje původní běžnou výkonnost.
26. Příslušné účetní řešení k výdajům vznikajícím následně při nabytí pozemků, budov a zařízení závisí na okolnostech, které byly vzaty v úvahu při původním ocenění a uznání příslušné položky pozemků, budov a zařízení a zda-li jsou následně výdaje návratné. Například, když účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení bere již v úvahu ztrátu z ekonomických užítků, pak následně výdaje na obnovu očekávaných budoucích užítků z aktiva jsou aktivovány za předpokladu, že účetní hodnota nepřesáhne zpětně ziskatelnou částku z aktiva. To je také případ, kdy nákupní cena aktiva již odráží závazek podniku vynaložit v budoucnosti výdaj, který je nutný, k uvedení aktiva do provozu. Příkladem toho může být nabytí budovy vyžadující obnovu. Za takových okolností jsou následně výdaje přičteny k účetní hodnotě aktiva v rozsahu, v jakém mohou být uhrazeny z budoucího užití aktiva.
27. Hlavní součásti některých položek pozemků, budov a zařízení mohou být nahrazovány v pravidelných intervalech. Například pec může vyžadovat vychlazení po určitém množství hodin používání nebo interiér letadla, jako jsou např. sedadla a kuchyňky, může vyžadovat nahrazení několikrát během života konstrukce letadla. Součásti jsou účtovány jako samostatná aktiva, protože mají dobu použitelnosti odlišnou od těchto pozemků, budov a zařízení, ke kterým přísluší. Proto při splnění uznaných kritérií z odstavce 7 jsou výdaje vynaložené za výměnu nebo náhradu součástí zaúčtovány jako pořízení samostatného aktiva a nahrazené aktivum je odepsáno.

OCENĚNÍ NAVAZUJÍCÍ NA VÝCHOZÍ UZNÁNÍ

Vzorové řešení

28. Pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním uznání vykazují v částce pořizovacích nákladů snížených o opravy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Povolené alternativní řešení

29. Pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním uznání vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných akumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s takovou pravidelností, aby se účetní hodnota významně nelišila od té, která byla určena jako reálná hodnota k rozvahovému dni.

Přecenění

30. Reálnou hodnotou pozemků a budov je obvykle jejich tržní cena. Tato hodnota je stanovena odhadem běžně prováděným profesionálním odhadcem.

31. Reálnou hodnotou položek budov a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem. Když není jistota o tržní ceně, protože budova a zařízení mají zvláštní povahu, a protože tyto položky jsou prodávány jen zřídka, s výjimkou prodeje jako součásti pokračujícího obchodu, jsou oceněny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů.
32. Četnost přecenění závisí na pohybech reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení. Když se reálná hodnota aktiva liší významně od své účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou procházet významnými a nestálými změnami reálné hodnoty, a proto jsou nutná roční přecenění. Takové časté přecenění není nutné pro položky pozemků, budov a zařízení s pouze bezvýznamným pohybem jejich reálné hodnoty. Místo toho jsou za dostatečné považována přecenění každých 3 nebo 5 let.
33. Jestliže dochází k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, všechny oprávky k datu přecenění jsou buď:
- přepočteny stejným poměrem jako je změna brutto účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná přeceněné částce. Tato metoda je často používána, když je aktivum přeceněné pomocí poměru k jeho odepsaným reprodukčním nákladům; nebo
 - vyloučeny z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto částka je pak přepočtena na přeceněnou částku aktiva. Např. tato metoda je užívána pro budovy, které jsou přeceňovány na svou tržní hodnotu.
- Částka úpravy vznikající z přepočtených nebo vyločených opravek tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, která je rozdělena v souladu s odstavci 37 a 38.
34. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří, se přecení.
35. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy, která podnik užívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou následující:
- pozemky;
 - pozemky a budovy;
 - stroje;
 - lodě;
 - letadla;
 - motorové dopravní prostředky;
 - nábytek a příslušenství; a
 - kancelářské zařízení.
36. Položky ve třídách pozemků, budov a zařízení jsou přeceněny současně, aby se předešlo selektivnímu přeceňování aktiv a vykazování částek v účetní závěrce, které jsou směsí nákladů a hodnot k různému datu. Nicméně třída aktiv by měla být přeceněna tak často, aby se zajistilo, že přecenění třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého časového období a přecenění bude udržováno aktuální.
37. Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Nárůst přecenění se však uzná jako výnos v rozsahu v němž se ruší snížení přecenění téhož aktiva a v němž bylo toto snížení přecenění dříve uznáno jako náklad.

38. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uzná se toto snížení za náklad. Snížení přecenění se však zachytí přímo na vrub každého příslušného přírůstku z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění, týkající se téhož aktiva.
39. Rozdíl z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu může být převeden přímo do nerozděleného zisku, a to tehdy, když je rozdíl realizován. Celý rozdíl může být realizován při likvidaci nebo vyřazení aktiva, kterého se týká. Nicméně některé rozdíly mohou být realizovány při užívání aktiva podnikem; v takovém případě je částka rozdílu realizována jako rozdíl mezi původními odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se neúčtuje výsledkově.
40. Důsledky daní za zisk, jestliže nějaké jsou, vyplývající z přecenění pozemků, budov a zařízení, jsou upraveny v IAS 12 – *Daně ze zisku*.

ODPISY

41. Částka odpisů položky pozemků, budov a zařízení se systematicky alokuje během doby použitelnosti. Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užítky z aktiva využívány podnikem. Odpis v každém období by měl být zachycen jako náklad, pokud není zahrnut do vykázané účetní hodnoty jiného aktiva.
42. Protože ekonomické užítky obsažené v aktivu jsou spotřebovány podnikem, účetní hodnota aktiva je snížena tak, aby odrážela tuto spotřebu normálním zaúčtováním nákladů na odpisy. Odpis se účtuje dokonce, i když hodnota aktiva překročí jeho účetní hodnotu.
43. Ekonomické užítky obsažené v položce pozemků, budov a zařízení jsou podnikem spotřebovány hlavně užíváním aktiva. Nicméně, jiné faktory, jako např. technická zastaralost a opotřebení, zatímco aktivum zůstává v nečinnosti, často zapříčiňují pokles ekonomických přínosů, které podnik očekával od daného aktiva. V důsledku toho všechny následující faktory musí být považovány za určující pro dobu použitelnosti aktiva:
- a) očekávané použití aktiva podnikem. Užívání je určeno odkazem na očekávanou kapacitu aktiva a na jeho fyzický výkon;
 - b) očekávané fyzické opotřebení a zastarání, které závisí na provozních faktorech, jako je množství směn, za kterých je aktivum používáno, a plány oprav a údržby podniku, péče a udržování aktiva v době nečinnosti;
 - c) technická zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem; a
 - d) zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum vypršení doby souvisejících leasingů.
44. Doba používání aktiva je definovaná za podmínek očekávané funkčnosti aktiva v podniku. Politika vedení podniku v oblasti aktiv by měla zahrnovat vyřazení aktiv po určené době nebo po spotřebě určitého množství ekonomických užitek obsažených v aktivu. Proto doba používání aktiva by měla být kratší než ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti položky pozemků, budov a zařízení je věcí úsudku založeného na zkušenostech podniku s podobnými aktivy.
45. Pozemky a budovy jsou oddělenými aktivy a jsou zachyceny odděleně z účetních důvodů, i když jsou pořízeny společně. Pozemky mají normálně neomezenou životnost, a proto nejsou odpisovány. Budovy mají omezenou životnost, a jsou proto odepisovatelnými aktivy. Růst hodnoty pozemků, na kterých budova stojí, nijak neovlivňuje určení doby použitelnosti dané budovy.

46. Odepsatelná částka aktiva je určena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva. V praxi je zbytková hodnota aktiva často bezvýznamná, a proto je nepodstatná v kalkulaci odpisované částky. Jestliže je vzorové řešení přijato a zbytková hodnota se stává významnou, zbytková hodnota je odhadnuta k datu pořízení a následně nedojde ke zvýšení v důsledku změny cen. Nicméně, jestliže je přijato alternativní řešení, je učiněn nový odhad k datu následného přecenění aktiva. Odhad je založen na zbytkové hodnotě běžné k datu odhadu ceny pro podobná aktiva, která dosáhla konce doby své použitelnosti a která pracovala za podmínek podobných těm, za kterých bude aktivum užíváno.
47. Mohou být užívány různé odpisové metody k zachycení odepsatelné částky aktiva na systematické bázi v průběhu doby jeho použitelnosti. Tyto metody zahrnují metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metody výkonové. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účtování v průběhu doby použitelnosti aktiva. Metoda zmenšujícího se základu vede k degresivnímu účtování v průběhu použitelnosti aktiva. Metoda výkonová vede k účtování založenému na očekávaném užití nebo výkonu daného aktiva. Metoda užitá pro dané aktivum je vybrána tak, že je založena na předpokládaném modelu očekávaných ekonomických užitků a užívá se konzistentně v jednotlivých obdobích, dokud se nezmění očekávaný model ekonomických užitků aktiva.
48. Odpis účtovaný za období je obvykle uznán jako náklad. Avšak za některých okolností jsou ekonomické užitky obsažené v aktivu spotřebovány podnikem při výrobě jiných aktiv spíše, než by způsobily růst nákladů. V tomto případě částka odpisu zahrnuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě. Například odpisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do nákladů na obrátku zásob (viz IAS 2 – *Zásoby*). Podobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro rozvojové činnosti mohou být zahrnuty do nákladů na nehmotná aktiva, a pak zachycovány podle IAS 38 – *Nehmotná aktiva*.

Posouzení doby použitelnosti

49. Doba použitelnosti položky pozemků, budov a zařízení se reviduje periodicky, a jestliže předpoklady jsou významně odlišné od původních odhadů, odpisy účtované v běžném i budoucím období by měly být upraveny.
50. Během života aktiva se může zdát, že odhad doby použitelnosti není přiměřený. Například doba použitelnosti může být prodloužena následnými výdaji na aktivum, které zlepší stav aktiva nad jeho původně odhadovaný standardní výkon. Naopak technologické změny nebo změny na trhu produktů mohou snížit dobu použitelnosti aktiva. V takovýchto případech je doba použitelnosti, a proto i odpisová sazba, upravena pro běžné a budoucí období.
51. Podniková politika oprav a údržby může také ovlivnit dobu použitelnosti aktiva. Tato politika může vést k prodloužení doby použitelnosti aktiva nebo ke zvýšení jeho zbytkové hodnoty. Nicméně přijetí takovéto politiky nepopírá potřebu účtovat o odpisech.

Posouzení odpisové metody

52. Odpisová metoda užitá pro pozemky, budovy a zařízení by měla být periodicky kontrolována, a pokud se vyskytly významné změny v očekávaném modelu ekonomických užitků z těchto aktiv, měla by být metoda změněna tak, aby odrážela změněný model. Pokud je takováto změna v odpisování nutná, změna by měla být začítována jako změna v účetním odhadu a účtování odpisů v současném a budoucím období by mělo být upraveno.

NÁVRATNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

53. K určení toho, zda se u položky pozemků, budov a zařízení snížila hodnota, použije podnik IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Tento Standard vysvětluje, jak podnik kontroluje účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětně získatelnou částku a kdy uznává nebo zvrátí ztrátu ze snížení hodnoty. ⁽¹⁾

(1) Viz také SIC-14, Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížené hodnoty nebo ztrát položek.

54. IAS 22 – *Podnikové kombinace* – vysvětluje, jak nakládat se ztrátou ze snížení hodnoty vykázanou před koncem prvního ročního účetního období započatého po podnikové kombinaci, která je akvizicí.

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

55. Položka pozemků, budov a zařízení se vyloučí z rozvahy při vyřazení nebo když je aktivum trvale vyloučeno z užívání a z jeho prodeje se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.
56. Zisky nebo ztráty plynoucí z likvidace a vyřazení položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou aktiva a vykáží se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.
57. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení směněna za podobné aktivum, za okolností popsaných v odstavci 22, náklady na pořízení aktiva jsou rovny účetní hodnotě prodaného aktiva, čehož důsledkem není zisk ani ztráta.
58. Operace prodeje a zpětného pronájmu jsou účtovány v souladu s IAS 17 – *Leasingy*.
59. Pozemky, budovy a zařízení, které jsou vyřazeny z aktivního používání a drženy pro prodej, jsou zachyceny v účetní hodnotě k datu, kdy bylo aktivum vyřazeno z aktivního užívání. Na závěr, na konci každého účetního roku podnik testuje aktivum kvůli snížení hodnoty podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* – a vykazuje podle něj ztráty ze snížení hodnoty.

ZVEŘEJNĚNÍ

60. V účetní závěrce by měly být pro každou třídu pozemků, budov a zařízení zveřejněny:
- a) oceňovací báze použité pro určení brutto účetní hodnoty. Jestliže je použita více než jedna báze, měla by být zveřejněna brutto účetní hodnota pro každé toto východisko v každé kategorii;
 - b) použité odpisové metody;
 - c) doby použitelnosti nebo použité odpisové sazby;
 - d) hrubá účetní hodnota a akumulované odpisy (spolu s akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a na konci období;
 - e) sesouhlasení zůstatků vykázané účetní hodnoty na počátku a na konci účetního období ukazujících:
 - i) přírůstky;
 - ii) vyřazení;
 - iii) pořízení v rámci podnikových kombinací;
 - iv) přírůstky nebo úbytky v průběhu období vyplývající ze změn ocenění uvedených v odstavcích 29, 37 a 38 a ze ztrát ze snížení hodnoty vykázaných nebo zrušených přímo ve vlastním kapitálu podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* – (pokud jsou);
 - v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce během období IAS 36 (pokud jsou);
 - vi) ztráty zpětně vrácené do výsledovky během období IAS 36 (pokud jsou);
 - vii) odpisy;
 - viii) čisté kursové rozdíly vyplývající z převodu účetní závěrky zahraničních jednotek a
 - ix) ostatní pohyby.

Srovnávací informace nejsou vyžadovány pro odsouhlasení ve výše uvedeném bodu e).

61. V účetní závěrce by mělo být také uvedeno:
- existence a částky omezení k pozemkům, budovám a zařízením, které byly dány do zástavy jako záruka za závazky;
 - účetní politika pro odhady nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení;
 - částka výdajů na pozemky, budova a zařízení nezařazené do používání; a
 - částka závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení.
62. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věcí názoru. Proto zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti nebo odpisových sazeb poskytuje uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit politiku zvolenou managementem a umožní srovnání s jinými podniky. Z podobných důvodů je nutné zveřejnit odpisy stanovené pro dané období a oprávky na konci tohoto období.
63. Podnik zveřejní povahu a vliv změny v účetních odhadech, které mají podstatný vliv v běžném období, nebo které jej budou mít v dalších obdobích v souladu s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. Takovéto zveřejnění může vycházet ze změn v odhadech a s ohledem na:
- zbytkové ceny;
 - odhadnuté výdaje na demontáž a odstranění položek pozemků, budov a zařízení a na rekonstrukci místa;
 - dobu použitelnosti; a
 - metodu odpisování.
64. Jestliže položky pozemků, budov a zařízení jsou uváděny v přeceněných částkách, musí být zveřejněno následující:
- základna použitá pro přecenění aktiv;
 - datum účinnosti přecenění;
 - zda nové ocenění provedl nezávislý znalec;
 - povaha znaků použitých k určení reprodukčních nákladů;
 - účetní hodnota každé třídy pozemků, budov a zařízení, která byla zahrnuta do účetní závěrky do aktiv podle vzorového řešení uvedeného v odstavci 28; a
 - rozdíl z přecenění zachycující pohyb za dané období a jakákoli omezení při předání rozvahy akcionářům.
65. Podnik zveřejní informace o snížené hodnotě pozemků, budov a zařízení podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* – v souladu s informacemi požadovanými pod odstavcem 60 e) iv) až vi).
66. Uživatelé účetních výkazů také naleznou následující informace odpovídající jejich potřebám:
- účetní hodnota dočasně nečinných pozemků, budov a zařízení;
 - hrubá účetní hodnota plně odepsaných pozemků, budov a zařízení, které jsou ještě v používání;
 - účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej; a
 - jestliže je používáno vzorové řešení, reálná hodnota pozemků, budov a zařízení je v tomto případě výrazně odlišná od účetní hodnoty.

Každopádně podniky jsou podporovány ve zveřejňování těchto částek.

DATUM ÚČINNOSTI

67. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Jestliže podnik tento standard použije na roční účetní závěrky za období počínající před 1. červencem 1999, musí:
- a) tuto skutečnost zveřejnit; a
 - b) současně přijmout IAS 22 (novelizovaný v roce 1998) – Podnikové kombinace, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, a IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.
68. Tento standard nahrazuje IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* – schválený v roce 1993.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 17
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1997)****Leasingy**

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 17 – *Účtování leasingu*, který byl schválen Radou v přeformátované verzi v roce 1994. Tento novelizovaný standard nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

V dubnu 2000 byly Mezinárodním účetním standardem IAS 40 – *Investice do nemovitostí* pozměněny odstavce 1, 19, 24, 45 a 48 a byl vložen nový odstavec 48A. IAS 40 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil Mezinárodní účetní standard IAS 41 – *Zemědělství* odstavce 1, 24 a 48A. IAS 41 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 17 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-15, Operativní leasingy – pobídky,
- SIC-27, Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu.

ÚVOD

Tento Standard (IAS 17 (novelizovaný)) nahrazuje IAS 17 – *Účtování leasingu* (původní IAS 17). IAS 17 (novelizovaný) je účinný pro účetní období začínající k 1. lednu 1999 nebo později.

Tento Standard přináší zlepšení oproti původnímu IAS 17, který nahrazuje. Je založený na přezkoumání provedeném v rámci omezené revize, při které byly zároveň definovány změny považované za podstatné k dokončení základního souboru standardů přijatelných pro přeshraniční kapitálové zajištění a pro kótování na burze. Rada IASC schválila provedení zásadnější reformy v oblasti účetních standardů týkajících se leasingu.

Hlavní změny proti původnímu IAS 17 jsou následující:

1. Původní IAS 17 definoval leasing jako ujednání, pomocí něhož pronajímatel převádí právo užívání aktiva proti nájemnému placenému nájemcem. IAS 17 (novelizovaný) upravuje tuto definici nahrazením termínu „nájemné“ termínem „platba nebo řada plateb“.

2. Specifikací, že klasifikace leasingů může být založena na rozsahu rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví pronajatého aktiva, které přísluší pronajímateli nebo nájemci, opravňující užití zásady „podstata nad formou“ (ekonomický obsah nad právní formou), původní IAS 17 uváděl příklady situací svědčících o tom, že leasing znamená finanční leasing. V IAS 17 (novelizovaný) jsou přidány doplňující klasifikační znaky k dalšímu usnadnění procesu klasifikace.
3. Původní IAS 17 užíval termín „doba použitelnosti“ v příkladech uvedených za účelem srovnání termínu leasing v procesu klasifikace. IAS 17 (novelizovaný) používá termín „ekonomická životnost“ a bere v úvahu skutečnost, že aktivum může být užíváno jedním nebo více uživateli.
4. Původní IAS 17 požadoval zveřejnění podmíněných nájmu, ale neuváděl, zda podmíněné nájmy by měly být zahrnuty nebo vyloučeny z výpočtu minimálních leasingových plateb. IAS 17 (novelizovaný) vyžaduje, aby podmíněné platby byly vyloučeny z minimálních leasingových plateb.
5. Původní IAS 17 se nezabýval řešením výchozích přímých nákladů hrazených nájemcem při jednání a zajištění leasingových smluv. IAS 17 poskytuje návod tím, že vyžaduje, aby náklady přímo přiřaditelné k činnostem prováděným nájemcem pro zajištění finančního leasingu byly zahrnuty do částky najatého aktiva.
6. Původní IAS 17 poskytoval možnost výběru metody alokace finančního výnosu pronajímatelem, jmenovitě uznání výnosu založeném na modelu odrážejícím konstantní periodickou výnosovou míru založenou buď na:
 - a) čisté investici pronajímatele dosud neuhrazené v rámci finančního leasingu; nebo
 - b) čisté peněžní investici pronajímatele dosud neuhrazené v rámci finančního leasingu.IAS 17 (novelizovaný) požaduje, aby uznání finančního výnosu bylo založeno na zohlednění konstantní periodické výnosové míry založené na jedné metodě, jmenovitě na čisté investici pronajímatele dosud neuhrazené v rámci finančního leasingu.
7. IAS 17 (novelizovaný) se odvolává na Mezinárodní účetní standard zabývající se snížením hodnoty aktiv a poskytující návod, vyžadují-li to aktiva, k možnosti snížení jejich hodnoty. Původní IAS 17 se této záležitosti nevěnoval.
8. IAS 17 (novelizovaný) zmocňuje jak pronajímatele, tak nájemce pro operativní i finanční leasing výrazně označit pro porovnání při zveřejnění položky požadované původním IAS 17.

Nově vyžadovaná zveřejnění podle IAS 17 zahrnují:

- a) souhrn minimálních leasingových plateb přepočtených na současnou hodnotu leasingových závazků ve třech časových pásmech: do jednoho roku, od jednoho do pěti let a více než pět let (požadováno od nájemce);
- b) celkovou hrubou investici do leasingu přepočtenou na současnou hodnotu minimálních leasingových plateb ve třech časových pásmech: do jednoho roku, od jednoho do pěti let a více než pět let (požadováno od pronajímatele);
- c) finanční náklady vztahující se k a) a b) uvedeným výše;
- d) budoucí minimální platby ze sub-leasingu, u kterých se očekává, že budou obdrženy v případě nevypověditelného sub-leasingu k rozvahovému dni;
- e) kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových pohledávek; a
- f) podmíněnou část leasingových plateb uznanou ve výnosech pronajímatelů.

9. Původní IAS 17 zahrnoval dodatky 1-3, které popisovaly příklady situací, ve kterých je leasing normálně klasifikován jako finanční leasing. Dodatky byly v IAS 17 (novelizovaném) vypuštěny s ohledem na doplňující ukazatele zahrnuté do Standardu s cílem objasnit dále postup při klasifikaci leasingu.
10. Je třeba poznamenat, že ustanovení vztahující se k transakcím prodeje a zpětného leasingu, zejména požadavky týkající se zpětného operativního leasingu, zahrnují pravidla, týkající se široké škály okolností založených na odpovídajících částkách reálné hodnoty, účetní hodnoty a prodejní ceny. IAS 17 (novelizovaný) zahrnuje dodatek jako další vodítko pro interpretaci těchto požadavků.

OBSAH

	Odstavce
Účel	124
Rozsah působnosti	124
Definice	125
Klasifikace leasingů	127
Leasingy v účetní závěrce nájemců	128
Finanční leasingy	128
Operativní leasingy	130
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů	130
Finanční leasingy	130
Operativní leasingy	132
Operace prodeje a zpětného leasingu	133
Přechodná ustanovení	133
Datum účinnosti	133

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

ÚČEL

Cílem tohoto Standardu je stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá v účetnictví všech leasingů jiných než:
- (a) leasingových smluv k průzkumu nebo využití nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů, a
 - (b) licenčních smluv pro takové položky, jako jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

Avšak tento standard se nepoužívá pro oceňování u:

- (a) nájemců investic do nemovitostí držených na základě finančního leasingu (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí); nebo
 - (b) pronajímatele investic do nemovitostí pronajatých v rámci operativního leasingu (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí);
 - (c) nájemců biologických aktiv držených na základě finančního leasingu (viz IAS 41. – Zemědělství); nebo
 - (d) pronajímatelů biologických aktiv pronajímaných v rámci operativního leasingu (viz IAS 41 – Zemědělství).
2. Tento Standard se používá pro smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i kdyby byly pronajímatelem požadovány základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Na druhé straně, tento standard se nepoužívá pro dohody, které jsou smlouvami o službách, kdy nedochází k převodu práva užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou.

DEFINICE

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

Leasing je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb, a to po smluvené období.

Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být nakonec převedeno.

Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.

Nevypověditelný leasing je leasing, který je zrušitelný pouze:a)

- (a) vyskytne-li se nějaká nepředvídaná skutečnost;
- (b) se souhlasem pronajímatele;
- (c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem; nebo
- (d) pokud nájemce zaplatí na počátku dostatečně přiměřenou částku, podle které je jisté, že bude pokračovat v leasingu.

Počátek leasingu je podle okamžiku, který nastává dříve – datum uzavření leasingové smlouvy nebo termín vázanosti stran hlavními opatřeními ujednání o leasingu.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva, s nebo bez dalších plateb, přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby jsou platby během doby trvání leasingu, které má nájemce uhradit, nebo na něm mohou být požadovány, s výjimkou podmíněného leasingu, nákladů za služby nebo daně, které mají být placeny pronajímatelem a nájemci refundovány, společně s:

- (a) částkami garantovanými nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem v případě nájemce; nebo

- (b) zbytkovou hodnotou zaručenou pronajímateli, v případě pronajímatele, buď:
- (i) nájemcem;
 - (ii) stranou spojenou s nájemcem; nebo
 - (iii) nezávislou třetí stranou finančně schopnou zaručit se.

Avšak jestliže má nájemce opci ke koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, a pokud je možné na počátku leasingu důvodně očekávat, že bude opce využita, minimální leasingové platby zahrnují minimální platby splatné během doby leasingu a platby požadované za využití této nákupní opce.

Reálná hodnota je částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo vyrovnán závazek mezi znalými a k transakci ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Ekonomická životnost je buď:

- (a) období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli; nebo
- (b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jsou získatelné z daného aktiva jedním nebo více uživateli.

Doba použitelnosti je odhadnuté zbývající období od počátku leasingového vztahu, ale bez omezení na dobu leasingového vztahu, během kterého lze očekávat využitelnost ekonomických přínosů z daného aktiva podnikem.

Zaručená zbytková hodnota je:

- (a) v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem (částka záruky je ale maximální částkou, která může být v každém případě zaplacená); a
- (b) v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spojená s pronajímatelem aktiva, je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky.

Nezaručená zbytková hodnota je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.

Hrubá investice do leasingu je souhrn minimálních leasingových plateb v rámci finančního leasingu, které získá pronajímatel za dobu leasingu, zvýšený o případnou nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.

Nerealizovaný finanční výnos je rozdíl mezi:

- (a) souhrnem minimálních leasingových plateb při finančním leasingu z hlediska pronajímatele a případné nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele; a
- (b) současnou hodnotou veličiny ad a) při implicitní úrokové míře leasingu.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu mínus nerealizovaný finanční výnos.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty a) minimálních leasingových plateb a b) nezaručené zbytkové hodnoty rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce je úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo pokud není stanovena úroková míra na počátku leasingového vztahu, kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobnou zárukou.

Podmíněná část plateb je ta část leasingových plateb, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na faktoru odlišném od průběhu času (např. na procentech z prodeje, rozsahu použití, cenových indexech, tržní úrokové míře).

4. Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení dávající nájemci volbu nabytí vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy jsou někdy označovány jako smlouvy o koupi na splátky.

RAZVRSTITEV NAJEMOV

5. Klasifikace leasingů přijatá v tomto Standardu je založena na rozsahu rizika a odměn vyplývajících z vlastnictví pronajatého aktiva náležejícího pronajímateli nebo nájemci. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity nebo technologické zastaralosti a změny návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Odměny mohou být představovány očekáváním výnosových operací během ekonomické životnosti aktiva a ziskem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.
6. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví.
7. Poněvadž je transakce mezi pronajímatelem a nájemcem založena na leasingové smlouvě společné pro obě strany, je vhodné použít shodné definice. Užití těchto definic za odlišných okolností u obou stran může někdy vést k tomu, že je leasing odlišně klasifikován pronajímatelem a nájemcem.
8. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. ⁽¹⁾ Příklady situací, které normálně vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
 - (a) leasing, kdy se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby;
 - (b) nájemce má právo opce na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a je dostatečně jisté, že opce bude využita;
 - (c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví aktiva není převedeno;
 - (d) na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je větší než reálná hodnota pronajatého aktiva;
 - (e) pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez provedení větších úprav.
9. Charakteristiky situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:
 - (a) může-li nájemce zrušit leasingový vztah a nese pronajímateľovy ztráty spojené se zrušením leasingu;
 - (b) zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty ze zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě leasingového rabatu rovnajícímu se větší části hodnoty z prodeje na konci leasingu); a
 - (c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

⁽¹⁾ Viz také SIC-27: Vyhodnocování podstaty transakcí v právní formě leasingu.

10. Klasifikace leasingu je prováděna na počátku leasingu. Jestliže v jakémkoli čase nájemce a pronajímatel souhlasí se změnou podmínek leasingu jiných, než je obnovení leasingu, které bude posuzováno jako jiná klasifikace leasingu podle kritérií v odstavcích 5 až 9, a pokud by účinnost změn byla od počátku leasingu, pak revidované ujednání je považováno za nové po celou dobu platnosti smlouvy. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například zanedbání ze strany nájemce) nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účely účetnictví.
11. Leasingy pozemků a budov jsou klasifikovány jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Nicméně znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, na nájemce nejsou přenesena v podstatě všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Zálohová platba za takovýto leasing představuje předplacené leasingové platby, které jsou amortizovány v průběhu doby leasingu v závislosti na modelu poskytovaných užitků.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE NÁJEMCŮ

Finanční leasingy

12. Nájemci vykáží ve své rozvaze finanční leasingy jako aktiva a závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku na počátku leasingu nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem buď implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji stanovit, nebo se použije přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce.
13. Transakce a ostatní události jsou zaúčtovány a vykáženy v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností, a nikoli pouze v souladu s právní formou. Zatímco právní forma leasingových smluv je ta, kde nájemce nemůže získat žádné právo vlastnictví k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a finanční skutečnost spočívají v tom, že nájemce získává ekonomické přínosy z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku platit za toto právo částku blížící se reálné hodnotě najatého aktiva a odpovídajícím finančním nákladům.
14. Pokud by se tyto operace neprojevyly v rozvaze nájemce, jsou ekonomické zdroje a výše závazků podniku podhodnoceny, a dochází tak ke zkrácení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v rozvaze nájemce jako aktivum a jako závazek platit v budoucnu leasingové platby. Na počátku leasingu jsou aktivum a závazek k budoucím platbám leasingu zachyceny v rozvaze ve stejných částkách.
15. Není vhodné, aby závazky z najatých aktiv byly prezentovány v účetních výkazech jako snížení hodnoty najatých aktiv. Jestliže při zachycení závazků v rozvaze se dělá rozdíl mezi běžnými a ostatními závazky, pak se musí stejně rozlišovat i závazky z leasingu.
16. Výchozí přímé náklady často vznikají v souvislosti se specifickými leasingovými aktivitami jako v případě zprostředkování a zabezpečení leasingových smluv. Náklady, které se prokazatelně přímo vztahují k aktivitám nájemce v rámci finančního leasingu, jsou zahrnuty jako součást celkové uznané částky najatého aktiva.
17. Leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady by měly být alokovány do období během doby leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku za každé období.
18. praxi může být k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použita nějaká forma aproximace z důvodu zjednodušení výpočtu.

19. Finanční leasing dává vznik odpisovému nákladu z odepisovatelného aktiva stejně jako finančnímu nákladu pro každé účetní období. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva by měla být konzistentní s tou, která je užitá pro vlastní aktiva, a vykázané odpisy by měly být vypočteny v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38. – Nehmotná aktiva. Jestliže zde není dostatečná jistota, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, aktivum by mělo být plně odepsáno během doby leasingu nebo doby použitelnosti podle toho, co je kratší.
20. Částka odpisu najatého aktiva je alokována do každého účetního období během doby očekávaného užití na systematické bázi konzistentní s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Jestliže je zde dostatečná jistota, že na nájemce přejde vlastnický vztah k aktivu na konci leasingové doby, obdobím očekávaného užívání je doba použitelnosti aktiva. V jiném případě je aktivum odepsáno po dobu leasingu nebo dobu použitelnosti podle toho, co je kratší.
21. Výše odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období jsou zřídka stejné jako leasingové platby splatné za dané období a je každopádně nepřiměřené, aby byly splatné leasingové platby zahrnuty jako náklad do výsledovky. V této souvislosti není pravděpodobné, aby se po začátku doby leasingu rovnala částka aktiva souvisejícímu závazku.
22. K určení, zda dojde ke snížení hodnoty pronajatého aktiva, tedy zda očekávané budoucí ekonomické užítky z aktiva budou nižší než jeho vykázaná účetní hodnota, podnik použije Mezinárodní účetní standard pojednávající o snížení hodnoty aktiv, který stanovuje požadavky pro to, jak podnik může provést přehodnocení vykázané účetní hodnoty aktiv, jak může určit zpětně získatelnou částku aktiv a kdy může uznat, nebo zrušit ztrátu ze snížení hodnoty.
23. Nájemci kromě požadavků IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace – zveřejňují u finančního leasingu následující:
- (a) pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu k rozvahovému dni;
 - (b) odsouhlasení mezi souhrnem minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni a jejich současnou hodnotou. Kromě toho by měl podnik zveřejnit úhrn minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni v jejich současné hodnotě pro každé z následujících období:
 - (i) do jednoho roku;
 - (ii) od jednoho do pěti let;
 - (iii) nad pět let;
 - (c) podmíněnou část leasingových plateb vykázanou ve výnosech daného období;
 - (d) souhrn budoucích minimálních plateb sub-leasingu očekávaných v rámci nezrušitelného sub-leasingu k rozvahovému dni; a
 - (e) obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujičích se na následující:
 - (i) základ, podle kterého jsou určovány splátky podmíněného leasingu;
 - (ii) zda existuje – a za jakých podmínek – možnost prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka a
 - (iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. záležitostí dividend, dodatečného dluhu a dalšího leasingu.
24. Kromě toho se požadavky na zveřejnění podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 38 – Nehmotná aktiva, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IAS 41 – Zemědělství, používají i pro částky najatých aktiv v rámci finančního leasingu, která jsou účtována nájemcem jako pořízení aktiv.

Operativní leasingy

25. Leasingové platby v rámci operativního leasingu by měly být vykázány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu, jestliže není využívána jiná systematická základna pro model přínosů u uživatele. ⁽¹⁾.
26. U operativního leasingu, leasingové platby (vyjma nákladů na takové služby, jako je například pojištění nebo údržba atd.) jsou vykazovány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně, jestliže není využívána jiná systematická základna pro model užitek u uživatele, a to i když platby nejsou realizovány na této bázi.
27. Nájemci kromě požadavků IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, zveřejňují pro operativní leasing následující:
 - (a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:
 - (i) do jednoho roku;
 - (ii) od jednoho do pěti let;
 - (iii) nad pět let;
 - (b) souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k rozvahovému dni;
 - (c) leasingové a sub-leasingové platby zachycené ve výnosech pro dané období s odděleným vyčíslením minimálních leasingových plateb, podmíněného leasingu a plateb sub-leasingu;
 - (d) obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících následující, ale neomezujičících se na následující:
 - (i) základ, podle kterého jsou určovány splátky podmíněného leasingu;
 - (ii) zda a za jakých podmínek existuje možnost prodloužení, nebo kupní opce a eskalační doložka a
 - (iii) omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se např. záležitostí dividend, dodatečného dluhu a dalšího leasingu.

LEASINGY V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PRONAJÍMATELŮ

Finanční leasingy

28. Pronajímatelé vykazují aktiva držaná v rámci finančního leasingu ve svých rozvahách a prezentují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.
29. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a odměny vyplývající z právního vlastnictví převáděny pronajímatelem, a proto pohledávky z leasingových plateb jsou pokládány pronajímatelem za splátky poskytnutého kapitálu a finanční výnos je určen k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.
30. Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté nespacené investice vznikající v souvislosti s finančním leasingem.
31. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele vznikající v souvislosti s finančním leasingem. Leasingové splátky vztahující se k účetnímu období, vyjma výdaje za služby, jsou účtovány ve prospěch hrubé investice do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.

⁽¹⁾ Viz také SIC-15, Operativní leasingy — pobídky.

32. Odhadnuté nezaručené zbytkové hodnoty používané při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Jestliže došlo ke snížení odhadnuté nezaručené zbytkové hodnoty, měly by být redukovány i celkové již časově rozlišené výnosy za dobu leasingového vztahu.
33. Výchozí přímé náklady, jako jsou provize, právní poplatky, jsou často vynakládány pronajímatelem při jednání o uzavření leasingové smlouvy. U finančního leasingu jsou tyto výchozí přímé náklady vynaloženy k dosažení finančních výnosů a jsou uznány ve výnosech okamžitě nebo jsou alokovány proti tomuto výnosu během celé doby leasingu. Později může být výdaj uznán jako náklad, pokud je ve stejném období uznána část odložených finančních výnosů, rovnajících se výchozím přímým nákladům jako výnos.
34. Pokud je pronajímatelem výrobce nebo prodejce, měl by vykázat zisk nebo ztrátu z prodeje v období v souladu s politikou uplatňovanou podnikem pro přímý prodej. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje může být omezen na ten, kterého by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Výchozí přímé náklady se vykazují jako náklad ve výsledovce na počátku leasingového vztahu.
35. Výrobci nebo prodejci často nabízejí zákazníkům možnost koupě nebo pronájmu aktiva. Finanční leasing aktiva uskutečňovaný výrobcem nebo prodejcem dává vznik dvěma typům výnosů:
- (a) zisk nebo ztráta z prodeje rovnající se zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato za normálních prodejních cen se zohledněním objemových nebo obchodních slev, a
 - (b) finanční výnos během doby trvání nájmu.
36. Výnosem z prodeje uznaným na počátku finančního leasingu výrobcem nebo pronajímatelem je reálná hodnota aktiva nebo, jestliže je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, kalkulující s tržní úrokovou mírou. Náklad z prodeje vykázáný na počátku doby leasingu se stanoví ve výši tohoto nákladu nebo vykázané účetní hodnoty, jestliže je odlišná, pronajatého majetku po odečtení současné nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem z prodeje je zisk z prodeje, který je zachycen v souladu s pravidly užívanými podnikem pro prodej.
37. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití takovéto úrokové míry může mít za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou udávány uměle nízké úrokové míry, zisk z prodeje může být omezen do výše, která by odpovídala užití tržní úrokové míry.
38. Výchozí přímé náklady jsou zachyceny jako náklad na počátku leasingu, protože se většinou vztahují k dosažení zisku z prodeje u výrobců a prodejců.
39. Pronajímatelé, v souladu s dodatkem k požadavkům IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, zveřejňují pro finanční leasing následující:
- (a) rozdíl mezi souhrnem hrubých investic do leasingu k rozvahovému dni a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni. V této souvislosti zveřejňuje podnik dále souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni pro každé z těchto období:
 - (i) do jednoho roku;
 - (ii) od jednoho do pěti let;
 - (iii) nad pět let;
 - (b) nerealizovaný finanční výnos;
 - (c) nezaručenou zbytkovou hodnotu časově rozlišenou ve prospěch pronajímatele;
 - (d) kumulované opravné položky k pohledávkám za nezinkasované minimální leasingové pohledávky;

- (e) podmíněné leasingové platby uznané jako výnos; a
 - (f) obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.
40. Jako indikátor růstu je často účelné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během účetního období po odečtení příslušných částek ze zrušených leasingů.

Operativní leasingy

41. Pronajímatelé by měli vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých rozvahách podle povahy aktiva.
42. Výnos z operativního leasingu se zachycuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu, jestliže není jiná systematická základna, která lépe odpovídá rozvržení modelu užitků z pronajatého aktiva. ⁽¹⁾.
43. Náklady, včetně odpisů, vynaložené pro zajištění výnosů z leasingových splátek, jsou zachyceny jako náklad. Výnos z leasingových splátek (vyjma příjmů ze služeb, jako jsou např. pojištění nebo údržba) je zachycen jako výnos rovnoměrně během doby trvání nájmu, i když výnosy nejsou založeny na této bázi, pokud neexistuje jiná systematická základna, která více odpovídá modelu rozvržení užitků z pronajatého aktiva.
44. Výchozí přímé náklady vynaložené speciálně k dosažení výnosů z operativního leasingu jsou buď odloženy, nebo alokovány do výnosů během doby trvání leasingu, nebo jsou vykázány jako náklad ve výsledovce v tom období, ve kterém byly vynaloženy.
45. Odpisy pronajatých odepisovatelných aktiv jsou konzistentní s normální odpisovou politikou pronajímatele pro podobná aktiva a odpisová sazba se vypočítá podle zásad IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva.
46. K určení toho, zda hodnota pronajatého aktiva byla snížena, to znamená, že očekávané budoucí ekonomické užitky z aktiva jsou nižší než vykázaná účetní hodnota, podnik použije Mezinárodní účetní standard pojednávající o snížení hodnoty aktiv, který stanovuje požadavky pro postup při ověření účetní hodnoty aktiv, pro určení zpětně získatelné částky těchto aktiv a kdy se zachycuje nebo ruší ztráta ze znehodnocení.
47. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, nevykáže při uzavření smlouvy žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje
48. Pronajímatelé v souladu s doplňkem k požadavkům IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace, zveřejňují pro operativní leasing následující:
- (a) souhrn budoucích minimálních leasingových plateb v rámci nezrušitelného operativního leasingu, a to pro každé z následujících období:
 - (i) do 1 roku;
 - (ii) od jednoho do pěti let;
 - (iii) nad pět let;
 - (b) souhrn možných leasingových plateb zachycených ve výnosech; a
 - (c) obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.
- 48A. Na aktiva pronajatá v rámci operativního leasingu se navíc vztahují požadavky na zveřejnění podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 38 – Nehmotná aktiva a IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 41 – Zemědělství

⁽¹⁾ Viz také SIC-15, Operativní leasingy – pobídky.

OPERACE PRODEJE A ZPĚTNÉHO LEASINGU

49. Operace prodeje a zpětného leasingu zahrnuje prodej aktiva prodávajícím a leasing stejného aktiva zpět prodávajícím. Splátky leasingu a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože jsou sjednány jako komplex. Účetní přístup k operacím prodeje a zpětného leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.
50. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, jakýkoliv přebytek nad vykázanou účetní hodnotou by neměl být zachycen okamžitě jako výnos ve výkazech prodávajícího — nájemce. Měl by se místo toho odložit a umořovat po dobu trvání leasingu.
51. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, operace je prostředkem poskytnutí (získání) peněžních prostředků pronajímatelem budoucímu nájemci s pronajímaným aktivem jako zárukou. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek mezi výnosem z prodeje a vykázanou účetní částkou za výnos. Takový přebytek je odložen a umořován po dobu leasingu.
52. Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je jasné, že je operace založena na reálné hodnotě, jakýkoliv zisk a ztráta se vykazují okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, jakýkoliv zisk nebo ztráta se vykazují okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými tržní cenou. V tomto případě by měla být ztráta odložena a umořována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného použití příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotu se odloží a umořuje po dobu předpokládaného použití příslušného aktiva.
53. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou stanoveny na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a jakýkoliv zisk nebo ztráta z prodeje jsou vykázaný okamžitě.
54. Pro operativní leasing, pokud je reálná hodnota aktiva při operaci prodeje a zpětného leasingu nižší než vykázaná účetní částka aktiva, se ztráta ve výši rozdílu mezi vykázanou účetní částkou a reálnou hodnotou vyazuje okamžitě.
55. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, pokud nedošlo ke snížení hodnoty, kdy vykázaná účetní hodnota je snížena na úroveň zpětně získatelné částky v souladu s Mezinárodním účetním standardem pojednávajícím o snížení hodnoty aktiv.
56. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na operace prodeje a zpětného leasingu. Požadovaný popis důležitých leasingových smluv vede ke zveřejnění jedinečných a neobvyklých ustanovení příslušné smlouvy nebo podmínek operací prodeje a zpětného leasingu.
57. Operace prodeje a zpětného leasingu mohou vyhovovat odlišným kritériím pro zveřejnění stanovených v odstavci 16 IAS 8 — *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

58. Zpětná aplikace tohoto standardu je doporučována, ale nikoliv vyžadována. Pokud není tento standard aplikován zpětně, jakýkoliv zůstatek již probíhajícího finančního leasingu je považován za správně určený pronajímatelem a účtuje se podle ustanovení tohoto Standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

59. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později. Pokud podnik tento standard použije na účetní závěrky za období počínající před 1. lednem 1999, zveřejní, že použil tento standard namísto IAS 17 — *Účtování leasingu*, který byl schválen v roce 1982.
60. Tento standard nahrazuje IAS 17 — *Účtování leasingu* — schválený v roce 1982.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 18
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)**

Výnosy

IAS 39 — *Finanční nástroje: účtování a oceňování* pozměnil v roce 1998 odstavec 11 Mezinárodního účetního standardu 18 vložením křížového odkazu na IAS 39.

IAS 10 — *Události po rozvahovém dni* pozměnil v květnu 1999 odstavec 36 Mezinárodního účetního standardu 18. Pozměněné znění nabylo účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil Mezinárodní účetní standard IAS 41 — *Zemědělství* odstavec 6. IAS 41 je účinný pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 18 se vztahují následující interpretace SIC:

— SIC-27 — Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu,

— SIC-31 — Výnos — barterové transakce zahrnující reklamní služby.

OBSAH

	Odstavce
Účel	134
Rozsah působnosti	135
Definice	136
Oceňování výnosů	136
Identifikace transakce	137
Prodej zboží	137
Poskytování služeb	138
Úrok, licenční poplatky a dividendy	139
Zveřejnění	140
Datum účinnosti	140

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

ÚČEL

Výnos je v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky* definován jako zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků. Je tvořen jak výnosy z běžných činností, tak také přínosy ze zhodnocení aktiv. Výnosy z běžných činností jsou ty části důchodu, které vznikají na základě běžných podnikových činností, různé pojmenované jako tržby, honoráře, úroky, dividendy a licenční poplatky. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých typů transakcí a událostí.

Primárním problémem při účtování výnosů je stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užítky, které mohou být spolehlivě oceněny. Tento standard určuje okolnosti, za kterých budou daná kritéria splněna, a výnosy budou tedy vykázány. Tento standard je rovněž praktickým návodem pro užití uvedených kritérií.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účtování výnosů vznikajících z následujících transakcí a událostí:
 - (a) prodej zboží;
 - (b) poskytování služeb; a
 - (c) užití podnikových aktiv jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.
2. Tento standard nahrazuje IAS 18 – Výnosy, schválený v roce 1982.
3. Zboží zahrnuje podnikem vyrobené statky určené k prodeji a rovněž statky nakoupené s cílem dále je prodat, jako třeba obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem, nebo pozemky a jiný majetek držený pro další prodej.
4. Poskytování služeb zahrnuje obvykle vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány během jednoho období, anebo během více období. Některé smlouvy na poskytování služeb se přímo vztahují ke stavebním smlouvám, např. smlouvy na služby vedoucích projektu nebo architektů. Výnos z těchto smluv v IAS 18 upraven není, ale zachází se s ním v souladu s požadavky pro stavební smlouvy podle IAS 11 – *Stavební smlouvy*.
5. Podniková aktiva užívaná jinými stranami přinášejí výnosy v podobě:
 - (a) úroku – účtovaného za užití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných podniku;
 - (b) licenčních poplatků – účtovaných za užití podnikových dlouhodobých aktiv, např. patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru; a
 - (c) dividend – rozdělení zisků držitelům investovaného kapitálu v poměru k jimi držené konkrétní skupině kapitálu.
6. Tento standard se nezabývá výnosy vznikajícími z:
 - (a) leasingových smluv (viz IAS 17 – Leasingy);
 - (b) dividend plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou (viz IAS 28 – Investice do přidružených podniků);
 - (c) pojistných smluv u pojištění;
 - (d) změn v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (viz IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování);
 - (e) změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv;
 - (f) prvotního vykázání a změn reálné hodnoty biologických aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (viz IAS 41 – Zemědělství);
 - (g) prvotní vykázání zemědělské produkce (viz IAS 41 – Zemědělství); a
 - (h) těžby nerostů.

DEFINICE

7. V tomto Standardu se následující pojmy používají s tímto významem:

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.

8. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků podniku, přijaté nebo nárokové, a to na jeho vlastní účet. Částky, které byly přijaty jménem třetích stran, jako daně spojené s prodejem, spotřební daně u zboží a služeb a daně z přidané hodnoty, nejsou ekonomickými užitky plynoucími podniku a nevedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Jsou tedy z výnosu vyloučeny. Podobně je tomu u vztahů zastupování, kdy hrubý přírůstek ekonomických užitků zahrnující částky přijaté jménem mandanta nevede ke zvýšení vlastního kapitálu podniku. Částky inkasované jménem mandanta nejsou výnosem. Výnosem je pouze částka provize.

OCEŇOVÁNÍ VÝNOSŮ

9. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty ⁽¹⁾.
10. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi podnikem a kupujícím či uživatelem aktiva. Je oceněna na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých podnikem.
11. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosu je peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokaných. Pokud je však příjem peněz či peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota úhrady může být nižší než nominální obnos přijatých nebo nárokaných peněz. Podnik může například poskytnout kupujícímu bezúročný úvěr nebo může od kupujícího přijmout na úhradu prodaného zboží směnkou s úrokovou sazbou nižší, než je tržní úroková míra. Pokud taková dohoda ve skutečnosti tvoří finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby.

Touto sazbou je jedna ze dvou následujících sazeb, a to ta, kterou lze stanovit transparentnějším způsobem:

- (a) převažující sazba pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika, nebo
- (b) úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb za hotové.

Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou úhrady je třeba posuzovat jako úrokový výnos v souladu s odstavci 29 a 30 a v souladu s IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

12. Pokud jsou zboží a služby směněny či vyměněny za zboží a služby obdobné povahy a hodnoty, směna se nepovažuje za transakci, při níž vzniká výnos. Je to častý případ u komodit, jako je ropa nebo mléko, kdy dodavatelé směňují nebo vyměňují zásoby z různých míst ke včasnému uspokojení existující poptávky v určitém místě. Pokud je zboží prodáno nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů, která byla převedena. Nemůže-li být spolehlivě stanovena reálná hodnota získaného zboží nebo služeb, ocení se výnosy reálnou hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněz nebo peněžních ekvivalentů, která již byla převedena.

⁽¹⁾ Viz také SIC-31: Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

IDENTIFIKACE TRANSAKCE

13. Kritéria pro uznání výnosu v tomto standardu jsou obvykle aplikována samostatně u každé transakce. Za určitých okolností je však nezbytné aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce v zájmu toho, aby byla objasněna podstata transakce. Např. zahrnuje-li prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou služby poskytovány. Naproti tomu jsou tato kritéria aplikována společně na dvě nebo více transakcí, jsou-li tyto transakce propojeny takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na úplnou řadu transakcí. Např. nějaký podnik může prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup tohoto zboží k pozdějšímu datu, čímž je potlačen vlastní efekt transakce; v takovém případě se obě transakce posuzují společně.

PRODEJ ZBOŽÍ

14. Výnos z prodeje zboží se uznává, jsou-li splněny všechny následující podmínky:
- (a) podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;
 - (b) podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;
 - (c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna;
 - (d) je pravděpodobné, že ekonomické užítky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do podniku; a
 - (e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.
15. Určení toho, kdy podnik převedl významná rizika a odměny z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje přezkoumání okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů v maloobchodě. V jiných případech je převod rizik a odměn z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.
16. Ponechá-li si podnik významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnosy. Podnik si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si podnik smí významná rizika a odměny z vlastnictví ponechat, jsou následující:
- (a) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;
 - (b) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;
 - (c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, přičemž instalace je ve smlouvě významnou složkou a podnik ji dosud nedokončil; a
 - (d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a podnik nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů.
17. Když si podnik podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Např. prodávající si může podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tom případě, jestliže podnik převedl významná rizika a odměny z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Jiným příkladem podniku, který si ponechává výhradně nevýznamné riziko z vlastnictví, může být maloobchodní prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vracené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.

18. Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užítky s transakcí spojené podnikem skutečně poplynou. Za určitých okolností to nemusí být jisté, není-li protihodnota již přijata nebo není-li odstraněna nejistota. Např. může být nejisté, zda zahraniční státní úřad udělí povolení poukázat úhradu z prodeje v zahraničí. Je-li povolení uděleno, je odstraněna nejistota a transakci je možno zachytit jako výnos. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.
19. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci nebo k jiné stejné události, se zachycují současně; tento proces se obvykle označuje jako přiřazování nákladů k výnosům. Náklady, včetně záruk a dalších nákladů, které vzniknou po odeslání zboží, mohou být obvykle spolehlivě vyčísleny, jsou-li splněny ostatní podmínky pro vykázání výnosů. Výnosy se ovšem nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady; v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží vykázat jako závazek.

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB

20. Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí lze provést odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny následující podmínky:
- (a) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;
 - (b) je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do podniku;
 - (c) k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce; a
 - (d) vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny. ⁽¹⁾ ⁽²⁾.
21. Pokud je při účtování výnosu užito odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Zachycení výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu poskytované služby a o provedených výkonech během období. Také IAS 11 – Stavební smlouvy požaduje zachycení výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu lze obecně aplikovat při účtování výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.
22. Výnos je zachycen pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že do podniku poplynou ekonomické užítky s transakcí spojené. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.
23. Podnik je obecně schopen učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodl na následujícím:
- (a) na vymahatelných právech každého z účastníků, která se týkají služby a která mají být účastníky poskytnuta a přijata;
 - (b) na protihodnotách, které mají být vyměněny; a
 - (c) na způsobu a podmínkách vypořádání.
- Pro podnik je také obvykle nezbytné, aby měl vnitřní finanční rozpočetnictví a výkaznictví. Podnik přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje odhady výnosů v závislosti na tom, jak jsou služby vykonávány. Požadavek takových revizí však nutně neznamená, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.

⁽¹⁾ Viz také SIC-27: Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu.

⁽²⁾ Viz také SIC-31: Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

24. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Podnik použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na povaze transakce mohou metody zahrnovat:
- (a) přehled a analýzy vykonaného díla;
 - (b) služby poskytnuté k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty; nebo
 - (c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do nákladů vynaložených k určitému datu se zahrnují pouze náklady spojené s poskytnutými službami. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již poskytnutými službami nebo se službami, které mají být poskytnuty.
- Slátky a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.
25. Pro potřeby praxe se v situaci, kdy jsou služby poskytovány prostřednictvím neurčitého počtu úkonů v průběhu určitého časového období, výnosy uznávají rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než jiné úkony, vykazání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.
26. Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, jež zahrnuje poskytování služeb, uznají se výnosy pouze v rozsahu těch účtovaných nákladů, které lze zpětně získat.
27. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že náklady na transakci vynaložené budou podniku uhrazeny. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž zpětné získání lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, není vykázán zisk.
28. Nemůže-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou zpětně získány, výnosy nejsou uznány a vynaložené náklady se zúčtují do výsledku. Pokud pominou nejistoty, které spolehlivému odhadu výsledku smlouvy bránily, zachycují se výnosy podle článku 20, nikoliv podle článku 26.

ÚROK, LICENČNÍ POPLATKY A DIVIDENDY

29. Výnosy vznikající z užívání podnikových aktiv jinými stranami, jako např. úrok, licenční poplatky nebo dividendy, se zachycují podle východisek stanovených v odstavci 30, pokud:
- (a) je pravděpodobné, že do podniku poplynou ekonomické užítky spojené s transakcí; a
 - (b) částka výnosu může být spolehlivě oceněna.
30. Výnosy se uznávají podle následujících východisek:
- (a) úrok je třeba určit na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva;
 - (b) licenční poplatky se zachycují na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy; a
 - (c) dividendy se vykazují, jakmile vznikne právo akcionářů na přijetí platby.
31. Efektivní výnosy aktiva tvoří úroková sazba, která je potřebná pro diskontování budoucích očekávaných peněžních příjmů během životnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě aktiva. Úrokové výnosy obsahují částku amortizace každého diskontu, prémie nebo jiného rozdílu mezi výchozí účetní hodnotou dluhového cenného papíru a jeho hodnotou v den jeho splatnosti.

32. Pokud nabíhá nesplacený úrok již před pořízením úročené investice, je nutné následně inkasované úroky rozdělit mezi období před pořízením a po pořízení; výnosem je však výhradně ta část úroků, která se vztahuje k období po pořízení. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy z čistého zisku dosaženého před pořízením cenného papíru, odečítají se tyto dividendy od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže uskutečnit taková rozdělení je bez použití postupů závislých na vlastním uvážení obtížné, jsou dividendy vykazovány jako výnosy, pokud nemají zřetelný charakter zpětného získání části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.
33. Licenční poplatky se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i vykazovány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání jako výnosů na jiné systematické a racionální bázi.
34. Výsledek transakce je výnosem výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomické užítky s transakcí spojené poplynou do podniku. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

ZVEŘEJNĚNÍ

35. Podnik zveřejňuje:
- (a) účetní pravidla přijatá pro vykazování výnosů včetně metod přijatých pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;
 - (b) částky všech významných výnosových kategorií docílených během účetního období včetně výnosů vyplývajících z:
 - (i) prodeje zboží;
 - (ii) poskytování služeb;
 - (iii) úroku;
 - (iv) licenčních poplatků;
 - (v) dividend a
 - (c) částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé z významných kategorií výnosů.
36. Podnik zveřejňuje všechny podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat ze záručních nákladů, reklamací, pokut nebo možných ztrát.

DATUM ÚČINNOSTI

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

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 19 (NOVELIZOVANÝ V ROCE 2002)

Zaměstnanecké požitky

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky*, který byl v novelizovaném znění schválen Radou v roce 1993. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* doplnil v květnu 1999 odstavce 20 b), 35, 125 a 141. Doplněné znění nabylo účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

Tento standard byl pozměněn v roce 2000 tak, že byla pozměněna definice aktiv plánu a byly zavedeny požadavky na uznání, ocenění a zveřejnění náhrad. Tyto změny jsou účinné pro účetní období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

V roce 2002 došlo k dalším změnám, jejichž účelem je zamezit uznání zisků plynoucích výhradně z pojistně-matematických ztrát či nákladů na minulou službu nebo uznání ztrát plynoucích z pojistně-matematických zisků. Tyto změny jsou účinné pro účetní období končící 31. května 2002 nebo později. Jejich dřívější použití se podporuje.

ÚVOD

1. Tento standard stanoví účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků zaměstnavateli. Nahrazuje IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky*, který byl schválen v roce 1993. Hlavní změny oproti staré verzi IAS 19 jsou popsány ve Zdůvodnění závěrů (Dodatek D). Tento standard se nezabývá vykazováním plánů zaměstnaneckých požitků (viz IAS 26 – *Penzijní plány*).
2. Standard rozlišuje pět skupin zaměstnaneckých požitků:
 - a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do dvanácti měsíců po skončení období) a nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;
 - b) požitky po skončení pracovního poměru, jako je penze, jiné důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
 - c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti a v případě, že jsou splatné v době delší než dvanáct měsíců po skončení daného období, též podíly na zisku, odměny a odložené odměny;
 - d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a
 - e) odměny vázané na vlastní kapitál.
3. Standard vyžaduje, aby podnik uznal jako krátkodobé zaměstnanecké požitky i ty případy, kdy je zaměstnanci místo tohoto požitku poskytnuta služba.
4. Požitky po skončení pracovního poměru jsou klasifikovány buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků. Standard poskytuje zvláštní návod pro klasifikaci sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů a plánů s pojištěnými požitky.
5. Dle plánu definovaných příspěvků platí podnik pevně stanovené příspěvky samostatnému subjektu (fondu) a nemá žádnou právní či mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatek aktiv na výplatu zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném období a v obdobích předchozích. Standard vyžaduje, aby podnik vykázal jako příspěvek do plánu definovaných příspěvků i případy, kdy je zaměstnanci místo tohoto příspěvku poskytnuta služba.
6. Všechny ostatní plány požitků po skončení pracovního poměru jsou plány definovaných požitků. Výplaty dle plánů definovaných požitků nemusí být zajišťovány placením příspěvků do fondu, mohou však tuto formu plně či částečně využívat. Tento standard vyžaduje, aby podnik:
 - a) účtoval nejen o svých zákonných závazcích, ale i o všech ostatních závazcích vyplývajících z podnikové činnosti;

- b) stanovoval současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se hodnoty uznané v účetní závěrce nelišily významně od hodnot, které by byly stanoveny v rozvahový den;
- c) používal přírůstkovou metodu k ocenění závazků a nákladů;
- d) přiřazoval požitky k obdobím, kdy byla činnost zaměstnance vykonávána, dle vzorce plánu požitků, pokud zaměstnancova činnost v následujících letech nepovede k významně vyšší úrovni požitků než v letech předchozích;
- e) používal nezkreslující a vzájemně kompatibilní předpoklady pojistné matematiky týkající se demografických proměnných (jako je fluktuace a úmrtnost zaměstnanců), finančních proměnných (jako je budoucí růst mezd, změny v nákladech na zdravotní péči a určité změny státních požitků). Finanční předpoklady musí být založeny na tržních očekáváních k rozvahovému dni období, v němž mají být závazky vypořádány;
- f) stanovoval diskontní sazbu s odvoláním na tržní výnosy z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni (nebo pokud v zemi trh takových dluhopisů neexistuje, použijí se tržní výnosy ze státních dluhopisů), přičemž měna a podmínky těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru;
- g) snižoval účetní hodnotu závazku o reálnou hodnotu aktiv plánu; O určitých právech na náhradu, která nejsou kvalifikována jako aktiva plánu, se účtuje stejným způsobem jako o aktivech plánu s výjimkou toho, že jsou vykázána jako samostatné aktivum, nikoliv jako snížení závazku;
- h) omezoval účetní hodnotu aktiva tak, aby nepřevyšovala čistý součet:
 - i) neuznaných nákladů na minulé služby zaměstnance a ztrát vyplývajících z úprav pojistně-matematických modelů a
 - ii) současné hodnoty ekonomických výhod existujících ve formě refundací poskytovaných z plánu nebo snížení budoucích příspěvků plánu;
- i) uznával náklady na minulé služby zaměstnance rovnoměrně za průměrné období až do okamžiku, kdy se dodatečné požitky stanou nepodmíněnými trváním pracovního poměru;
- j) uznával zisky nebo ztráty z krácení nebo vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy k tomuto krácení nebo vypořádání dojde. Tento zisk nebo ztráta zahrnuje následné změny v současné hodnotě závazků z definovaných požitků a v reálné hodnotě aktiv plánu a neuznanou část souvisejících zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů a úprav nákladů na minulou činnost zaměstnance; a
- k) uznal specifikovanou část čistých kumulovaných zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů, která převyšuje vyšší z:
 - i) 10 % současné hodnoty závazků z definovaných požitků (před odečtením aktiv plánu) a
 - ii) 10 % z reálné hodnoty aktiv plánu.

Části zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů, která se vykazuje pro každý plán definovaných požitků, je i přebytek vyšší než 10 % nad hodnotou platnou k datu předchozího uznání, děleno očekávanou průměrnou zbývajícím dobou zaměstnání zaměstnanců účastnících se na tomto plánu.

Standard též připouští systematické metody rychlejšího účtování za předpokladu, že je použito stejné základny pro zisky a ztráty a tato základna je použita konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Mezi tyto dovolené metody také patří okamžité uznání všech zisků a ztrát vyplývajících z pojistně-matematických odhadů.

7. Pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru) vyžaduje standard jednodušší metodu účtování: zisky a ztráty vyplývající z pojistně-matematických odhadů a úpravy nákladů na minulé služby zaměstnance se účtují okamžitě.
8. Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky vyplácené buď v případě rozhodnutí podniku ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před datem jeho řádného odchodu do důchodu, nebo v případě, kdy pracovník na základě návrhu zaměstnavatele rozváže pracovní poměr dobrovolně výměnou za tento požitek. Důvodem ke vzniku závazku je tedy především ukončení pracovního poměru, a nikoliv samy služby zaměstnance pro zaměstnavatele. Proto podnik vykazuje požitky při předčasném ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, je-li prokazatelně zavázán buď:
 - a) ukončit pracovní poměr zaměstnance nebo skupiny zaměstnanců před datem řádného odchodu do důchodu, nebo
 - b) poskytnout požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jako nabídku pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru zaměstnancem.
9. Podnik je prokazatelně zavázán k ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, má-li vypracován podrobný plán (s minimálním stanoveným obsahem) pro ukončení pracovního poměru se zaměstnancem (skupinou zaměstnanců) a nemá-li reálnou možnost tento plán změnit.
10. Částka požitku při předčasném ukončení pracovního poměru musí být diskontována, pokud je splatná později než 12 měsíců po rozvahovém dni. V případě nabídky provedené pro dosažení dobrovolného ukončení pracovního poměru je výše požitku založena na počtu zaměstnanců, u kterých se přijetí nabídky předpokládá.
11. Odměny vázané na vlastní kapitál jsou takové zaměstnanecké požitky, kdy jsou zaměstnanci oprávněni obdržet finanční nástroje vázané na vlastní kapitál vydané podnikem (nebo jeho mateřským podnikem) nebo kdy výše podnikových závazků vůči zaměstnancům závisí na budoucí ceně finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál vydaných podnikem. Standard vyžaduje zveřejnění těchto požitků, nespécifikuje však požadavky na způsob uznání a ocenění.
12. Standard nabývá účinnosti pro účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Při prvním použití tohoto standardu smí podnik vykázat přírůstek závazků z titulu požitků po skončení pracovního poměru, nejdéle však za období nepřesahující pět let. Pokud přijetí standardu způsobí snížení závazků, je podnik povinen vykázat tento pokles okamžitě.
13. Tento standard byl pozměněn v roce 2000, kdy byla pozměněna definice aktiv plánu a byly doplněny požadavky na uznání, ocenění a zveřejnění náhrad. Tyto změny jsou účinné pro účetní období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	145
Rozsah působnosti	145
Definice	145
Krátkodobé zaměstnanecké požitky	149
Uznání a ocenění	149
Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky	149
Krátkodobá placená volna	149
Podíly na zisku a plány odměn	150

Zveřejnění	151
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků	151
Sdružené plány zaměstnaneckých požitků	152
Státní plány	154
Pojištěné požitky	154
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných příspěvků	155
Uznání a ocenění	155
Zveřejnění	155
Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru: plány definovaných požitků	155
Uznání a ocenění	156
Účtování o mimosmluvních závazcích	156
Rozvaha	156
Výsledovka	159
Uznání a ocenění: současná hodnota závazků z definovaných požitků a nákladů na běžné služby	159
Pojistně-matematická metoda ocenění	159
Přiřazování požitků k obdobím služby	160
Pojistně-matematické předpoklady	163
Pojistně-matematický předpoklad: diskontní sazba	164
Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči	164
Pojistně-matematické zisky a ztráty	166
Náklady na minulé služby	167
Uznání a ocenění: aktiva plánu	168
Reálná hodnota aktiv plánu	168
Náhrady	168
Výnosy z aktiv plánu	168
Podnikové kombinace	170
Krácení a vypořádání	170
Vykazování	172

Kompenzace	172
Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami	172
Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru	172
Zveřejnění	172
Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky	174
Uznání a ocenění	175
Zveřejnění	175
Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru	176
Uznání	176
Ocenění	177
Zveřejnění	177
Odměny vázané na vlastní kapitál	177
Uznání a ocenění	177
Zveřejnění	177
Přechodná ustanovení	179
Datum účinnosti	180

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

ÚČEL

Cílem standardu je stanovit účtování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků. Standard vyžaduje, aby podnik uznal:

- a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti; a
- b) náklad v okamžiku, kdy spotřeboval ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard použije zaměstnavatel při účtování o zaměstnaneckých požitcích.
2. Tento standard se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků (viz IAS 26 – *Penzijní plány*).
3. Tento standard se použije pro všechny zaměstnanecké požitky, včetně požitků vyplývajících z:
 - a) formálních plánů nebo jiných formálních dohod mezi podnikem a jednotlivými zaměstnanci, skupinami zaměstnanců nebo jejich zástupci;

- b) zákonných požadavků nebo oborových programů, dle kterých podnik přispívá do národních, státních, oborových nebo jiných sdružených plánů zaměstnaneckých požitků; nebo
- c) mimosmluvních závazků vyplývajících z praxe podniku. Mimosmluvní závazky vyplývající z nezávazných postupů podniku vznikají v případě, kdy podnik nemá jinou reálnou alternativu než vyplácet zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, při které by změna v praxi podniku vyvolala nepříjemné poškození vztahů s jeho zaměstnanci.

4. Zaměstnanecké požitky zahrnují:

- a) krátkodobé zaměstnanecké požitky, jako jsou mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny (pokud jsou vypláceny do dvanácti měsíců po skončení období) a nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance;
- b) požitky po skončení pracovního poměru, jako je penze, jiné důchodové požitky, životní pojištění a zdravotní péče po skončení pracovního poměru;
- c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky, zahrnující věrnostní dovolenou nebo studijní dovolenou, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při invaliditě a v případě, že jsou vypláceny dvanáct měsíců po skončení daného období nebo déle, podíly na zisku, odměny a odložené odměny;
- d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru; a
- e) odměny vázané na vlastní kapitál.

Každá z kategorií uvedených pod písmenem a) až e) má jiné charakteristiky, proto tento standard stanovuje pro každou z nich zvláštní požadavky.

- 5. Zaměstnanecké požitky zahrnují požitky poskytované zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům a mohou být vypořádány platbou (nebo poskytnutím zboží nebo služeb) přímo zaměstnancům nebo jejich manželům (manželkám), dětem nebo jiným rodinným příslušníkům, popř. jiným osobám, jako například pojišťovně.
- 6. Zaměstnanec může poskytovat podniku své služby na plný úvazek, částečný úvazek, trvale, příležitostně nebo dočasně. Pro účely tohoto standardu se mezi zaměstnance zahrnují i ředitelé a ostatní řídicí zaměstnanci.

DEFINICE

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

Zaměstnanecké požitky jsou všechny formy plnění, které podnik poskytuje zaměstnancům výměnou za jejich služby.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a odměny vázané na vlastní kapitál), které jsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli podniku příslušné služby.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a odměny vázané na vlastní kapitál), které jsou splatné po skončení pracovního poměru.

Plány požitků po skončení pracovního poměru jsou formální nebo neformální programy, dle kterých poskytuje podnik jednomu nebo více zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru.

Plány definovaných příspěvků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru, dle kterých platí podnik pevně stanovené příspěvky samostatnému subjektu (fondu) a nemá žádnou právní nebo mimosmluvní povinnost platit další příspěvky, pokud fond nemá dostatek aktiv na výplatu všech zaměstnaneckých požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v běžném období a v obdobích předchozích.

Plány definovaných požitků jsou plány požitků po skončení pracovního poměru jiné než plány definovaných příspěvků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků jsou plány definovaných příspěvků (jiné než státní plány) nebo plány definovaných požitků (jiné než státní plány), které:

- a) sdružují aktiva, jimiž přispívají různé podniky, které nejsou pod společnou kontrolou; a
- b) používají tato aktiva k poskytování požitků zaměstnancům více než jednoho podniku tak, že výše příspěvků a požitků jsou stanoveny bez ohledu na to, který podnik zaměstnává dotyčné zaměstnance.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru, požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a odměny vázané na vlastní kapitál), které nejsou zcela splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou zaměstnaneckými požitky vyplácenými na základě:

- a) rozhodnutí podniku ukončit se zaměstnancem pracovní poměr před dnem řádného odchodu do důchodu; nebo
- b) rozhodnutí zaměstnance dobrovolně ukončit pracovní poměr výměnou za tyto požitky.

Odměny vázané na vlastní kapitál jsou zaměstnanecké požitky, dle kterých:

- a) jsou zaměstnanci oprávněni obdržet finanční nástroje vázané na vlastní kapitál vydané podnikem (nebo jeho mateřskou společností); nebo
- b) výše podnikových závazků vůči zaměstnancům závisí na budoucí ceně finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál vydaných podnikem.

Plány odměn vázaných na vlastní kapitál jsou formální nebo neformální programy, dle kterých podnik poskytuje odměny vázané na vlastní kapitál jednomu nebo více zaměstnancům.

Nepodmíněné zaměstnanecké požitky jsou zaměstnanecké požitky, které nejsou podmíněny trváním pracovního poměru v budoucnosti.

Současná hodnota závazků z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích výplat nezbytných k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném období a v obdobích předchozích, a to bez odečtení aktiv plánu.

Náklady na běžné služby vyjadřují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků vyplývajících ze služeb zaměstnanců poskytnutých v běžném období.

Úrokový náklad vyjadřuje nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků mezi obdobími vyplývajících ze skutečnosti, že se o jedno období přiblížil výplatní termín požitků.

Plán aktiv zahrnuje:

- a) aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků; a
- b) oprávněné pojistné smlouvy.

Aktiva držaná dlouhodobým fondem zaměstnaneckých požitků jsou aktiva (jiná než nepřevoditelné finanční nástroje vydané vykazujícím podnikem), která:

- a) jsou držena subjektem (fondem), jenž je právně oddělen od vykazujícího podniku a existuje pouze za účelem vyplacení nebo financování zaměstnaneckých požitků, a
- b) je jich možno použít pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků, nejsou k dispozici vykazujícímu podniku na úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemohou být vrácena vykazujícímu podniku s výjimkou těchto případů:
 - i) ostatní aktiva fondu jsou dostačující pro pokrytí všech závazků ze zaměstnaneckých požitků, a to jak plánu, tak vykazujícího podniku; nebo
 - ii) tato aktiva se vracejí vykazujícímu podniku jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Oprávněná pojistná smlouva je pojistná smlouva vystavená pojistitelem který není spřízněnou stranou vykazujícího podniku (jak je definováno v IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran), pokud plnění z pojistné smlouvy:

- a) může být použito pouze pro výplatu nebo financování zaměstnaneckých požitků podle plánu definovaných požitků; a
- b) není k dispozici vykazujícímu podniku na úhradu vlastních závazků (a to ani v případě konkurzu) a nemůže být vyplaceno vykazujícímu podniku s výjimkou případů, kdy:
 - i) plnění představuje přebytek, který není nutný k pokrytí všech souvisejících závazků ze zaměstnaneckých požitků, nebo
 - ii) plnění se vrací podniku jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

Reálná hodnota je hodnota, za kterou mohou být vyměněna aktiva nebo vypořádány závazky při transakci za obvyklých podmínek s informovanou a ochotnou protistranou.

Výnosy z aktiv plánu jsou úroky, dividendy a jiné výnosy plynoucí z aktiv plánu společně s realizovanými a nerealizovanými zisky a ztrátami plynoucími z aktiv plánu, snížené o správné náklady plánu a daně související s plánem.

Zisky nebo ztráty z titulu pojistně-matematických odhadů zahrnují:

- a) korekce na základě zkušenosti (vyplývající z rozdílu mezi předchozími odhady a skutečností); a
- b) dopady změn pojistně-matematických odhadů.

Náklady na minulé služby vyjadřují navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků souvisejících se službami poskytnutými zaměstnanci v předchozích obdobích, které vyplývají v současném období ze zavedení nebo změny požitků po skončení pracovního poměru nebo jiných dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Náklady na minulé služby mohou být buď kladné (pokud jsou požitky nově zavedeny nebo stávající zvýšeny), nebo záporné (pokud jsou stávající požitky sníženy).

KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zaměstnanecké požitky zahrnují položky jako:
- mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení;
 - krátkodobé placené volno (jako placená roční dovolená a placená nemocenská dovolená), kdy se čerpání volna předpokládá v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byly ze strany zaměstnanců poskytnuty příslušné služby;
 - podíly na zisku a odměny vyplácené v období do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byla ze strany zaměstnanců poskytnuta příslušná služba; a
 - nepeněžní požitky (jako zdravotní péče, ubytování, služební vozy a zboží či služby poskytované zdarma nebo se slevou) pro stávající zaměstnance.
9. Účtování krátkodobých požitků se řídí obecnými principy, neboť se zde nevyžadují k ocenění závazků či nákladů žádné pojistně-matematické odhady a nevyskytují se zde žádné zisky nebo ztráty z úprav pojistně-matematických odhadů. Navíc se při oceňování závazků z krátkodobých zaměstnaneckých požitků neprovádí diskontování.

Uznání a ocenění

Veškeré krátkodobé zaměstnanecké požitky

10. Pokud poskytuje zaměstnanec podniku v průběhu účetního období svoje služby, podnik nediskontovanou hodnotu krátkodobého zaměstnaneckého požitku, jehož výplatu lze výměnou za poskytnuté služby očekávat, vykáže:
- jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení všech již vyplacených částek. Pokud již vyplacená částka přesahuje nediskontovanou hodnotu požitku, vykáže podnik tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v tom rozsahu, v jakém má tento přeplatek za následek např. snížení budoucích plateb nebo nárok na vrácení již vyplacených částek; a
 - jako náklad, pokud jiný IAS nevyžaduje nebo nepovoluje zahrnutí požitků do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).

Odstavce 11, 14 a 17 uvádějí, jakým způsobem podnik vykazuje nárok na krátkodobý zaměstnanecký požitek, je-li tento ve formě placeného volna či vyplývá-li z plánu podílů na zisku nebo plánu odměn.

Krátkodobá placená volna

11. Podnik vykáže očekávaný náklad na krátkodobý zaměstnanecký požitek v podobě placeného volna podle odstavce 10 takto:
- v případě kumulativního placeného volna tehdy, kdy pracovníci poskytnou služby, které převyšují jejich nárok na budoucí placené volno; a
 - v případě nekumulativního placeného volna tehdy, kdy se absence pracovníka uskuteční.
12. Podnik může poskytovat pracovníkům placené volno z různých důvodů (dovolená, nemoc, dočasná neschopnost, rodičovská dovolená, účast v soudním řízení jako porotce, vojenská služba apod.). Nárok na placené volno se rozlišuje ve dvou kategoriích:
- kumulativní volno a
 - nekumulativní volno.

13. Kumulativní placené volno je takové volno, které se převádí do příštích období, a může být v příštích období čerpáno, nebyl-li nárok plně čerpán v období běžném. Nárok na kumulativní placené volno může být buď nepodmíněný dalším trváním zaměstnaneckého poměru (jinými slovy zaměstnanci mají nárok na peněžitou náhradu za nevyčerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru), nebo podmíněný dalším trváním pracovního poměru (pracovníci nemají nárok na peněžitou náhradu za nečerpané kumulativní placené volno při ukončení pracovního poměru). Závazek podniku vzniká tehdy, když zaměstnanci poskytli služby, které zvyšují jejich nárok na budoucí placené volno. Závazek existuje a je vykázan i v případě, že je nárok na placené volno podmíněný (tj. podmíněn trváním pracovního poměru), ačkoliv možnost, že pracovník ukončí zaměstnanecký poměr před vyčerpáním kumulativního podmíněného nároku, výši závazku ovlivňuje.
14. Podnik vyčíslí očekávaný náklad na kumulativní placená volna jako dodatečnou částku, kterou předpokládá vyplátit v důsledku nevyčerpaného nároku pracovníků na toto volno nahromaděného k rozvahovému dni.
15. Způsob stanovení výše závazku uvedený v předchozím odstavci vyčísluje závazek v částce dodatečných plateb, které podle očekávání vzniknou pouze na základě skutečnosti, že lze tento požitek kumulovat. V řadě případů však podnik nemusí provádět podrobný výpočet, aby došel k závěru, že žádný významný závazek z titulu nečerpaného placeného volna neexistuje. Například závazek z titulu placené nemocenské dovolené bude významný pouze tehdy, pokud existuje formální či neformální postup, který stanoví, že nevyčerpaná nemocenská dovolená může být převedena na placenou dovolenou.

Příklad ilustrující odstavce 14 a 15

Podnik zaměstnává 100 pracovníků, z nichž každý má nárok na pět pracovních dní placené nemocenské dovolené ročně. Nevyužitou nemocenskou dovolenou je možné převést do následujícího kalendářního roku. Nemocenská dovolená se čerpá nejprve z nároku běžného roku a teprve potom z nároku převedeného z roku předchozího (metoda LIFO). K 31.12.20X1 činí průměrný nevyčerpaný nárok dva dny na jednoho pracovníka. Na základě minulých zkušeností podnik očekává, že 92 pracovníků nevyčerpá v roce 20X2 více než pět dnů placené nemocenské dovolené, u zbývajících 8 pracovníků se očekává průměrné čerpání 6,5 dne na jednoho pracovníka.

Podnik očekává, že v důsledku nevyčerpaného nároku nahromaděného k 31.12.20X1 zaplatí dalších 12 dnů nemocenské dovolené (1,5 dne u každého z 8 pracovníků). Vykáže proto závazek odpovídající 12 dnům placené nemocenské dovolené.

16. Nekumulativní placená volna se do dalších období nepřevádějí, tj. není-li nárok běžného období plně vyčerpán, propadají a při ukončení pracovního poměru nevzniká zaměstnanci nárok na finanční náhradu nevyčerpaného zůstatku takového volna. Toto běžně platí pro placenou nemocenskou dovolenou (v rozsahu, o který nečerpaný nárok běžného období nezvyšuje nárok v období následujícím), rodičovskou dovolenou, placené volno z důvodu účasti v soudním řízení jako porotce nebo placené volno z důvodu vojenské služby apod. V tomto případě podnik vykazuje závazek a náklad teprve v okamžiku čerpání volna zaměstnancem, neboť činnost zaměstnance výši požítka nezvyšuje.

Podíly na zisku a plány odměn

17. Podnik vykazuje očekávaný náklad na výplatu podílu na zisku či na výplatu odměn dle odstavce 10 tehdy a jen tehdy, když:
 - a) má právní nebo mimosmluvní povinnost takové výplaty na základě minulých událostí provést a
 - b) je možno provést spolehlivý odhad závazku.

Současný závazek existuje tehdy a jen tehdy, když podnik nemá žádnou jinou reálnou alternativu než provést výplatu.

18. V některých případech vzniká zaměstnanci nárok na podíl na zisku pouze po odpracování stanovené doby. Tento stav dává vzniknout mimosmluvnímu závazku tak, jak zaměstnanec poskytuje službu, která zvyšuje částku, jež musí být vyplacena, pokud setrvá v zaměstnaneckém poměru po celou stanovenou dobu. Stanovení výše takových mimosmluvních závazků bere v úvahu možnost, že někteří zaměstnanci ukončí pracovní poměr bez nároku na výplatu podílu na zisku.

Příklad ilustrující odstavec 18

Podle plánu výplat podílu na zisku je podnik povinen vyplatit určitou část ročního čistého zisku zaměstnancům, kteří byli v tomto roce v pracovním poměru po celý rok. Pokud žádný ze zaměstnanců pracovní poměr v průběhu roku neukončí, celková výplata bude představovat 3 % z čistého zisku. Podnik odhaduje, že fluktuace pracovníků sníží výplatu na 2,5 % z čistého zisku.

Podnik vykáže závazek a náklad ve výši 2,5 % z čistého zisku.

19. Podnik nemusí mít žádnou zákonnou povinnost vyplácet odměny. Nicméně je zvykem, že podnik v určitých případech odměny vyplácí. V takových případech vzniká podniku mimosmluvní závazek, neboť nemá žádnou jinou reálnou alternativu než odměny vyplatit. Při stanovení výše takového závazku bere podnik v úvahu možnost, že část pracovníků ukončí pracovní poměr, aniž by jim byla odměna vyplacena.
20. Podnik může provést spolehlivý odhad svého právního či mimosmluvního závazku plynoucího z plánu výplat podílu na zisku či plánu odměn tehdy a jen tehdy, jestliže:
- a) plán obsahuje vzorec pro výpočet částky požitku;
 - b) podnik stanoví částku k výplatě před schválením účetní závěrky; nebo
 - c) částku mimosmluvního závazku lze jasně odvodit z minulé praxe.
21. Závazek vyplývající z plánu podílu na zisku či plánu odměn je odvozen od služeb poskytovaných zaměstnanci podniku, nikoliv ze vztahu k vlastníkům podniku. Proto podnik vykazuje výplatu podílu na zisku, resp. výplatu odměn jako náklad, a ne jako rozdělení zisku.
22. Jestliže výplata podílu na zisku či výplata odměny nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytoval podniku služby podmiňující nárok na podíl na zisku (odměnu), považují se tyto výplaty za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (viz odstavce 126 až 131). Pokud charakteristika podílu na zisku (odměny) odpovídá definici zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál, přistupuje podnik k jejich stanovení podle odstavců 144 až 152.

Zveřejnění

23. Ačkoliv tento standard nedefinuje konkrétní způsob zveřejňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků, jiné standardy mohou takové požadavky klást. Viz např. IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran*, dle kterého podnik zveřejňuje zaměstnanecké požitky klíčového managementu, či IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, který vyžaduje zveřejňovat osobní náklady.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: ROZDÍL MEZI PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ A PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

24. Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují například:
- a) důchodové požitky, jako je penze; a
 - b) ostatní požitky po skončení pracovního poměru, jako je úhrada životního pojištění či úhrada zdravotní péče.

Programy, v jejichž rámci podnik poskytuje zaměstnancům požitky po skončení pracovního poměru, se nazývají plány požitků po skončení pracovního poměru. Podnik postupuje podle tohoto standardu vždy, bez ohledu na to, zda platí tyto požitky přímo nebo prostřednictvím jiného subjektu.

25. Plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru se klasifikují buď jako plány definovaných příspěvků, nebo jako plány definovaných požitků, v závislosti na ekonomické podstatě plánu odvozené od jeho základních podmínek. V případě plánů definovaných příspěvků platí:
- a) právní či mimosmluvní závazek podniku je omezen částkou, kterou se podnik zavázal přispívat do fondu. Výše požitku je tedy určována výší příspěvku placeného podnikem (v některých případech též zaměstnancem) do plánu požitků po skončení pracovního poměru nebo pojišťovně a výší výnosů dosahovaných ze správy těchto příspěvků; a
 - b) důsledky rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že požitky budou nižší než očekávané) a z investičního rizika (tj. investovaná aktiva nepokryjí očekávané požitky) nese zaměstnanec.
26. Případem, kdy závazek podniku není omezen částkou, kterou se zavázal přispívat do fondu, je situace, kdy má podnik právní nebo mimosmluvní povinnost vyplývající ze:
- a) vzorce výpočtu požitku dle plánu, který není vázán pouze na výši příspěvku;
 - b) záruky, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu, nebo přímo prostřednictvím stanovených výnosů z příspěvků; nebo
 - c) takových neformálních postupů, které dávají vzniknout nepřímému (mimosmluvnímu) závazku. Takový závazek může vzniknout například tehdy, když podnik historicky zvyšuje požitky bývalých zaměstnanců o inflaci, aniž by k tomu byl právně zavázán.
27. Podle plánů definovaných požitků:
- a) je podnik zavázán poskytovat dohodnuté požitky současným a bývalým zaměstnancům; a
 - b) rizika z pojistně-matematických odhadů (tj. že na požitky bude muset vynaložit více, než očekával) a investiční riziko dopadají v zásadě na podnik. Jestliže je pojistně-matematická a investiční skutečnost horší než očekávaná, závazek podniku může být zvýšen.
28. Následující odstavce 29 až 42 objasňují rozdíl mezi plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků v kontextu sdružených plánů zaměstnaneckých požitků, státních plánů a pojištěných požitků.

Sdružené plány zaměstnaneckých požitků

29. Podnik klasifikuje sdružený plán zaměstnaneckých požitků buď jako plán definovaných příspěvků, nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně jakýchkoliv mimosmluvních závazků, které překračují rámec formálních podmínek). Je-li sdružený plán zaměstnaneckých požitků stanoven jako plán definovaných požitků, musí podnik:
- a) účtovat o svém podílu na závazku z definovaných požitků, svém podílu na aktivech plánu a svém podílu na nákladech spojených s plánem stejným způsobem jako u každého jiného plánu definovaných požitků; a
 - b) zveřejnit informace dle odstavce 120.

30. Nejsou-li v případě sdruženého plánu zaměstnaneckých požitků, který je plánem definovaných požitků, k dispozici informace dostatečné pro účtování o definovaných požitcích, pak podnik:
- účtuje o plánu podle odstavců 44–46, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků;
 - zveřejní:
 - skutečnost, že plán je plánem definovaných požitků a
 - důvod, proč nejsou k dispozici informace umožňující podniku účtovat o plánu jako o plánu definovaných požitků; a
 - v případě, že přebytek nebo deficit plánu může ovlivnit výši budoucích příspěvků, zveřejní dále:
 - veškeré dostupné informace o přebytku či deficitu;
 - základnu použitou pro stanovení přebytku či deficitu a
 - důsledky pro podnik.
31. Jedním z příkladů sdruženého plánu definovaných požitků je plán,
- který je financovaný průběžně, tzn. příspěvky jsou stanoveny na úrovni, o které se předpokládá, že je dostačující pro úhradu požitků splatných ve stejném období, zatímco budoucí požitky, na něž vzniká nárok v běžném období, budou hrazeny z budoucích příspěvků; a
 - v němž se požitky zaměstnanců stanoví na základě délky zaměstnání a zúčastněné podniky nemají žádnou možnost odstoupit od plánu, aniž by splatily příspěvek na požitky vydělaný zaměstnanci do data odstoupení od plánu. Takový plán vytváří pro podnik pojiště-matematické riziko. Pokud výsledné náklady na požitky k rozvahovému dni již zasloužené jsou větší než očekávané, musí podnik buď zvýšit svůj příspěvek, nebo přesvědčit zaměstnance, aby akceptovali nižší požitky. Proto je takový plán plánem definovaných požitků.
32. Jsou-li k dispozici dostatečné informace o sdruženém plánu, který je plánem definovaných požitků, účtuje podnik o svém podílu na závazku za definované požitky, podílu na aktivech plánu a nákladech na požitky po skončení zaměstnaneckého poměru stejným způsobem, jakým účtuje o každém jiném plánu definovaných požitků. V některých případech nemusí být podnik schopen stanovit pro potřeby účetnictví svůj podíl na finanční pozici a výsledcích plánu s dostatečnou spolehlivostí. K tomu může dojít, jestliže:
- podnik nemá přístup k takovým informacím o plánu, které vyhovují požadavkům tohoto standardu; nebo
 - plán vystavuje zúčastněné podniky pojiště-matematickým rizikům spojeným se současnými a minulými zaměstnanci ostatních zúčastněných podniků, v důsledku čehož neexistuje žádná konzistentní a spolehlivá základna pro rozdělení závazků, plánu aktiv a nákladů podle jednotlivých podniků účastnících se plánu.
- V takových případech podnik účtuje o plánu tak, jako kdyby se jednalo o plán definovaných příspěvků a zveřejní dodatečné informace dle odstavce 30.
33. Je třeba rozlišovat sdružené plány a skupinové plány. Skupinový plán je prostou agregací plánů jednotlivých zaměstnavatelů kombinovaných tak, aby jednotliví zaměstnavatelé mohli sdílet pro investiční potřeby svá aktiva při současném snížení nákladů na správu plánu, avšak nároky jednotlivých zaměstnavatelů jsou odděleny a slouží výhradně pro uspokojení požitků jejich vlastních zaměstnanců. Skupinové plány nepředstavují žádný zvláštní účetní problém, neboť jednotlivé informace jsou snadno dostupné, účtování probíhá stejně jako u jakéhokoliv jiného plánu jednotlivého zaměstnavatele a tyto plány nepředstavují pro zúčastněné podniky žádné pojiště-matematické riziko vyvolané současnými či minulými zaměstnanci jiných zaměstnavatelů. Tento standard vyžaduje, aby podnik klasifikoval skupinový plán jako plán definovaných příspěvků nebo jako plán definovaných požitků, a to v závislosti na podmínkách plánu (včetně veškerých mimosmluvních závazků, které jsou nad rámec formálních podmínek).

34. Plány definovaných požitků, do nichž svými aktivy přispívají různé podniky spadající pod společnou kontrolu (např. mateřská společnost a dceřiné společnosti), rovněž nejsou sdruženými plány zaměstnaneckých požitků. Proto podniky o takových plánech účtují jako o plánech definovaných požitků.
35. IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* vyžaduje, aby podnik vykázal či zveřejnil informace o určitých podmíněných závazcích. V kontextu sdruženého plánu může vzniknout podmíněný závazek, např.
- ze ztrát z pojistně-matematických odhadů vztahujících se k ostatním zúčastněným podnikům, jelikož každý podnik, který se účastní na sdruženém plánu, se podílí na pojistně-matematickém riziku každého z ostatních zúčastněných podniků; nebo
 - z odpovědnosti dané podmínkami plánu za financování deficitu plánu, pokud ostatní podniky ukončí svoji účast v plánu.

Státní plány

36. Podnik účtuje o státním plánu stejným způsobem jako o sdruženém plánu (viz odstavce 29 a 30).
37. Státní plány se zřizují právními předpisy, vztahují se na všechny podniky (nebo na všechny podniky určité kategorie, např. na podniky jednoho odvětví) a jsou spravovány ústřední či místní vládou, popř. jiným subjektem nezávislým na vykazujícím podniku (např. nezávislou agenturou vytvořenou konkrétně pro tento účel). Některé podniky poskytují obligatorní požitky, které nahrazují požitky jinak kryté státním plánem, jakož i další dobrovolné požitky. Plány takových požitků nejsou státními plány.
38. Státní plány jsou charakterizovány v závislosti na povinnostech podniku vůči plánu jako plány definovaných požitků, nebo jako plány definovaných příspěvků. Mnohé státní plány jsou financovány průběžným způsobem, tzn. že příspěvky běžného období jsou stanoveny ve výši, o které se předpokládá, že bude dostačující pro úhradu požitků vyplácených v tomto období; budoucí požitky, na něž vznikl nárok v běžném období, se budou hradit z budoucích příspěvků. Nicméně u řady státních plánů nemá podnik ani právní, ani mimosmluvní závazek budoucí požitky platit. Jeho jediným závazkem je platit splatné příspěvky, a pokud ukončí pracovní poměr s členy státního plánu, nemá žádnou povinnost platit požitky vzniklé jeho vlastním zaměstnancům v předchozích letech. Z tohoto důvodu jsou státní plány většinou plány definovaných příspěvků. Ovšem existují i řídké případy, kdy je státní plán plánem definovaných požitků. V takovém případě platí pro podnik postup uvedený v odstavcích 29 a 30.

Pojištěné požitky

39. Podnik může zajistit financování plánu požitků po skončení pracovního poměru formou placení pojistného. S takto financovaným plánem zachází podnik jako s plánem definovaných příspěvků, pokud nebude přímo nebo nepřímo (prostřednictvím plánu) povinen:
- vyplácet zaměstnanecké požitky přímo, jakmile se stanou splatnými; nebo
 - platit další částky, pokud pojišťovna nehradí veškeré zaměstnanecké požitky vztahující se k činnosti zaměstnance v běžném období a v obdobích předchozích.

Pokud má podnik takový právní či mimosmluvní závazek, chápe plán jako plán definovaných požitků.

40. Požitky pojištěné pojistnou smlouvou nemusí mít přímou či automatickou vazbu na závazek podniku za zaměstnanecké požitky. Plány požitků po skončení pracovního poměru včetně pojistných smluv podléhají stejnému rozlišování při účtování a financování jako všechny ostatní plány.

41. V případě, kdy podnik financuje závazek k požitkům po pracovního poměru příspěvkem na pojištění, dle kterého mu nezaniká právní či mimosmluvní závazek (buď přímo, nebo nepřímo dle podmínek plánu vzhledem k mechanismu stanovení budoucích plateb pojistného, popř. v závislosti na podmínkách vztahu s pojistitelem), výše hrazeného pojistného nepředstavuje definovaný příspěvek. Z toho vyplývá, že podnik:
- a) účtuje o nároku z pojistky jako o aktivu plánu (viz odstavec 7); a
 - b) uzná ostatní pojistky jako práva na náhradu (pokud pojistka odpovídá kritériím uvedeným v odstavci 104A).
42. V případě, kdy pojistná smlouva zní na jméno konkrétního účastníka plánu, popř. na skupinu účastníků plánu a podnik nemá žádný právní či mimosmluvní závazek vyrovnat jakékoliv případné ztráty z pojistné smlouvy, nemá podnik žádný závazek k úhradě požitků a jedinou osobou odpovědnou za výplatu požitků je pojistitel. Platby pevných částek pojistného dle takové pojistné smlouvy jsou vypořádáním závazků k požitkům zaměstnanců, nikoliv investicí zajišťující budoucí vypořádání závazku. Proto podniku v tomto případě nevzniká žádné aktivum ani žádný závazek. Z tohoto důvodu podnik účtuje o platbách pojistného jako o příspěvcích do plánu definovaných příspěvků.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

43. Účtování o plánech definovaných příspěvků je jednoduché, neboť závazek vykazujícího podniku je pro každé období dán částkou, kterou má podnik za toto období do plánu přispět. Z tohoto důvodu nejsou pro stanovení výše závazku či nákladu zapotřebí žádné pojistně-matematické odhady, a nemohou tedy vzniknout žádné zisky či ztráty z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho se výše závazků stanoví na nediskontovaném základě, s výjimkou případů, kdy závazky nejsou plně splatné během dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

44. Jakmile zaměstnanec poskytl podniku v daném období své služby, podnik musí výměnou za tyto služby vykázat příspěvek splatný do příslušného plánu definovaných příspěvků:
- a) jako závazek (výdaj příštího období) po odečtení již případně zaplacených částek. Pokud částka již zaplaceného příspěvku převyšuje výši příspěvku odpovídající službám poskytnutým ze strany zaměstnanců do rozvahového dne, vykáže podnik tento přebytek jako aktivum (náklady příštích období) v částce, která bude odpovídat snížení budoucích plateb nebo nároku na vrácení peněz; a
 - b) jako náklad, pokud jiný Mezinárodní účetní standard nevyžaduje, popř. nepovoluje zahrnutí tohoto příspěvku do pořizovací ceny aktiva (viz například IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).
45. Pokud příspěvky do plánu definovaných příspěvků nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém zaměstnanci poskytli příslušné služby, musí být diskontovány postupem uvedeným v odstavci 78.

Zveřejnění

46. Podnik zveřejní částku uznanou jako náklad na plány definovaných příspěvků.
47. V případech vyžadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* podnik zveřejní informace o příspěvcích do plánů definovaných příspěvků určených pro klíčové pracovníky managementu.

ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU: PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

48. Účtování o plánech definovaných požitků je složité, jelikož pro stanovení výše závazku a nákladu je nutno pracovat s pojistně-matematickými odhady, a zákonitě tedy vzniká možnost zisků a ztrát z rozdílů mezi skutečností a těmito odhady. Kromě toho se závazky stanoví na diskontovaném základě, neboť k jejich vypořádání může dojít i za mnoho let od období, kdy zaměstnanec poskytl příslušné služby.

Uznání a ocenění

49. Plány definovaných požitků mohou, ale nemusí být financovány prostřednictvím příspěvků zaměstnavatele (někdy též i zaměstnanců) do fondu či jiného subjektu, který je právně oddělen od vykazujícího podniku a ze kterého jsou následně požitky zaměstnancům vypláceny. Výplata požitků z fondu v okamžiku, kdy se stanou splatnými, nezávisí pouze na finanční situaci a investiční výkonnosti fondu, ale také na schopnosti (a ochotě) podniku překlenout nedostatek aktiv fondu. Z toho plyne, že podnik v podstatě akceptuje pojistně-matematická i investiční rizika spojená s plánem. V důsledku toho se nemusí náklady uznané pro plán definovaných požitků rovnat výši příspěvku za dané období.
50. Účtování o plánech definovaných požitků zahrnuje následující kroky:
- použití pojistně-matematických technik pro stanovení spolehlivého odhadu výše požitku náležejícího zaměstnancům výměnou za jejich služby poskytnuté podniku v běžném období a v obdobích předchozích. Tento postup vyžaduje, aby podnik stanovil, jak velký je požitek přičitatelný běžnému období a obdobím předchozím (viz odstavce 67–71), aby provedl pojistně-matematické odhady demografických proměnných, jako je fluktuace zaměstnanců a úmrtnost, a finančních proměnných, jako je budoucí růst mezd, a nákladů na zdravotní péči, které ovlivňují náklady na požitky (viz odstavce 72–91);
 - diskontování tohoto požitku pomocí přírůstkové metody za účelem stanovení současné hodnoty závazku z definovaných požitků a běžných nákladů vynaložených v souvislosti se službou zaměstnanců (viz odstavce 64–66);
 - stanovení reálné hodnoty jednotlivých aktiv plánu (viz odstavce 102–104);
 - stanovení celkové výše pojistně-matematických zisků a ztrát a částky, ve které mají být tyto pojistně-matematické zisky nebo ztráty uznány (viz odstavce 92–95);
 - stanovení nákladů na minulé služby (viz odstavce 96–101) při zavedení nebo změně plánu; a
 - stanovení výsledného zisku nebo výsledné ztráty (viz odstavce 109–115) při zkrácení nebo vypořádání plánu.
- Má-li podnik více než jeden plán definovaných požitků, postupuje shora uvedeným způsobem u každého významného plánu zvlášť.
51. V některých případech mohou odhady, průměry či zjednodušené výpočty poskytnout spolehlivou aproximaci podrobných výpočtů uváděných v tomto standardu.

Účtování o mimosmluvních závazcích

52. Podnik neúčtuje jen o svých právních závazcích vyplývajících z formálních podmínek plánu definovaných požitků, ale též o jakýchkoliv mimosmluvních závazcích, které vyplývají z neformální praxe podniku. Neformální praxe podniku dává vzniknout mimosmluvním závazkům v případech, kdy podnik nemá žádnou jinou reálnou alternativu než platit zaměstnanecké požitky. Příkladem vzniku mimosmluvního závazku je situace, kdy by změna v neformální praxi podniku (tj. neplacení požitku) způsobila nepřijatelné poškození vztahů se zaměstnanci.
53. Formální podmínky plánu definovaných požitků mohou podniku umožnit závazky z plánu ukončit. Nicméně pokud mají zaměstnanci pokračovat v pracovním poměru, je obvykle velmi obtížné plán zrušit. Proto, není-li důkaz o opaku, se při účtování o požitcích po skončení pracovního poměru předpokládá, že podnik slibující takové požitky bude v této praxi postupovat po celou dobu trvání zaměstnání příslušných zaměstnanců.

Rozvaha

54. Částka vykázaná jako závazek z definovaných požitků je čistý součet následujících položek:
- současná hodnota závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);

- b) plus všechny zisky z pojistně-matematických odhadů (minus všechny ztráty z pojistně-matematických odhadů) neuznané s odvoláním na postup dle odstavců 92–93;
 - c) minus všechny dosud neuznané úpravy nákladů na minulé služby (viz odstavec 96);
 - d) minus reálná hodnota aktiv plánu k rozvahovému dni (existují-li nějaká), z nichž mají být požitky přímo uspokojovány (viz odstavce 102–104).
55. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je brutto závazek před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu.
56. Podnik musí stanovovat současnou hodnotu závazků z definovaných požitků a reálnou hodnotu všech aktiv plánu s dostatečnou pravidelností tak, aby se částky vykázané v účetní závěrce nelišily významně od částek, které by byly stanoveny k rozvahovému dni.
57. Tento standard doporučuje, ale nevyžaduje, aby podnik využíval pro stanovení výše všech významných závazků dle plánu definovaných požitků služeb kvalifikovaného pojistného matematika. Z praktických důvodů může podnik požádat kvalifikovaného pojistného matematika, aby provedl podrobný výpočet závazku ještě před rozvahovým dnem. Výsledky tohoto výpočtu se ovšem musí aktualizovat o důsledky veškerých významných transakcí a dalších významných změn, které nastaly od provedení výpočtu do rozvahového dne (včetně změn v tržních cenách a úrokových sazbách).
58. Částka stanovená podle odstavce 54 může mít zápornou hodnotu a v takovém případě jde o aktivum. Podnik toto aktivum ocení částkou nižší z:
- a) částky stanovené podle odstavce 54, a
 - b) čistého součtu:
 - i) všech neuznaných čistých ztrát z pojistně-matematických odhadů a nákladů na minulé služby (viz odstavce 92, 93 a 96) a
 - ii) současné hodnoty všech ekonomických přínosů ve formě vratek z plánu či snížení budoucích příspěvků do plánu. Současná hodnota těchto ekonomických přínosů se stanoví s použitím diskontní sazby uvedené v odstavci 78.
- 58A. Postup podle odstavce 58 nesmí mít v běžném období za následek zisk, který je pouze důsledkem matematicko-pojistné ztráty nebo nákladů na minulou službu, ani ztrátu, která je v běžném období pouze důsledkem pojistně-matematického zisku. Podnik proto musí v souladu s odstavcem 54 okamžitě uznat následující skutečnosti, a to v rozsahu, v jakém vznikají při stanovení aktiva definovaných požitků podle odstavce 58 b):
- a) čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv snížení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 58 b) ii). Pokud nedochází k žádné změně či zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů, veškeré čisté pojistně-matematické ztráty běžného období a náklady na minulou službu v běžném období se v souladu s odstavcem 54 uznávají okamžitě;
 - b) čisté pojistně-matematické zisky běžného období po odečtení nákladů na minulou službu běžného období v rozsahu, ve kterém převyšují jakékoliv zvýšení současné hodnoty ekonomických přínosů specifikovaných v odstavci 58 b) ii). Pokud nedochází k žádné změně či snížení současné hodnoty ekonomických přínosů, celkový čistý pojistně-matematický zisk běžného období se po odečtení nákladů na minulou službu běžného období uzná v souladu s odstavcem 54 okamžitě.
- 58B. Odstavec 58A se použije pouze tehdy, pokud má podnik na začátku nebo na konci účetního období přebytek (*) v plánu definovaných požitků a nemůže vzhledem k současným podmínkám plánu plně tento přebytek využít jako vratku nebo snížení příspěvků do plánu v budoucích obdobích. V takovém případě platí, že náklady na minulou službu a pojistně-matematické ztráty vznikající v běžném období, uznané v souladu s odstavcem 54, zvyšují částku uvedenou v odstavci 58 b) i). Pokud toto zvýšení není kompenzováno shodným snížením současné hodnoty ekonomických přínosů, které vyžadují postup podle odstavce 58 b) ii), dojde ke zvýšení celkové čisté částky uvedené v odstavci 58 b), a následně

(*) Přebytkem se rozumí převis reálné hodnoty aktiv plánu nad současnou hodnotou závazku z definovaných požitků.

k tvorbě zisku. Odstavec 58A však zakazuje, aby tímto způsobem zisk vznikal. Opačný efekt nastává u pojistně-matematických zisků, které vznikají v běžném období a jejichž uznání je dáno odstavcem 54, a to v rozsahu, ve kterém pojistně-matematické zisky snižují kumulované neuznané pojistně-matematické ztráty. Odstavec 58A zakazuje, aby za těchto okolností byla uznána ztráta. Pokud jde o příklady aplikace ustanovení tohoto odstavce, viz přílohu C.

59. Aktivum může vzniknout v případě, byl-li plán definovaných požitků přeřinancován, eventuálně též v některých případech při zjištění zisku z pojistně-matematických odhadů. V těchto případech podnik vykazuje aktivum, neboť:
- podnik kontroluje zdroj, kterým je v tomto případě schopnost použít přebytku pro generování dalších přínosů;
 - tato kontrola je výsledkem minulých událostí (tj. příspěvků placených podnikem a službami poskytnutými ze strany zaměstnanců); a
 - budoucí ekonomický přínos získá podnik v podobě nižších budoucích příspěvků, popř. vrácených plateb, a to buď přímo do podniku, nebo nepřímo do jiného plánu, který se nachází v deficitu.
60. Limit daný v odstavci 58 b) nepřevažuje nad opožděným uznáním některých ztrát z pojistně-matematických odhadů (viz odstavce 92 a 93) či nad náklady na minulou službu (viz odstavec 96) jinými, než uvádí odstavec 58A. Má však přednost před přechodným postupem dle odstavce 155 b). Odstavec 120 c) vi) vyžaduje, aby podnik zveřejnil všechny částky, které nebyly vykázány jako aktivum z důvodu limitu dle odstavce 58 b).

Příklad ilustrující odstavec 60

Plán definovaných požitků má následující charakteristiky:

Současná hodnota závazku	1 100
Reálná hodnota aktiv plánu	<u>-1 190</u>
	-90
Neuznané pojistně-matematické ztráty	-110
Neuznané náklady na minulou službu	-70
Neuznané zvýšení závazku při prvním zavedení standardu podle odstavce 155b	<u>-50</u>
Záporná hodnota stanovená dle odstavce 54	<u>-320</u>
Současná hodnota budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	<u>90</u>
Limit podle odstavce 58 b) se vypočte následovně:	
Neuznané pojistně-matematické ztráty	110
Neuznané náklady na minulé služby	70
Současná hodnota disponibilních budoucích vratek a snížení budoucích příspěvků	<u>90</u>
Limit	<u>270</u>

270 je méně než 320. Proto podnik vykáže aktivum ve výši 270 a zveřejní, že limit snížil účetní hodnotu aktiva o 50 (viz odstavec 120 c) vi)).

Výsledovka

61. Podnik vykáže čistý součet následujících částek jako náklad nebo (v závislosti na limitu dle odstavce 58 b) jako výnos, pokud jiný Mezinárodní účetní standard nevyžaduje nebo nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovací ceny aktiva:
- a) náklady na běžné služby (viz odst. 63–91);
 - b) úrokové náklady (viz odst. 82);
 - c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odst. 105–107) a ze všech práv na náhradu (viz odstavec 104A);
 - d) zisky a ztráty z pojistně-matematických odhadů v rozsahu dle odstavců 92 a 93;
 - e) náklady na minulou službu v rozsahu, v jakém je vyžaduje odst. 96; a
 - f) výsledky všech krácení a vypořádání (viz odst. 109 a 110).
62. Jiné Mezinárodní účetní standardy vyžadují zahrnovat určité náklady na zaměstnanecké požitky do pořizovací ceny aktiv, jako jsou zásoby či pozemky, budovy a zařízení (viz IAS 2 – *Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*). Náklady na požitky po ukončení pracovního poměru zahrnované do pořizovací ceny aktiv obsahují příslušný podíl složek uvedených v odstavci 61.

Uznání a ocenění: současná hodnota závazků z definovaných požitků a nákladů na běžné služby

63. Výsledný náklad na plán definovaných požitků může být ovlivněn mnoha proměnnými, jako jsou výsledné mzdy, fluktuace zaměstnanců, úmrtnost, trend ve vývoji nákladů na zdravotní péči a v případě plánu financovaného z fondů též výnosy z aktiv plánu. Výsledný náklad na plán je nejistý a tato nejistota bude pravděpodobně přetrvávat v dlouhém období. Aby bylo možné ocenit současnou hodnotu závazků z požitků po skončení pracovního poměru a náklady na související běžné služby, je nezbytné:
- a) aplikovat na ocenění pojistně-matematickou metodu (viz odst. 64–66);
 - b) přiřazovat požitky k obdobím služby (viz odst. 67–71); a
 - c) provádět pojistně-matematické odhady (viz odst. 72–91).

Pojistně-matematická metoda ocenění

64. Pro stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a nákladů souvisejících běžných služeb použije podnik přírůstkovou metodu a v případech, kdy je to vhodné, též úpravu o náklady na minulou službu.
65. Přírůstková metoda (též označovaná jako metoda požitků/roky služby či jako akruální metoda požitků přepočtených na službu) vychází z předpokladu, že každé období služby vyvolává další jednotku nároku na požitky (viz odstavce 67-71), přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku (viz odstavce 72-91) oceňuje každou takovou jednotku samostatně.
66. Podnik diskontuje závazek z požitků po skončení pracovního poměru jako celek, a to i v případě, kdy je část závazku splatná do dvanácti měsíců od rozvahového dne.

Příklad ilustrující odstavec 65

Paušální požitek je splatný při ukončení zaměstnaneckého poměru a rovná se 1 % poslední mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 a předpokládá se její zvyšování o 7 % každý rok (složený úrok). Použitá diskontní sazba činí 10 % p.a. Následující tabulka ukazuje, jak se vytváří závazek vůči pracovníkovi, u kterého se skončení pracovního poměru předpokládá na konci roku 5. Příklad neuvažuje žádné změny v pojistně-matematických odhadech. Pro zjednodušení tento příklad neuvažuje dodatečné úpravy odrážející pravděpodobnost, že pracovník opustí podnik dříve nebo později, než se očekávalo.

Rok	1	2	3	4	5
Požitek přiřazený:					
— předchozím rokům	0	131	262	393	524
— běžnému roku (1 % z poslední mzdy)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— běžnému roku a předchozím rokům	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Počáteční závazek	-	89	196	324	476
Úrok 10 %	-	9	20	33	48
Náklad na běžnou službu	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Konečný závazek	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Poznámka: 1. Počáteční závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k předchozím rokům.

2. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku.

3. Konečný závazek je současnou hodnotou požitku přiřazeného k běžnému roku a rokům předchozím.

Přiřazování požitků k obdobím služby

67. Při stanovení současné hodnoty svých závazků z definovaných požitků a souvisejícího nákladu na běžné služby a tam, kde je to vhodné, též při úpravě o náklady na minulé služby, musí podnik přiřazovat požitek k obdobím služby podle vzorce daného plánem. V případě, že v pozdějších letech povedou služby zaměstnance k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s předchozími roky, přiřazuje podnik požitek rovnoměrně od:
- data, kdy služby poskytované zaměstnancem poprvé vedou k požitku dle plánu (bez ohledu na to, zda je požitek podmíněn či nepodmíněn dalším setrváním v pracovním poměru); až do
 - data, kdy další služby poskytované zaměstnancem podnikem nepovedou k žádné významné částce dalších požitků dle plánu, jiných než v souvislosti s dalším zvyšováním platu.
68. Přírůstková metoda vyžaduje, aby podnik přiřadil požitek k běžnému období (aby bylo možno stanovit náklad na běžné služby) a k běžnému období a předchozím obdobím (aby bylo možno stanovit současnou hodnotu závazků z definovaných požitků). Podnik přiřazuje požitek k obdobím, ve kterých vzniká povinnost poskytovat požitky po skončení pracovního poměru. Tato povinnost vzniká současně s tím, jak zaměstnanci poskytují podniku své služby výměnou za požitky po skončení pracovního poměru, které podnik předpokládá vyplácet v příštích obdobích. Pojistně-matematické techniky podniku umožňují ocenit jeho závazek s dostatečnou spolehlivostí, a tím doložit oprávněnost uznání takového závazku.

Příklady ilustrující odstavec 68

1. Plán definovaných požitků poskytuje za každý rok služby paušální požitek 100 splatný při odchodu do důchodu.

Požitek 100 je přiřazen každému roku. Náklad na běžné služby je současná hodnota 100. Současnou hodnotou závazku z definovaného požitku je současná hodnota 100 násobená počtem let služby až do rozvahového dne.

Je-li požitek splatný ihned, jakmile zaměstnanec opustí podnik, náklad na běžnou službu a současná hodnota závazku z definovaného požitku odrážejí datum, ke kterému se odchod zaměstnance očekává. Dochází tedy k tomu, že v důsledku diskontování jsou tyto hodnoty menší než hodnoty, které by byly stanoveny při odchodu zaměstnance k rozvahovému dni.

2. Plán poskytuje měsíční penzi 0,2 % z posledního platu za každý rok služby. Penze se vyplácí od dosažení věku 65 let.

Požitek rovnající se současné hodnotě (k datu očekávaného odchodu do důchodu) měsíční penze ve výši 0,2 % z odhadnutého posledního platu, vyplácený od očekávaného data odchodu do důchodu až do očekávaného data úmrtí, je přiřazen každému roku služby. Náklad na běžné služby je současnou hodnotou tohoto požitku. Současnou hodnotou závazku z definovaných požitků je současná hodnota měsíčních výplat penze ve výši 0,2 % z posledního platu násobená počtem let služby až do rozvahového dne. Náklad na běžné služby a současná hodnota závazku z definovaných požitků se diskontují, neboť penze se začínají vyplácet až při dosažení věku 65 let.

69. Služby poskytované zaměstnancem podniku dávají vzniknout podle plánu definovaných požitků závazku i v případě, kdy je nárok na výplatu požitku podmíněn dalším trváním pracovního poměru (tj. nejde o nepodmíněné požitky). Služba poskytovaná zaměstnancem podniku před splněním podmínky pro přiznání požitků je mimosmluvním závazkem, jelikož při každém dalším následujícím rozvahovém dni se délka budoucí služby, kterou bude muset zaměstnanec poskytnout podniku před získáním nároku na požitek, zkracuje. Při stanovení výše svého závazku z definovaných požitků bere podnik v úvahu, že někteří zaměstnanci nemusí podmínku pro přiznání požitků splnit. Rovněž platí, že ačkoliv se určité požitky po skončení pracovního poměru (např. zdravotní péče po skončení pracovního poměru) stanou splatnými pouze v případě, že nastane určitá událost v době, kdy již není zaměstnanec zaměstnán, závazek se vytváří v době, kdy zaměstnanec poskytuje podniku služby, které nárok na takový požitek vytváří. Pravděpodobností výskytu takové události je ovlivněno stanovení výše závazku, avšak tato pravděpodobnost nevyovídá o tom, zda takový závazek existuje.

Příklady ilustrující odstavec 69

1. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok. Požitek je nepodmíněný po odpracování deseti let.

Požitek 100 je přiřazen každému roku. V každém z prvních deseti let náklad na běžné služby a současná hodnota závazku odrážejí pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje celých deset let.

2. Plán vyplácí požitek 100 za každý odpracovaný rok, přičemž roky před dosažením věku 25 let se nezapočítávají. Požitek je přiznaný okamžitě a je nepodmíněný trváním pracovního poměru.

K rokům odpracovaným před dosažením věku 25 let se nepřiznává žádný požitek, neboť služba před tímto datem nevede k žádným požitkům (nepodmíněným ani podmíněným). Požitek 100 se přiřazuje ke každému následujícímu roku.

70. Závazek se zvyšuje až do data, kdy již další služby zaměstnance nevedou k žádné významné částce dalších požitků. Proto se veškerý požitek přiřazuje k obdobím končícím tímto datem nebo před tímto datem. Požitek je přiřazován k jednotlivým účetním obdobím podle vzorce daného plánem. V případě, že služby zaměstnance povedou v pozdějších letech k významně vyšší úrovni požitku, než tomu bylo v letech předchozích, přiřazuje podnik požitek rovnoměrně až do data, do kterého další služby poskytované zaměstnancem nevedou k žádným významným částkám dalších požitků. Důvod je ten, že zaměstnancovy služby po celé období povedou v konečném důsledku k požitku na této vyšší úrovni.

Příklady ilustrující odstavec 70

1. Plán vyplácí paušální částku požitku 1 000, který je přiznán po odpracování deseti let. Se vznikem požitků za další roky pracovního poměru plán neuvažuje.

Požitek 100 (1 000 děleno deseti) se přiřazuje ke každému z prvních deseti let. Náklad na běžné služby v každém z prvních deseti let odráží pravděpodobnost, že zaměstnanec povinných deset let neodpracuje. S roky následujícími se žádný požitek nepojí.

2. Plán vyplácí paušální penzijní požitek 2 000 při dožití se věku 55 let všem zaměstnancům, kteří jsou stále v pracovním poměru a odpracovali v podniku dvacet let, a všem pracovníkům v pracovním poměru při dožití se 65 let bez ohledu na délku trvání pracovního poměru.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do podniku před dosažením věku 35 let, vzniká nárok na požitky nejprve ve věku 35 let (zaměstnanec mohl opustit podnik ve věku 30 let a vrátit se ve věku 33 let, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na jeho budoucí požitky z plánu). Tyto požitky jsou totiž závislé na dalším trvání pracovního poměru. Rovněž pracovní poměr po dosažení věku 55 let nepovede k žádným významným změnám výše budoucích požitků. U těchto pracovníků podnik přiřazuje požitek 100 2000 (děleno 20) ke každému roku odpracovanému mezi věkem 35 a 55 let.

U zaměstnanců, kteří nastoupili do podniku ve věku mezi 35 a 45 lety, nepovede trvání pracovního poměru delší dvaceti let k žádným významným změnám ve výši budoucích požitků. U těchto zaměstnanců podnik přiřazuje požitek 100 (2 000 děleno 20) ke každému roku z prvních dvaceti let.

U pracovníka, který nastoupí do podniku ve věku 55 let, nepovede trvání pracovního poměru delší než 10 let k žádným významným změnám ve výši budoucího požitku. U tohoto pracovníka podnik přiřazuje požitek 200 (2 000 děleno 10) ke každému roku z prvních deseti let.

U všech zaměstnanců odrážejí náklad na běžné služby a současná hodnota závazku pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje v podniku požadovaný počet let.

3. Plán zdravotní péče po skončení pracovního poměru hradí bývalému zaměstnanci 40 % nákladů na zdravotní péči, pokud pracovník v podniku před ukončením pracovního poměru odpracoval více než deset a méně než dvacet let, a 50 % nákladů na zdravotní péči těm bývalým zaměstnancům, kteří v podniku před skončením pracovního poměru pracovali dvacet a více let.

Podle podmínek (vzorce výpočtu) plánu podnik přiřazuje 4 % současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (40 % děleno deseti) ke každému roku z prvních deseti let a 1 % (10 % děleno deseti) ke každému roku z druhých deseti let. Náklad na běžnou službu odráží v každém roce pravděpodobnost, že zaměstnanec neodpracuje počet let potřebný k tomu, aby mu vznikl nárok na celý (částečný) požitek. U pracovníků, jejichž odchod z podniku se očekává do deseti let, se nepřiznává žádný požitek.

4. Podle podmínek plánu na příspěvek na zdravotní péči po skončení pracovního poměru má bývalý zaměstnanec nárok na příspěvek 10 % nákladů na zdravotní péči, pokud odpracuje v podniku před skončením pracovního poměru více než deset let a méně než dvacet let, a 50 %, pokud v něm před odchodem z podniku odpracoval dvacet a více let.

Pracovní poměr v pozdějších letech povede k významně vyšší úrovni požitku ve srovnání s roky předchozími. Proto u pracovníků, u nichž se odchod z podniku očekává po dvaceti a více odpracovaných letech, přiřazuje podnik požitek rovnoměrně podle odstavce 68. Pokračování v pracovním poměru po odpracování dvaceti let již k významně vyšší úrovni požitku nepovede. Proto výše příspěvku přiřazovaná ke každému z prvních dvaceti roků činí 2,5 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči (50 % děleno dvaceti).

U pracovníků, jejichž odchod z podniku se očekává mezi deseti a dvaceti lety, činí požitek přiřazovaný podnikem ke každému z prvních deseti let 1 % ze současné hodnoty očekávaných nákladů na zdravotní péči. U těchto pracovníků se neuvažuje s přiřazováním požitku k rokům mezi koncem desátého roku a předpokládaným datem odchodu z podniku.

U pracovníků, jejichž odchod z podniku se předpokládá do deseti let, se žádný požitek nepřiznává.

71. Pokud je částka příspěvku konstantním podílem z posledního platu v každém roce trvání pracovního poměru, ovlivní zvyšování platu v budoucích letech částku potřebnou k vyrovnání závazku, který vznikl před rozvahovým dnem, avšak žádný dodatečný závazek již nevzniká. Proto:
- a) pro účely odstavce 67 b) nevede zvyšování platu k dalším požitkům, přestože výše požitku je závislá na posledním platu; a
 - b) částka požitku přiřazovaná ke každému období je konstantním podílem z platu, na který se požitek váže.

Příklad ilustrující odstavec 71

Zaměstnancům vzniká nárok na požitek ve výši 3 % z posledního platu pobíraného v každém roce trvání pracovního poměru před dosažením věku 55 let.

Požitek 3 % z předpokládaného posledního platu se přiřazuje ke každému roku až do věku 55 let, tedy k datu, od kterého další služba zaměstnance již podle plánu nevede k žádné významné částce dalších požitků. Po dosažení tohoto věku se již k dalším rokům trvání pracovního poměru žádný požitek nepřiznává.

Pojistně-matematické předpoklady

72. Pojistně-matematické předpoklady musí být nezkreslující a vzájemně kompatibilní.
73. Pojistně-matematické předpoklady jsou nejlepšími možnými odhady podniku u těch proměnných, které určují výsledný náklad na poskytování požitků po skončení pracovního poměru. Zahrnují:
- a) demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik současných a minulých zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), které ovlivňují požitky. Jedná se o takové charakteristiky, jako jsou například:
 - i) úmrtnost v průběhu pracovního poměru i po jeho skončení;
 - ii) fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnost a předčasný odchod do důchodu;
 - iii) poměr účastníků plánu a jejich rodinných příslušníků, kteří budou oprávněni požitky čerpat;
 - iv) nemocenské sazby u plánů zdravotní péče a
 - b) finanční předpoklady týkající se položek jako:
 - i) diskontní sazba (viz odstavce 78–82);
 - ii) budoucí mzdový vývoj a vývoj úrovně požitků (viz odstavce 83–87);
 - iii) v případě požitků týkajících se zdravotní péče vývoj nákladů na zdravotní péči a v případě významnosti též vývoj nákladů na administrativní vyřizování těchto nároků a výplatu požitků (viz odstavce 88–91);
 - iv) očekávané výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).
74. Pojistně-matematické předpoklady jsou nezkreslující, pokud nejsou ani neopatrné, ani nadměrně konzervativní.

75. Pojistně-matematické předpoklady jsou vzájemně kompatibilní, pokud respektují ekonomické souvislosti mezi takovými faktory, jako jsou inflace, růst mezd, výnosnost aktiv plánu a diskontní sazby. Např. veškeré předpoklady, které jsou závislé na určité míře inflace (jako jsou předpoklady ohledně úrokových sazeb či růstu mezd i požitků) v určitém budoucím období, vycházejí ze stejné míry inflace v tomto období.
76. Podnik stanoví diskontní sazbu a ostatní finanční předpoklady v nominálních hodnotách, ledaže by odhady v reálných hodnotách (upravených o inflaci) poskytovaly spolehlivější výsledky, např. v hyperinflačních ekonomikách (viz IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*) nebo v případech, kdy je výše požitku indexována a existuje rozvinutý trh s indexovanými dluhopisy vydanými ve stejné měně a se stejnými podmínkami.
77. Finanční předpoklady jsou založeny na tržních očekáváních existujících k rozvahovému dni pro období, během kterého mají být závazky vyrovnány.

Pojistně-matematický předpoklad: diskontní sazba

78. Sazba použitá pro diskontování závazků z požitků po skončení pracovního poměru (financovaných jak z fondů, tak mimo fondy) se stanoví s odvoláním na tržní výnos z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. V zemích, kde trh takových dluhopisů neexistuje, se použije tržní výnos ze státních dluhopisů. Měna a podmínky těchto podnikových či státních dluhopisů musí být konzistentní s měnou a podmínkami závazků z požitků po skončení pracovního poměru.
79. Jedním z významných pojistně-matematických předpokladů je diskontní sazba. Diskontní sazba odráží časovou hodnotu peněz, nikoliv však pojistně-matematické či investiční riziko. Diskontní sazba rovněž neodráží specifické úvěrové riziko, které nesou věřitelé podniku, ani riziko, že se budoucí skutečnost bude lišit od pojistně-matematických předpokladů.
80. Diskontní sazba odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků. V praxi podnik často postupuje tak, že použije jeden vážený průměr diskontní sazby, který odráží odhadovaný časový průběh výplat požitků, částku výplat a měnu, ve které se budou požitky vyplácet.
81. Může nastat situace, kdy neexistuje rozvinutý trh s dluhopisy o dostatečně dlouhé době splatnosti, aby bylo možné porovnat s vyplácením požitků. V takovém případě diskontuje podnik závazky pomocí běžných tržních sazeb a diskontní sazbu pro závazky s delší splatností odhadne pomocí extrapolace běžných tržních sazeb do výnosové křivky. Je nepravděpodobné, že by celková současná hodnota závazku z definovaných požitků byla nepřiměřeně ovlivněna diskontní sazbou použitou u té části požitků, která je splatná až po splatnosti podnikových či státních dluhopisů použitých pro výpočet.
82. Úrokový náklad se vypočítá vynásobením diskontní sazby stanovené na začátku období současnou hodnotou závazku z definovaných požitků platnou v tomto období při respektování všech významných změn závazku. Současná hodnota závazku se bude lišit od závazku uznaného v rozvaze, jelikož tento závazek je uznán po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu a jelikož některé pojistně-matematické zisky a ztráty, jakož i případná úprava nákladů na minulou službu nejsou uznány okamžitě. (Dodatek č. 1 ilustruje, kromě jiného, výpočet úrokového nákladu.)

Pojistně-matematický předpoklad: mzdy, požitky a náklady na zdravotní péči

83. Závazky z požitků po skončení pracovního poměru se vyčíslí na základě, který odráží:
- odhadovaný budoucí růst mezd;
 - požitky vyjádřené k rozvahovému dni dle podmínek plánu (či vyplývající z nepřímých mimosmluvních závazků nad rámec formálních podmínek plánu);

- c) odhadované budoucí změny v úrovni státních požitků, které ovlivňují požitky splatné podle plánu definovaných požitků, a to tehdy a jen tehdy, jestliže:
- i) tyto změny byly zákonem přijaty před rozvahovým dnem; nebo
 - ii) minulá zkušenost či jiný spolehlivý důkaz naznačují, že se tyto státní požitky budou měnit předvídatelným způsobem, např. v závislosti na změnách všeobecné cenové hladiny nebo na změnách celkové hladiny mezd.
84. Odhady budoucího mzdového vývoje berou v úvahu inflaci, služební věk, služební postup a další relevantní faktory, jako je poptávka a nabídka na trhu pracovních sil apod.
85. Pokud formální podmínky plánu (či mimosmluvní závazky nad rámec těchto podmínek) vyžadují, aby podnik v budoucích obdobích měnil výši požitků, musí ocenění závazku tyto změny odrážet. Jde o situaci, kdy například:
- a) podnik v minulosti zvyšoval požitky, aby např. zmírnil dopad inflace, přičemž nic nenaznačuje tomu, že se v budoucnosti tato praxe změní; nebo
 - b) v účetní závěrce jsou vykázány pojistně-matematické zisky a podnik je formálními podmínkami plánu nebo mimosmluvními závazky vyplývajícími z neformální praxe, popř. právními předpisy zavázán použít přebytek v plánu na požitky účastníků plánu (viz odstavec 98 c).
86. Pojistně-matematické předpoklady neodrážejí k rozvahovému dni ty budoucí změny požitků, které nejsou dány formálními podmínkami plánu (nebo mimosmluvními závazky). Takové změny budou mít za následek:
- a) úpravu nákladů na minulou službu v rozsahu, v jakém mění požitky za službu před změnou; a
 - b) úpravu nákladů na běžnou službu za období po změně v rozsahu, v jakém mění požitky za službu po změně.
87. Některé požitky po skončení pracovního poměru se váží na takové proměnné, jako je úroveň státních penzí či státní zdravotní péče. Ocenění takových požitků odráží očekávané změny v těchto proměnných založené na minulých zkušenostech či jiném spolehlivém důkazu.
88. Předpoklady týkající se nákladů na zdravotní péči musí brát v úvahu odhadované budoucí změny v nákladech na zdravotní péči vyplývající jak z inflace, tak i z vlastních specifických změn v těchto nákladech.
89. Pro ocenění požitků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru je třeba znát předpokládanou úroveň a četnost budoucích požadavků a náklady potřebné na jejich uspokojování. Podnik odhaduje budoucí náklady na zdravotní péči na základě vlastní historické zkušenosti doplněné v případě potřeby o zkušenosti jiných podniků, pojišťoven, poskytovatelů zdravotní péče, popřípadě i jiných zdrojů. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou v úvahu technologický rozvoj, změny ve využívání zdravotní péče, jakož i změny ve zdravotním stavu účastníků plánu.
90. Úroveň a četnost nároků je významně ovlivněna věkem, zdravotním stavem a pohlavím zaměstnanců (a jejich rodinných příslušníků), avšak mohou je ovlivňovat i jiné faktory, jako je například určité geografické umístění apod. Z těchto důvodů se historická data upravují v rozsahu, v jakém se skutečná demografická struktura liší od vzorku, který byl použit jako základna historických dat. Historická data se rovněž upraví v případě, kdy existuje spolehlivý důkaz o změně v dosavadních trendech vývoje těchto dat.
91. Některé plány zdravotní péče po skončení pracovního poměru vyžadují, aby i zaměstnanci přispívali na náklady na zdravotní péči krytou plánem. Odhady budoucích nákladů na zdravotní péči berou k rozvahovému dni takové příspěvky v potaz v rozsahu podmínek plánu, resp. v rozsahu všech mimosmluvních závazků vyplývajících z neformální praxe podniku nad rámec formálních podmínek plánu.

Změny v příspěvcích zaměstnanců mají za následek úpravu nákladů na minulou službu, případně na krácení plánu. Náklady na uspokojení nároků mohou být sníženy státními příspěvky, popř. příspěvky poskytovatelů zdravotní péče (viz odstavce 83 c) a 87).

Pojistně-matematické zisky a ztráty

92. Při oceňování svého závazku z definovaných požitků podle odstavce 54 musí podnik podle odstavce 58A uznat část (viz odstavec 93) svých pojistně-matematických zisků a ztrát jako výnos či jako náklad, pokud čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky nebo ztráty na konci předchozího účetního období převýšily vyšší z:

- a) 10 % současné hodnoty závazku z definovaných požitků k tomuto datu (před odečtením aktiv plánu);
a
- b) 10 % reálné hodnoty všech aktiv plánu k tomuto datu.

Tyto limity se vypočítají a uplatní zvlášť pro každý plán definovaných požitků.

93. Tou částí pojistně-matematických zisků či ztrát, jež má být uznána u každého plánu definovaných požitků, je přebytek stanovený podle odstavce 92, dělený očekávanou průměrnou zbývající délkou pracovního poměru zaměstnanců účastníků se daného plánu. Podnik ovšem může přijmout i jinou systematickou metodu, která vede k rychlejšímu zjištění pojistně-matematických zisků a ztrát, ovšem za předpokladu, že stejná základna je použita jak pro zisky, tak i pro ztráty a že se tato základna aplikuje konzistentně mezi jednotlivými obdobími. Podnik může takovou systematickou metodu použít i v případě, kdy pojistně-matematické zisky a ztráty spadají do limitů uvedených v odstavci 92.

94. Pojistně-matematické zisky a ztráty mohou vyplývat ze zvýšení či snížení buď současné hodnoty závazku z definovaných požitků, nebo reálné hodnoty aktiv plánu. Případy pojistně-matematických zisků a ztrát zahrnují například:

- a) neočekávaně vysoké či nízké hodnoty fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu, úmrtí či růstu mezd, požitků (např. když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;
- b) důsledky změn v odhadech fluktuace zaměstnanců, předčasných odchodů do důchodu či úmrtí nebo růstu mezd, požitků (např. když formální či neformální podmínky plánu zvyšují požitky o inflaci) či nákladů na zdravotní péči;
- c) důsledky změn v diskontní sazbě; a
- d) rozdíl mezi skutečnými a očekávanými výnosy z aktiv plánu (viz odstavce 105–107).

95. Z dlouhodobého hlediska se mohou pojistně-matematické zisky a ztráty vzájemně kompenzovat. Proto je vhodné chápat odhady závazků z požitků po skončení pracovního poměru jako jistý rozptyl okolo nejlepšího odhadu. Podnik může, ale nemusí, uznat pojistně-matematické zisky a ztráty, které spadají do tohoto rozptylu. Tento standard vyžaduje, aby podnik zahrnul minimálně tu část pojistně-matematických zisků a ztrát, které se pohybují mimo tento rozptyl s tolerancí plus či minus 10 %. (Dodatek A ilustruje, kromě jiného, způsob účtování o pojistně-matematických ziscích a ztrátách). Tento standard rovněž připouští použití systematických metod pro rychlejší uznání pojistně-matematických zisků a ztrát za předpokladu, že zvolená metoda odpovídá podmínkám uvedeným v odstavci 93. Tyto přípustné metody zahrnují například okamžité uznání všech pojistně-matematických zisků a ztrát, a to jak v rámci rozptylu, tak mimo něj. Odstavec 155 b) iii) vysvětluje potřebu brát v úvahu při účtování o následných pojistně-matematických ziscích jakoukoliv neuznanou část přechodného závazku.

Náklady na minulé služby

96. Při oceňování svého závazku z definovaných požitků podle odstavce 54 musí podnik podle odstavce 58A uznat náklady na minulé služby jako náklad rozložený rovnoměrně v průměrném období až do okamžiku, kdy se nárok na požitek stane nepodmíněným dalším trváním zaměstnaneckého poměru. Podnik musí zahrnout náklady na minulé služby okamžitě v tom rozsahu, v jakém jsou požitky nepodmíněné již při zavedení plánu nebo při jeho změně.
97. Náklady na minulé služby vznikají tehdy, když podnik zavádí plán definovaných požitků nebo když mění požitky, které jsou dle existujícího plánu definovaných požitků splatné. Prováděné změny jsou výměnou za služby, které zaměstnanec poskytoval podniku až do okamžiku, kdy se příslušný požitek stal nepodmíněným. Z tohoto důvodu se náklad na minulé služby uvede za toto období bez ohledu na skutečnost, že se tento náklad vztahuje ke službám poskytovaným zaměstnancem v předchozích obdobích. Náklad na minulé služby se stanoví jako změna závazku – viz odstavec 64.

Příklad ilustrující odstavec 97

Podnik provozuje penzijní plán, který poskytuje penzi ve výši 2 % z posledního platu za každý rok pracovního poměru. Požitek se stává nepodmíněným po odpracování pěti let. Dnem 1. ledna 20X5 podnik zvyšuje penzi na 2,5 % z posledního platu za každý rok trvání pracovního poměru od 1. ledna 20X1. K datu zvýšení penze je současná hodnota dodatečných požitků za službu od 1.1.20X1 do 1.1.20X5 následující:

Pracovníci s více než pěti odpracovanými lety k 1/1/X5 150

Pracovníci s méně než pěti odpracovanými lety k 1/1/X5 (průměrná doba do přiznání požitku: tři roky) 120

270

Podnik uzná 150 okamžitě, neboť tyto požitky jsou již nepodmíněné. Podnik dále uzná 120 rovnoměrně během tří let od 1. ledna 20X5.

98. Náklad na minulé služby vylučuje:
- dopady rozdílů mezi skutečným a dříve předpokládaným růstem mezd na povinnost platit požitky za služby v předchozích letech (neexistuje žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady počítají s předpokládanou mzdou);
 - nižší nebo vyšší odhady dobrovolného zvýšení penze ze strany podniku v případech, kdy má podnik mimosmluvní závazek taková zvýšení provádět (zde nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť pojistně-matematické předpoklady taková zvýšení připouštějí);
 - odhady zvýšení požitků, které vyplývají z pojistně-matematických zisků, jež jsou již vykázány v účetní závěrce, pokud je podnik povinen vzhledem k formálním podmínkám plánu (či vzhledem k mimosmluvním závazkům, jdoucím nad rámec formálních podmínek) či platným právním předpisům použít všechny přebytky plánu na požitky ve prospěch účastníků plánu, a to i v případě, že zvýšení požitku nebylo ještě formálně přiznáno (výsledné zvýšení závazku je pojistně-matematickou ztrátou, nikoliv nákladem na minulou službu – viz odstavec 85 b));
 - růst nepodmíněných požitků v případě (a při absenci nových nebo zvýšených požitků), kdy zaměstnanci naplňují podmínky pro změnu podmíněného požitku na nepodmíněný (nevzniká žádný náklad na minulé služby, neboť odhadovaný náklad na požitky byl uznán jako náklad na běžné služby tak, jak byly tyto poskytovány); a

- e) důsledky změn plánu, které snižují požitky za budoucí služby (krácení plánu).
99. Při zavedení nebo změně požitků podnik sestavuje výkaz amortizace nákladů na minulé služby. Udržovat podrobné záznamy potřebné identifikaci a implementaci následných změn v amortizačním výkaze by však bylo neproveditelné. S výjimkou případů krácení a vypořádání plánu by navíc byl efekt takového postupu nevýznamný. Proto podnik doplňuje výkaz amortizace nákladů o náklady na minulé služby pouze v případě krácení nebo vypořádání plánu.
100. Jestliže podnik snižuje požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků, výsledné snížení závazku za definované požitky se uzná jako (záporný) náklad na minulé služby během průměrného období až do okamžiku, kdy se snížená část požitků stane nepodmíněná trváním pracovního poměru.
101. Jestliže podnik snižuje určité požitky splatné podle existujícího plánu definovaných požitků a současně zvyšuje jiné požitky splatné podle tohoto plánu určeného pro stejnou skupinu zaměstnanců, účtuje o této změně jako o jedné čisté změně netto.

Uznání a ocenění: aktiva plánu

Reálná hodnota aktiv plánu

102. Při stanovení částky vykázané v rozvaze podle odstavce 54 se odečítá reálná hodnota všech aktiv plánu. Není-li přitom známa tržní hodnota těchto aktiv, stanoví se jejich reálná hodnota odhadem, například diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků pomocí diskontní sazby, která odráží jak riziko spojené s aktivy plánu, tak i jejich splatnost či předpokládané datum pozbytí (pokud aktiva plánu nemají žádnou splatnost, očekávané období do vypořádání souvisejícího závazku).
103. Do aktiv plánu se nezahrnují nezaplacené příspěvky dlužné podnikem do fondu, ani neprevoditelné finanční nástroje vydané podnikem a držené fondem. Aktiva plánu se snižují o veškeré závazky fondu, které se nevztahují zaměstnaneckým požitkům, např. o obchodní a jiné závazky a o závazky, vyplývající z derivátů finančních nástrojů.
104. Pokud aktiva plánu zahrnují i oprávněné pojistné smlouvy, které co do částky i času plnění přesně odpovídají některému nebo všem požitkům vypláceným podle plánu, považuje se reálná hodnota těchto pojistných smluv za současnou hodnotu souvisejících závazků, jak uvedeno v odstavci 54 (s výhradou snížení nutného v případě, kdy částky nárokové z pojistných smluv nejsou plně získatelné).

Náhrady

- 104A. Podnik uzná své právo na náhradu jako samostatné aktivum tehdy a jen tehdy, je-li nepochybné, že jiný subjekt některé nebo všechny z výdajů nutných pro vypořádání závazku z definovaného požitku nahradí. Podnik takové aktivum ocení v reálné hodnotě. Ve všech ostatních ohledech bude podnik o tomto aktivu účtovat stejným způsobem jako o aktivech plánu. Náklady související s plánem definovaných požitků mohou být ve výsledovce vyjádřeny v částce snížené o tuto náhradu.
- 104B. V některých případech hradí část výdajů nebo všechny výdaje nutné k vypořádání závazku z definovaného požitku jiný subjekt, jako je například pojistitel. Oprávněné pojistné smlouvy, jak jsou definovány v odstavci 7, představují aktiva plánu. Podnik o oprávněných pojistných smlouvách účtuje stejným způsobem jako o všech ostatních aktivech plánu a ustanovení odstavce 104A se na tento případ nevztahuje (viz odstavce 39 – 42 a 104).

- 104C. Jestliže pojistná smlouva není oprávněnou pojistnou smlouvou, není potom tato smlouva ani aktivem plánu. Těchto případů se týká odstavec 104A: při stanovení závazku z definovaného požitku uznaného dle odstavce 54 podnik uzná své právo na náhradu z pojistné smlouvy jako samostatné aktivum, nikoliv jako snížení závazku, ale ve všech ostatních ohledech s tímto aktivem zachází jako s aktivem plánu. Jedná se zejména o to, že závazek z definovaného požitku, uznaného dle odstavce 54, se zvyšuje (snižuje) v rozsahu, v jakém čisté kumulované pojistně-matematické zisky (ztráty) u závazku z definovaného požitku a souvisejícího práva na náhradu zůstávají dle odstavců 92 a 93 neuznané. Ustanovení odstavce 120 c) ii) vyžaduje, aby podnik zveřejnil stručný popis vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem.

Příklad ilustrující odstavec 104A–C

Současná hodnota závazku	1 241
Neuznané pojistně-matematické zisky	<u>17</u>
Závazek vykázaný v rozvaze	<u>1 258</u>
Práva podle pojistné smlouvy shodující se přesně co do částky a času plnění s některým závazkem z požitků dle plánu. Současná hodnota těchto požitků je 1 092.	<u>1 092</u>

Neuznané pojistně-matematické zisky ve výši 17 představují čisté kumulované pojistně-matematické zisky ze závazků a práv na náhradu.

- 104D. Jestliže právo na náhradu vzniká z pojistné smlouvy, která se přesně shoduje co do částky a času plnění s některým nebo se všemi požitky splatnými podle plánu definovaných požitků, považuje se reálná hodnota práva na náhradu za současnou hodnotu souvisejícího závazku, jak je uvedeno v odstavci 54 (s výjimkou případného snížení v případě, že náhrada není plně získatelná).

Výnosy z aktiv plánu

105. Očekávané výnosy z aktiv plánu jsou jednou ze složek nákladu vykázaného ve výsledovce. Rozdíl mezi očekávaným výnosem z aktiv plánu a skutečným výnosem je pojistně-matematický zisk či ztráta. Zahnuje se spolu s pojistně-matematickými zisky (ztrátami) do závazku z definovaných požitků při stanovení čisté částky (netto), která se porovnává s limity 10 % rozptylu uvedeného v odstavci 92.
106. Na počátku období je očekávaný výnos z aktiv plánu založen na tržním očekávání celkového výnosu za celou dobu trvání souvisejícího závazku. Očekávaný výnos z aktiv plánu odráží změny v reálné hodnotě aktiv plánu držných v průběhu období jako výsledek skutečných příspěvků zaplacených do fondu a skutečných požitků z fondu vyplacených.
107. Při stanovení očekávaného a skutečného výnosu z aktiv plánu odečítá podnik veškeré očekávané administrativní náklady kromě těch, které jsou zahrnuty v pojistně-matematických předpokladech použitých pro ocenění závazku.

Příklad ilustrující odstavec 106

K 1. lednu 20X1 činila reálná hodnota aktiv plánu 10 000 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 760. Dne 30. června 20X1 vyplatil plán požitky 1 900 a přijal příspěvky 4 900. Dne 31. prosince 20X1 činila reálná hodnota aktiv plánu 15 000 a současná hodnota závazku z definovaných požitků 14 792. Pojistně-matematická ztráta u závazku pro rok 20X1 činila 60.

K 1. lednu 20X1 provedl vykazující podnik následující odhady založené na tržních cenách známých k tomuto datu:

	(%)
Úrokový a dividendový příjem fondu po zdanění	9,25
Realizované a nerealizované zisky z aktiv plánu po zdanění	2,00
Administrativní náklady	<u>-1,00</u>
Očekávaná míra výnosů	<u>10,25</u>
Pro rok 20X1 jsou očekávané a skutečné výnosy z aktiv plánu následující:	
Výnos z 10 000 držených 12 měsíců při 10,25 %	1 025
Výnos ze 3 000 držených 6 měsíců při 5 % (ekvivalent 10,25 % p.a., složené úročení každých šest měsíců)	<u>150</u>
Očekávaný výnos z aktiv plánu pro r. 20X1	<u>1 175</u>
Reálná hodnota aktiv plánu k 31.12.20X1	15 000
Minus reálná hodnota aktiv plánu k 1.1.20X1	-10 000
Minus přijaté příspěvky	-4 900
Plus vyplacené požitky	<u>1 900</u>
Skutečný výnos z aktiv plánu	<u>2 000</u>

Rozdíl mezi očekávaným výnosem (1 175) a skutečným výnosem (2 000) z aktiv plánu představuje pojistně-matematický zisk ve výši 825. Proto kumulovaný čistý neuznaný pojistně-matematický zisk je 1 525 (760 plus 825 minus 60). Podle odstavce 92 jsou limity rozptylu nastaveny na 1 500 (větší z: i) 10 % z 15 000 a ii) 10 % ze 14 792). V následujícím roce (20X2) vykáže podnik ve výsledovce pojistně-matematický zisk 25 (1 525 minus 1 500) děleno očekávanou průměrnou délkou zbývajících pracovního poměru příslušných zaměstnanců.

Očekávaný výnos z aktiv plánu pro rok 20X2 bude založen na tržních očekáváních k 1/1/X2 (pro výnosy po celé období trvání závazku).

Podnikové kombinace

108. U podnikové kombinace, která je akvizicí, podnik vykáže aktiva a závazky vyplývající z požitků po skončení pracovního poměru v současné hodnotě závazku minus reálná hodnota všech aktiv plánu (viz IAS 22 – *Podnikové kombinace*). Současná hodnota závazku zahrnuje veškeré následující položky, a to i v případě, že je nabývaný podnik k datu akvizice ještě neuznal:
- pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly před datem akvizice (bez ohledu na to, spadají-li či nespádají-li do rozptylu 10 %);
 - náklady na minulé služby, které vznikly ze změn požitků či ze zavedení plánu před datem akvizice; a
 - částek, které nabývaný podnik v souladu s přechodnými ustanoveními odstavce 155 b) nevykázal.

Krácení a vypořádání

109. Podnik uzná zisky a ztráty při krácení či vypořádání plánu definovaných požitků v okamžiku, kdy ke krácení či vypořádání plánu dochází. Zisk či ztráta při krácení nebo vypořádání plánu obsahuje:
- všechny změny v současné hodnotě závazku z definovaných požitků;

- b) všechny změny v reálné hodnotě aktiv plánu;
- c) všechny související pojistně-matematické zisky a ztráty a náklady na minulou službu, které nebyly podle odstavců 92 a 96 předtím uznány.
110. Před stanovením důsledků krácení či vypořádání podnik přecení závazek (a aktiva plánu, pokud existují) pomocí současných pojistně-matematických předpokladů (včetně současných tržních úrokových sazeb a dalších současných tržních cen).
111. Ke krácení dochází, jestliže podnik:
- a) je prokazatelně povinen provést významné snížení v počtu zaměstnanců zahrnutých do plánu; nebo
- b) změni podmínky plánu definovaných požitků způsobem, dle kterého významná složka budoucích služeb současných pracovníků nebude nadále vytvářet nárok na požitek, popř. bude vytvářet pouze nárok na požitek snížený.
- Ke krácení může dojít z titulu izolovaného jevu, jakým je například uzavření továrny, přerušení činnosti či ukončení nebo pozastavení plánu. Takový jev je dostatečně významný, aby byl kvalifikován jako krácení, jestliže uznání zisku nebo ztráty z krácení bude mít významný dopad na účetní závěrku. Krácení jsou často spojena s restrukturalizací. Podnik proto účtuje o krácení současně s účtováním o restrukturalizaci.
112. Vypořádání nastává, vstoupí-li podnik do transakce, která eliminuje veškeré budoucí právní nebo mimosmluvní závazky k části nebo ke všem požitkům poskytovaným podle plánu definovaných požitků, například pokud bude účastníkům plánu vyplacena paušální částka výměnou za jejich práva na požitky po skončení pracovního poměru.
113. V některých případech podnik pořizuje pojistnou smlouvu za účelem financování některých nebo všech zaměstnaneckých požitků vztahujících se k činnosti zaměstnance ve stávajícím období a v obdobích předcházejících. Pořízení takové pojistky není vypořádáním, jestliže podniku zůstává právní nebo mimosmluvní povinnost (viz odstavec 39) platit další částky, pokud pojistitel zaměstnanecké požitky uvedené v pojistné smlouvě nehradí. Odstavce 104A–D se týkají uznání a ocenění práv na náhradu dle pojistných smluv, která nejsou aktivem plánu.
114. Vypořádání nastává spolu s krácením v případě, kdy je plán ukončen takovým způsobem, že závazek je vypořádán a plán přestává existovat. Ukončení plánu však není krácením či vypořádáním, je-li plán nahrazen plánem novým, který nabízí v podstatě identické požitky.
115. Vztahuje-li se krácení pouze na některé zaměstnance účastníci se plánu nebo je-li vypořádána pouze část závazků z plánu, zisk či ztráta obsahují alikvotní podíl dříve neuznaných nákladů na minulé služby a pojistně-matematických zisků a ztrát (a přechodných částek zůstávajících jako neuznané dle odstavce 155 b)). Alikvotní podíl se stanoví na základě současné hodnoty závazku před a po zkrácení či vypořádání, pokud není v konkrétních podmínkách racionálnější použít jinou základnu. Může být například vhodné nejprve eliminovat neuznané náklady na minulou službu vztahující se k danému plánu proti zisku vznikajícímu při krácení či vypořádání téhož plánu.

Příklad ilustrující odstavec 115

Podnik ruší jeden ze segmentů činnosti a zaměstnanci tohoto segmentu nebudou získávat žádné další požitky. To je případ krácení bez vypořádání. S použitím současných pojistně-matematických předpokladů (včetně běžných tržních úrokových sazeb a dalších běžných tržních cen) bezprostředně před krácením zjistíme, že podnik má závazek z definovaných požitků o čisté současné hodnotě 1 000, aktiva plánu o reálné hodnotě 820 a čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky 50. Podnik poprvé aplikoval tento standard o rok dříve. To zvýšilo čistý závazek o 100, což bude podnik uznávat během pěti let (viz odstavec 155 b)). Krácení snižuje čistou současnou hodnotu závazku o 100 na 900.

Z dříve neuznáných pojistně-matematických zisků a přechodných částek se 10 % (100/1 000) vztahuje k té části závazku, která byla eliminována při krácení. Proto je důsledek krácení následující:

	Před krácením	Zisk z krácení	Po krácení
Čistá současná hodnota závazku	1 000	(100)	900
Reálná hodnota aktiv plánu	(820)	=	(820)
	180	(100)	80
Neuznané pojistně-matematické zisky	50	(5)	45
Neuznaná přechodná částka (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Čistý závazek vykázáný v rozvaze	150	(97)	53

Vykazování

Kompensace

116. Podnik kompenzuje aktivum vztahující se k jednomu plánu závazkem vztahujícím se k jinému plánu tehdy a jen tehdy, jestliže podnik:
- má právně vynutitelné právo použít přebytek jednoho plánu k vypořádání závazků jiného plánu; a
 - má v úmyslu buď vypořádat závazky na netto základu, nebo realizovat přebytek v jednom plánu a vypořádat současně závazek v jiném plánu.
117. Kritéria pro kompenzaci jsou podobná těm, která jsou stanovena pro finanční nástroje v IAS 32 – *Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace*.

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami

118. Některé podniky rozlišují krátkodobá aktiva a krátkodobé závazky od dlouhodobých aktiv a dlouhodobých závazků. Tento standard neukládá, zda má podnik rozlišovat krátkodobou a dlouhodobou část aktiv a závazků vznikajících z požitků po skončení pracovního poměru.

Finanční složky nákladů na požitky po skončení pracovního poměru

119. Tento standard neukládá, zda má podnik vykazovat náklady na běžnou činnost, úrokové náklady a očekávaný výnos z aktiv plánu jako složky jedné položky výnosů či nákladů přímo ve výsledovce.

Zveřejnění

120. Podnik zveřejní následující informace o plánech definovaných požitků:
- účetní pravidla podniku pro uznání pojistně-matematického zisku a ztráty;
 - obecný popis typu plánu;

- c) sesouhlasení aktiv a závazků vykázanych v rozvaze s uvedením alespoň:
- i) současné hodnoty závazků z definovaných požitků, které nejsou k rozvahovému dni finančně zajištěny;
 - ii) současné hodnoty závazků z definovaných požitků, které jsou k rozvahovému dni (před odečtením reálné hodnoty aktiv plánu) plně nebo částečně finančně zajištěny;
 - iii) reálné hodnoty všech aktiv plánu k rozvahovému dni;
 - iv) čistých pojistně-matematických zisků a ztrát nevykázaných v rozvaze (viz odstavec 92);
 - v) nákladů na minulé služby ještě v rozvaze nevykázaných (viz odstavec 96);
 - vi) všech částek neuznaných jako aktivum vzhledem k limitu dle odstavce 58 b) a
 - vii) k rozvahovému dni stanovené reálné hodnoty práva na náhradu uznaného dle odstavce 104A jako aktivum (se stručným popisem vazby mezi právem na náhradu a souvisejícím závazkem) a
 - viii) ostatních částek vykázanych v rozvaze;
- d) částky zahrnuté do reálné hodnoty aktiv plánu u:
- i) každé kategorie vlastních finančních nástrojů vykazujícího podniku a
 - ii) veškerého majetku vlastněného vykazujícím podnikem nebo ostatních aktiv využívaných vykazujícím podnikem;
- e) sesouhlasení pohybů v průběhu období dokládající čistý závazek (nebo aktivum) vykázany v rozvaze k rozvahovému dni;
- f) celkový náklad vykázany ve výsledovce pro každou z níže uvedených položek s odvoláním na řádek výsledovky, ve které je tato položka obsažena:
- i) náklad na běžné služby;
 - ii) úrokový náklad;
 - iii) očekávaný výnos z aktiv plánu;
 - iv) očekávaný výnos z práva na náhradu uznaného jako aktivum dle odstavce 104A;
 - v) pojistně-matematické zisky a ztráty;
 - vi) náklad na minulé služby a
 - vii) důsledek veškerého krácení či vypořádání;
- g) skutečný výnos z aktiv plánu, stejně jako skutečný výnos z práva na náhradu uznaného jako aktivum dle odstavce 104A; a
- h) hlavní pojistně-matematické předpoklady použité k rozvahovému dni včetně (jsou-li aplikovatelné):
- i) diskontních sazeb;
 - ii) očekávaných výnosů aktiv plánu v účetním období, jehož se účetní závěrka týká;

- iii) očekávané míry výnosu v období prezentovaných ve finančních výkazech pro práva na náhradu uznaná jako aktivum dle odstavce 104A;
- iv) očekávaného růstu mezd (a změn indexu či jiné proměnné stanovené formálními nebo mimosmluvními podmínkami plánu jako základ pro zvýšení budoucích požitků);
- v) trendu vývoje nákladů na zdravotní péči a
- vi) všech ostatních významných použitých pojistně-matematických předpokladů.

Podnik zveřejní všechny pojistně-matematické předpoklady v absolutních hodnotách (např. jako absolutní procento), nikoliv jako rozdíl mezi různými procenty či jinými proměnnými.

121. Odstavec 120 b) vyžaduje zveřejnit obecný popis typu plánu. Takový popis rozlišuje například penzijní plán založený na průměrné mzdě od penzijního plánu založeného na výši posledního platu v jednotlivých letech či od plánu na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru. Další podrobnosti se nevyžadují.
122. Má-li podnik více než jeden plán definovaných požitků, zveřejnění může být provedeno celkově, zvláště pro každý plán či dle takových skupin, které budou považovány za nejužitečnější. Může být vhodné rozlišovat skupiny plánů podle následujících kritérií:
- a) podle geografické lokalizace plánů, např. rozlišením mezi plány domácími a zahraničními; nebo
 - b) podle typu rizik, např. rozlišením penzijních plánů založených na průměrné mzdě, resp. na posledním platu každého roku či od plánů na příspěvky na zdravotní péči po skončení pracovního poměru.
- Jestliže podnik přistoupil k celkovému zveřejnění dle skupin plánů, provede takové zveřejnění buď ve formě vážených průměrů, nebo ve formě relativně úzce vymezených pásem.
123. Odstavec 30 vyžaduje zveřejnění dodatečných informací o sdružených plánech definovaných požitků, o kterých se účtuje, jako kdyby se jednalo o plány definovaných příspěvků.
124. V případech vyžadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní podnik informace o:
- a) transakcích mezi spřízněnými stranami s plány požitků po skončení pracovního poměru; a
 - b) požitcích klíčového managementu po skončení pracovního poměru.
125. V případech, kdy je tak vyžadováno IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, zveřejní podnik informace o podmíněných závazcích vyplývajících ze závazků k požitkům po skončení pracovního poměru.

OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

126. Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky například zahrnují:
- a) dlouhodobá placená volna, jako je věrnostní dovolená či studijní volna;
 - b) jubilea a ostatní věrnostní požitky;
 - c) požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti;
 - d) podíl na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec podniku související služby; a
 - e) odložené odměny vyplácené dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok.

127. Ocenění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků obvykle nepodléhá takové míře nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Kromě toho zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolá vznik významné částky nákladů na minulé služby. Z těchto důvodů standard vyžaduje pro ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jen zjednodušené účetní postupy. Tyto postupy se liší od účtování vyžadovaného pro požitky po skončení pracovního poměru takto:
- a) pojistně-matematické zisky a ztráty se uznávají okamžitě a nepracuje se s žádným rozptylem; a
 - b) veškeré náklady na minulé služby jsou uznány okamžitě.

Uznání a ocenění

128. Částka uznaná jako závazek za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky je čistým součtem následujících částek:
- a) současné hodnoty závazku z definovaných požitků k rozvahovému dni (viz odstavec 64);
 - b) minus reálná hodnota aktiv plánu (existují-li) k rozvahovému dni, kterými mají být závazky přímo vypořádány (viz odstavce 102–104).
- Při ocenění závazku postupuje podnik podle odstavců 49–91, s výjimkou odstavců 54 a 61. Při uznání a ocenění práva na náhradu postupuje podnik podle odstavce 104A.
129. U ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků uzná podnik jako náklad nebo jako výnos (dle odstavce 58) čistý součet níže uvedených částek, pokud jiný Mezinárodní účetní standard nevyžaduje či nepovoluje jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů aktiva:
- a) náklad na běžné služby (viz odstavec 63–91);
 - b) úrokový náklad (viz odstavec 82);
 - c) očekávaný výnos ze všech aktiv plánu (viz odstavce 105–107) a práv na náhradu uznaných jako aktivum (viz odstavec 104A);
 - d) pojistně-matematické zisky a ztráty, které musí být všechny vykázány okamžitě;
 - e) náklady na minulé služby, které musí být všechny vykázány okamžitě; a
 - f) důsledek krácení či vypořádání (viz odstavce 109 a 110).

130. Jednou z forem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je požitek při dlouhodobé pracovní neschopnosti. Jestliže úroveň požitku závisí na odpracovaných letech, vzniká závazek průběžně. Ocenění takového závazku odráží jednak pravděpodobnost, že nárok bude uplatněn, jednak délku období, ve kterém se předpokládá, že bude požitek vyplácen. Pokud úroveň požitku na odpracovaných letech nezávisí, uzná se očekávaný náklad na tento požitek při vzniku situace, která je příčinou dlouhodobé pracovní neschopnosti.

Zveřejnění

131. Ačkoliv tento standard konkrétní zveřejnění ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků nevyžaduje, jiné Mezinárodní účetní standardy mohou takové zveřejnění požadovat např. tehdy, dosahují-li náklady na tyto požitky takové výše, povahy či četnosti, že jejich zveřejnění je relevantní pro vysvětlení výkonnosti podniku v daném období (viz IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*). Pokud to vyžaduje IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran*, zveřejní podnik informaci o ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitcích pro klíčový management.

POŽITKY PŘI PŘEDČASNÉM UKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU

132. Tento standard pojednává o požitcích při ukončení pracovního poměru odděleně od ostatních zaměstnaneckých požitků, protože nárok na tento požitek je dán ukončením pracovního poměru, nikoliv jeho trváním.

Uznání

133. Podnik uzná požitek při ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad tehdy a jen tehdy, jestliže je prokazatelně zavázán:
- a) ukončit pracovní poměr s pracovníkem nebo skupinou pracovníků před jejich normálním odchodem do důchodu; nebo
 - b) poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.
134. Podnik je prokazatelně zavázán k ukončení pracovního poměru tehdy a jen tehdy, pokud přijal podrobný plán vedoucí k ukončení pracovního poměru s pracovníkem nebo skupinou pracovníků a nemá žádnou reálnou možnost tento plán zrušit. Tento podrobný plán musí obsahovat minimálně:
- a) pracoviště, pracovní zařazení a přibližný počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen;
 - b) požitky při ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkce; a
 - c) čas, ve kterém má být plán proveden. Provedení plánu musí začínat co nejdříve a probíhat v takovém časovém úseku, aby významné změny plánu byly nepravděpodobné.
135. Podnik může být zavázán právními předpisy, smlouvou, různými dohodami se zaměstnanci či jejich zástupci nebo mimosmluvním závazkem založeným na podnikové praxi, zvyklosti či přání jednat daným způsobem k výplatám (či jiným požitkům) zaměstnanců, jestliže ukončuje jejich pracovní poměr. Takové výplaty se označují jako požitky při ukončení pracovního poměru. Typicky se jedná o jednorázovou výplatu paušální částky, nicméně požitky při ukončení pracovního poměru mohou též obsahovat:
- a) zvýšení penzijních požitků či jiných požitků po ukončení pracovního poměru, a to buď nepřímo prostřednictvím plánu zaměstnaneckých požitků, nebo přímo; a
 - b) vyplácení mzdy po další určité období, kdy již zaměstnanec neposkytuje podniku služby, které by přinášely podniku ekonomický užitek.
136. Některé zaměstnanecké požitky se vyplácejí bez ohledu na důvod zaměstnancova odchodu. Výplata takového požitku je jistá (podléhající jen minimálním podmínkám pro přiznání a trvání služby), nejistý je však termín této výplaty. Ačkoliv se tyto požitky v některých zemích označují jako odstupné, jedná spíše o požitek po ukončení pracovního poměru, nikoliv o požitek při ukončení pracovního poměru a podnik o těchto požitcích skutečně účtuje jako o požitcích po ukončení pracovního poměru. Některé podniky poskytují při dobrovolném ukončení pracovního poměru na žádost zaměstnance nižší požitky (tj. nižší požitky po ukončení pracovního poměru) ve srovnání s požitky poskytovanými při nedobrovolném ukončení pracovního poměru (tj. ukončení na návrh podniku). Požitky vyplácené při nedobrovolném ukončení pracovního poměru jsou požitky při ukončení pracovního poměru.
137. Požitky vyplácené při ukončení pracovního poměru nepřinášejí podniku další ekonomické užtky a jako náklad se uznají okamžitě.
138. Pokud podnik uznává požitky při ukončení pracovního poměru, může mu rovněž vznikat povinnost účtovat o krácení penzijních požitků či jiných zaměstnaneckých požitků (viz odstavec 109).

Ocenění

139. Jsou-li požitky při ukončení pracovního poměru splatné déle než 12 měsíců od rozvahového dne, diskontují se pomocí diskontní sazby dle odstavce 78.
140. Byla-li učiněna nabídka podporující dobrovolné rozvázání pracovního poměru, ocení se požitky při ukončení pracovního poměru v závislosti na počtu zaměstnanců, u nichž se přijetí nabídky očekává.

Zveřejnění

141. Tam, kde existuje nejistota, pokud jde o počet zaměstnanců, kteří přijmou nabídku na rozvázání pracovního poměru výměnou za požitky při ukončení pracovního poměru, vzniká podmíněný závazek. Dle požadavků IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* zveřejní podnik informaci o podmíněném závazku, není-li možnost výplaty z důvodu vypořádání vyloučena.
142. Dle požadavku IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* zveřejní podnik povahu a částku každého nákladu, je-li jeho výše, povaha a četnost výskytu taková, že zveřejnění je relevantní pro objasnění výkonnosti podniku v daném období. Požitky při ukončení pracovního poměru mohou mít za následek náklad, jehož zveřejnění je nutné z hlediska dodržení výše zmíněného požadavku.
143. V případech požadovaných IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* zveřejní podnik informaci o požitcích při ukončení pracovního poměru pro klíčový management.

ODMĚNY VÁZANÉ NA VLASTNÍ KAPITÁL

144. Odměny vázané na vlastní kapitál podniku zahrnují takové požitky, jako jsou:
- a) akcie, akciové opce či jiné nástroje vztahující se k vlastnímu kapitálu vydané zaměstnancům za částku nižší, než je reálná hodnota, za kterou by tyto nástroje byly vydány třetí straně; a
 - b) platby, jejichž výše bude záviset na budoucí tržní ceně akcií vykazujícího podniku.

Uznání a ocenění

145. Tento standard nespécifikuje požadavky na uznání a ocenění odměn vázaných na vlastní kapitál podniku.

Zveřejnění

146. Cílem požadavků na níže uvedená zveřejnění je umožnit uživatelům účetní závěrky odhadnout dopad odměn vázaných na vlastní kapitál na finanční pozici podniku, jeho výkonnost a toky peněžních prostředků. Odměny vázané na vlastní kapitál mohou mít vliv na:
- a) finanční pozici podniku, neboť vyžadují, aby podnik vydal kapitálové či konvertibilní finanční nástroje např. tehdy, když zaměstnanci či plány zaměstnaneckých požitků drží akciové opce nebo když částečně vyhověli podmínkám přiznání požitků, které jim umožňují nabýt akciové opce v budoucnosti; a
 - b) výkonnost a peněžní toky podniku, neboť se snižuje částka peněžních prostředků či jiných zaměstnaneckých požitků, které podnik poskytuje zaměstnancům výměnou za jejich služby.

147. Podnik zveřejní:
- a) povahu a veškeré podmínky plánů zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál (kompenzovaných finančními nástroji vázanými na vlastní kapitál);
 - b) účetní pravidla pro účtování o těchto plánech;
 - c) částky, v jakých jsou plány zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku vykázány v rozvaze;
 - d) počet a podmínky (včetně případných práv na výplatu dividend, hlasovacích práv, podmínek výměny za jiný nástroj, vypořádacích lhůt a cen a expiračních lhůt) finančních nástrojů podniku vázaných na jeho vlastní kapitál, které jsou drženy v rámci plánů zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku (a v případě akciových opcí též v držení zaměstnanců) na začátku a na konci vykazovaného období. Rovněž se zveřejní rozsah, v jakém jsou nároky na tyto nástroje zaměstnancům přiznány na začátku i na konci období;
 - e) počet a podmínky (včetně případných práv na výplatu dividend, hlasovacích práv, podmínek výměny za jiný nástroj, vypořádacích lhůt a cen a expiračních lhůt) finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál podniku vydaných podnikem pro plány zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku nebo pro zaměstnance (nebo počet a podmínky finančních nástrojů podniku vázaných na jeho vlastní kapitál a distribuovaných plánem zaměstnaneckých požitků zaměstnancům) v průběhu období a reálnou hodnotu jakéhokoliv plnění přijatého od plánu zaměstnaneckých požitků či od zaměstnanců;
 - f) počet, vypořádací lhůty a vypořádací ceny akciových opcí uplatněných podle podmínek plánu zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku během období;
 - g) počet akciových opcí držených plány zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku nebo držených zaměstnanci v rámci tohoto plánu, které vypršely v průběhu období; a
 - h) částky a hlavní podmínky všech půjček a záruk poskytnutých vykazujícím podnikem plánu zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku nebo poskytnuté jménem tohoto plánu.
148. Podnik rovněž zveřejní:
- a) reálnou hodnotu finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál podniku (jiných, než jsou akciové opce), které jsou na začátku a na konci období v držení plánu zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku; a
 - b) reálnou hodnotu (platnou k datu vydání) finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál podniku (jiných než akciových opcí) vydaných podnikem pro plán zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku (nebo plánem pro zaměstnance) v průběhu období.
- Není-li možné reálnou hodnotu finančních nástrojů vázaných na vlastní kapitál (jiných než akciových opcí) stanovit, je nutné tuto skutečnost zveřejnit.
149. Má-li podnik více než jeden plán zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku, lze zveřejnění provést za všechny plány společně, zvláště za každý jednotlivý plán, popř. dle takových seskupení, která nejlépe informují o závazcích podniku vydat podle těchto plánů finanční nástroje vázané na jeho vlastní kapitál, jakož i o změnách v těchto závazcích, ke kterým v průběhu období došlo. Taková seskupení mohou rozlišovat např. lokalizaci či stáří skupin zaměstnanců, kterých se týkají. Pokud podnik zveřejňuje informace celkem za seskupení plánů, udávají se informace ve formě vážených průměrů nebo ve formě relativně úzkých pásem.
150. Pokud podnik vydal zaměstnancům nebo plánům zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku akciové opce, zveřejní buď celkové informace, nebo informace v takových seskupeních, která nejlépe vypovídají o množství akcií, které může být vydáno, o možném načasování vydání takových akcií a o peněžních prostředcích, které lze v důsledku vydání akcií získány. Může být například užitečné rozlišovat mezi opcemi, u kterých vypořádací cena převyšuje běžnou tržní cenu, a opcemi, kdy je tomu naopak. Kromě toho může být též užitečné uvádět zveřejňované informace v seskupeních, která neagregují opce s širokým rozptylem vypořádacích cen a vypořádacích lhůt.

151. Požadavky na zveřejnění uváděné v odstavcích 147 a 148 se snaží naplnit cíle tohoto standardu. Zveřejnění dalších informací může vycházet z požadavků IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran*, pokud podnik:
- poskytuje požitky plynoucí z plánu zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku též klíčového managementu;
 - poskytuje tyto požitky ve formě nástrojů vydaných mateřským podnikem; nebo
 - vstupuje jako strana spřízněná do transakcí s plánem zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku.
152. I v případě absence konkrétních požadavků na uznání a ocenění u plánů zaměstnaneckých odměn vázaných na vlastní kapitál podniku jsou informace o reálné hodnotě finančních nástrojů vykazujícího podniku, které jsou drženy v těchto plánech, pro uživatele účetní závěrky užitečné. Jelikož však neexistuje shoda názorů na způsob stanovení reálné hodnoty akciové opce, nepožaduje tento standard zveřejnění jejich reálné hodnoty.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

153. Tento oddíl popisuje postupy platné pro plány definovaných požitků. Při prvním použití tohoto standardu pro ostatní zaměstnanecké požitky postupuje podnik podle standardu IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.
154. Při prvním použití tohoto standardu stanoví podnik svůj závazek u plánů definovaných požitků k danému datu jako:
- současnou hodnotu závazku (viz odstavec 64) k datu prvního použití standardu;
 - minus reálná hodnota aktiv plánu k datu prvního použití standardu (pokud plán aktivity disponuje), z nichž mají být závazky vypořádávány přímo (viz odstavce 102–104);
 - minus náklady na minulé služby, které budou dle odstavce 96 uznány v pozdějších obdobích.
155. Pokud je takto vzniklý závazek vyšší než závazek, který by byl uznán ke stejnému dni podle předchozích účetních pravidel podniku, uzná podnik povinně toto zvýšení jako součást závazku z definovaných požitků podle odstavce 54:
- okamžitě dle IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*; nebo
 - jako náklad rozložený rovnoměrně v průběhu až pěti let od data prvního použití standardu. Pokud zvolí podnik alternativu b), musí:
 - uplatnit při ocenění aktiv vykázaných v rozvaze limit popsáný v odstavci 58 b);
 - ke každému rozvahovému dni zveřejnit: 1) dosud neuznanou částku zvýšení a 2) částku zvýšení uznanou v běžném období;
 - omezit uznání následných pojistně-matematických zisků (nikoliv však záporných nákladů na minulé služby), jak je dále uvedeno. Má-li být pojistně-matematický zisk uznán podle odstavců 92 a 93, zahrne podnik takový pojistně-matematický zisk pouze v rozsahu, v jakém čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky (před uznáním tohoto pojistně-matematického zisku) převyšují neuznanou část závazku vzniklého při prvním použití tohoto standardu a
 - zahrnout související část neuznaného závazku vzniklého při prvním použití tohoto standardu při stanovení následného zisku nebo následné ztráty z vypořádání či krácení požitků.

Je-li závazek vzniklý při prvním použití tohoto standardu nižší než závazek, který by byl ke stejnému datu uznán podle předchozích účetních pravidel podniku, vykáže podnik toto snížení podle standardu IAS 8 okamžitě.

156. Při prvním použití tohoto standardu zahrnuje důsledek změny v účetních pravidlech veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty, které vznikly v předešlých obdobích i v případě, kdy spadají do rozptylu 10 % definovaného v odstavci 92.

Příklad ilustrující odstavce 154 až 156

K 31. prosinci 1998 obsahuje rozvaha podniku penzijní závazek ve výši 100. K 1. lednu 1999 podnik zavedl postupy dle tohoto standardu. Současná hodnota závazku podle tohoto standardu činí 1 300, reálná hodnota aktiv plánu činí 1 000. Od 1. ledna 1993 podnik zvýšil penze (náklad na podmíněné požitky činí 160 a průměrná délka období zbývajících do doby, kdy se požitky stanou dalším trváním pracovního poměru nepodmíněné, činí 10 let).

Důsledek změny metody je následující:

Současná hodnota závazku	1 300
Reálná hodnota aktiv plánu	1000
Minus: náklad na minulou službu, který má být uznán v pozdějších obdobích (160 x 4/10)	<u>64</u>
Závazek ze změny metody	236
Závazek již uznaný	<u>100</u>
Zvýšení závazku	<u>136</u>

Podnik může zvýšení 136 uznat buď okamžitě, nebo rovnoměrně v průběhu období do pěti let. Jednou přijatý postup nelze následně měnit.

K 31. prosinci 1999 je současná hodnota závazku podle tohoto standardu 1 400 a reálná hodnota aktiv plánu je 1 050. Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky od data změny metody (prvního použití tohoto standardu) činí 120. Očekávaná průměrná délka zbývajících pracovního poměru zaměstnanců účastnících se plánu je osm let. Podnik se rozhodl vykázat veškeré pojistně-matematické zisky a ztráty okamžitě, jak mu to dovoluje odstavec 93.

Důsledek limitu v odstavci 155 b) ii) iii) je uveden níže.

Čisté kumulované neuznané pojistně-matematické zisky	120
Neuznaná část závazku ze změny metody (136 x 4/5)	<u>109</u>
Nejvýše vykázaný zisk (odstavec 155 b) ii))	<u>11</u>

DATUM ÚČINNOSTI

157. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později, s výjimkami uvedenými v odstavcích 159 a 159A. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na účtování o nákladech na penzijní požitky v účetní závěrce za období počínající před 1. lednem 1999, zveřejní, že použil tento standard místo Mezinárodního účetního standardu IAS 19 – Náklady na penzijní požitky schváleného v roce 1993.
158. Tento standard nahrazuje IAS 19 – *Náklady na penzijní požitky* schválený v roce 1993.
159. Následující ustanovení jsou účinná pro roční účetní výkazy ⁽¹⁾ za období počínající 1. ledna 2001 nebo později:
- a) revidovaná definice plánu aktiv dle odstavce 7, související definice aktiv držených ve fondu dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a pojistná politika, a

⁽¹⁾ Odstavce 159 a 159A používají označení „roční účetní závěrka“ v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 157 ještě používá označení „účetní závěrka“.

- b) požadavky na uznání a ocenění náhrad dle odstavců 104A, 128 a 129 a související zveřejnění dle odstavců 120 c) vii), 120 f) iv), 120 g), a 120 h) iii).

Dřívější použití těchto ustanovení se podporuje. Pokud dřívější použití ovlivní účetní výkazy, podnik tuto skutečnost zveřejní.

- 159A. Změna odstavce 58A je účinná pro roční účetní závěrky za období ⁽¹⁾ končící 31. května 2002 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud toto dřívější použití odstavce 58A ovlivní údaje účetní závěrky, podnik je povinen tuto skutečnost zveřejnit.
160. IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období – zásadní chyby a změny v účetních pravidlech se použijí v případě, kdy podnik mění svá účetní pravidla za účelem vyjádření změn uvedených v odstavcích 159 a 159A. Při zpětném uplatnění těchto změn, jak je požadováno vzorovým řešením a umožněno alternativními postupy dle IAS 8, účtuje podnik o těchto změnách jako kdyby byly přijaty ke stejnému okamžiku jako tento Standard.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 20 (PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v listopadu 1982. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 a později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V květnu 1999 pozměnil IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* (novelizovaný v roce 1999) odstavec 11. Pozměněné znění nabylo účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil IAS 41 – *Zemědělství* odstavec 2. Pozměněné znění nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

K IAS 20 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-10: Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	182
Definice	182
Státní dotace	183
Nepeněžní státní dotace	185
Vykazování dotací vztahujících se k aktivům	185
Vykazování dotací na úhradu nákladů	185
Splácení státních dotací	185

⁽¹⁾ Odstavce 159 a 159A používají označení „roční účetní závěrka“ v souladu s přesnějším vyjadřováním účinnosti přijatým v roce 1998. Odstavec 157 ještě používá označení „účetní závěrka“.

Státní podpora	186
Zveřejnění	186
Přechodná ustanovení	186
Datum účinnosti	186

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá při účtování a vykazování státních dotací a při zveřejňování jiných forem státní podpory.
2. Tento standard se nezabývá:
 - a) zvláštními problémy vznikajícími při vyúčtování státních podpor v účetních závěrkách, které odrážejí dopad měnicích se cen, nebo v doplňujících informacích podobné povahy;
 - b) státní podporou, která se poskytuje podniku ve formě výhod, jež jsou k dispozici při určování zdanitelného zisku nebo jsou určeny nebo omezeny na základě zdanitelnosti (jako jsou daňové prázdny, investiční daňové úvěry, sazby pro urychlené odpisy a snížení sazby daně ze zisku);
 - c) státní účastí na vlastnictví podniku;
 - d) státními dotacemi upravenými IAS 41 – *Zemědělství*.

DEFINICE

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

Státem se rozumí vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať jsou místní, národní či mezinárodní.

Státní podpora je akce státu, která je určena k poskytnutí konkrétní ekonomické výhody podniku nebo skupině podniků, které splňují určitá kritéria. Pro účely tohoto standardu nezahrnuje státní podpora výhody poskytované pouze nepřímou pomocí činnosti, jež ovlivní všeobecné odchodní podmínky, jako jsou poskytování infrastruktury v rozvojových oblastech nebo uvalení obchodních omezení na konkurenty.

Státní dotace představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch podniku výměnou za minulou nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností podniku. Vylučují ty formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně stanovit cena, a transakce se státem, jež se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí podniku. ⁽¹⁾

Dotace vztahující se k aktivům jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že podnik oprávněný k jejich získání musí zakoupit, postavit nebo jinak získat dlouhodobá aktiva. Mohou být rovněž stanoveny doplňující podmínky omezující typ nebo umístění aktiv nebo období, během kterých mají být aktiva získána nebo držena.

⁽¹⁾ Viz také SIC-10 Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem.

Dotace na úhradu nákladů jsou státní dotace jiné než dotace vztahující se k aktivům.

Odpustitelné půjčky jsou půjčky, u nichž se půjčovateli zavazuje, že se za určitých předepsaných podmínek zřekne splacení.

Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být aktivum vyměněno mezi informovaným ochotným kupujícím a informovaným ochotným prodávajícím při transakcích za obvyklých podmínek.

4. Státní podpora má mnoho forem, které se liší jak povahou poskytované podpory, tak podmínkami, jež jsou s ní obvykle spojeny. Účelem podpory může být motivace podniku, aby zvolil postup, který by si normálně nevybral, kdyby nebyla podpora poskytnuta.
5. Příjem státní podpory podnikem může být významný pro sestavení účetní závěrky ze dvou důvodů. Za prvé, jestliže byly prostředky převedeny, musí se najít vhodná metoda vyúčtování převodu. Za druhé je žádoucí, aby se ukázal rozsah, ve kterém podnik získal takovou podporu během účetního období. To usnadňuje porovnání účetní závěrky podniku s účetními závěrkami za předchozí období a s účetními závěrkami ostatních podniků.
6. Státní dotace se někdy označují jinými názvy, jako jsou granty, podpory, subvence nebo prémie.

STÁTNÍ DOTACE

7. Státní dotace, včetně nepeněžních dotací ve výši jejich reálné hodnoty, se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:
 - a) podnik bude plnit s nimi spojené podmínky; a že
 - b) dotace budou přijaty.
8. Státní dotace se nevykazuje, pokud neexistuje přiměřená jistota, že podnik splní s ní spojené podmínky a že dotace bude přijata. Příjem dotace sám o sobě neposkytuje dostatečný důkaz o tom, že podmínky spojené s dotací byly nebo budou splněny.
9. Způsob, kterým je dotace přijata, neovlivní účetní metodu zvolenou ve vztahu k dotaci. Dotace je tedy vyúčtována stejným způsobem, ať již byla přijata v hotovosti, nebo formou snížení závazku vůči státu.
10. S odpustitelnou půjčkou od státu se zachází jako se státní půjčkou, když existuje přiměřená jistota, že podnik splní podmínky pro její prominutí.
11. Jakmile je státní dotace vykázána, jakékoliv s ní spojené podmíněné závazky či podmíněná aktiva musí být posuzovány v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.
12. Státní dotace se uznávají na systematickém základě jako výnosy během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům, které se mají kompenzovat. Státní dotace se nezaúčtují přímo ve prospěch účastí akcionářů.
13. Je možno sledovat dva obecné přístupy k účetnímu řešení státních dotací: kapitálový přístup, v rámci kterého se připisuje dotace přímo ve prospěch účastí akcionářů, a výnosový přístup, v rámci kterého se dotace zahrnuje do výnosů za jedno či více období.
14. Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:
 - a) státní dotace jsou nástrojem financování, a jako nástroje financování se proto zachycují v rozvaze nikoliv ve výsledovce, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, účtují se přímo ve prospěch kapitálové účasti akcionářů; a

- b) není vhodné vykazovat státní dotace ve výsledovce, protože nebyly vydělány, ale představují motivaci poskytnutou vládou bez souvisejících nákladů.
15. Argumenty podporující výnosový přístup jsou následující:
- a) protože státní dotace jsou formou příjmu z jiného zdroje než od akcionářů, nezachycují se přímo ve prospěch účastí akcionářů, ale vykáží se jako výnos v příslušných obdobích;
- b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Podnik je získá splněním jejich podmínek a dodržáním stanovených závazků. Proto se vykáží jako výnosy a přiřadí se příslušným nákladům, které mají kompenzovat; a
- c) protože daně ze zisku a jiné daně jsou zúčtovány na vrub zisku, je logické stejným způsobem, tj. ve výsledovce, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.
16. Pro výnosový přístup je zásadní, aby se státní dotace vykazovaly jako výnos na systematickém a racionálním základě během období nutných k jejich přiřazení k souvisejícím nákladům. Rozpoznání výnosů ze státních dotací na základě příjmů není v souladu s předpokladem akruálního účetnictví (viz IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*) a bylo by přijatelné pouze tehdy, kdyby neexistoval žádný základ pro přidělení dotace k období jinému než tomu, v němž byla přidělena.
17. Ve většině případů období, za která podnik uznává náklady výkonu nebo náklady období vztahující se ke státní dotaci, jsou snadno zjistitelná, a tak dotace při přiznání konkrétních nákladů jsou rozpoznány jako odpovídající výnos ve stejném období jako relevantní náklad. Podobně jsou dotace vztahující se k odepisovatelným aktivům obvykle uznány jako výnos během období a v poměrech, ve kterých se účtuje odpis těchto aktiv.
18. Dotace vztahující se k neodepisovatelným aktivům mohou také vyžadovat splnění určitých závazků a potom by se uznaly jako výnos během období, která nesou náklad spojený se splněním závazků. Například dotace v podobě pozemku může být podmíněna postavením budovy na pozemku a může být vhodné uznávat ji jako výnos po dobu životnosti budovy.
19. Dotace jsou někdy přijímány jako součást souboru finanční nebo fiskální pomoci, ke které je připojena řada podmínek. V takových případech je nutná pečlivost při identifikaci podmínek, které dávají vzniknout nákladům výkonu a nákladům období a které určí období, během nichž bude dotace vykázána jako výnos. Může být vhodné přidělit část dotace na jednom základě a část na druhém.
20. Státní dotace, která se stane pohledávkou jako kompenzace za již vzniklé náklady nebo již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory podniku s žádnými budoucími příbuznými náklady, se uzná jako výnos období, ve kterém se stane pohledávkou, a to jako mimořádná položka, je-li to vhodné (viz IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech).
21. Za jistých okolností může být státní dotace udělena za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci podniku spíše než jako stimulace pro vynaložení konkrétních výdajů. Takové dotace mohou být omezeny na individuální podnik a nemusí být k dispozici celé třídě příjemců. Tyto okolnosti mohou zaručit přiznání dotace jako výnosu v období, kdy podnik splní podmínky k jejímu přijetí, a to jako mimořádné položky, je-li to vhodné, a s vysvětlením, které má zajistit jasnou srozumitelnost jejího účinku.
22. Státní dotace se může stát pohledávkou podniku jako kompenzace za vzniklé náklady nebo ztráty utrpěné v předchozím účetním období. Taková dotace se uznává jako výnos období, ve kterém se stává pohledávkou, a to jako mimořádná položka, je-li to vhodné, a s vysvětlením, které má zajistit jasnou srozumitelnost jejího účinku.

Nepeněžní státní dotace

23. Státní dotace může mít formu převodu nepeněžního aktiva, jako jsou pozemky nebo jiné prostředky, pro užívání podnikem. Za těchto okolností je obvyklé stanovit reálnou hodnotu nepeněžního aktiva a vyúčtovat jak dotaci, tak aktivum v této reálné hodnotě. Alternativním postupem, který je někdy používán, je zaúčtovat jak aktivum, tak dotaci v nominální hodnotě.

Vykazování dotací vztahujících se k aktivům

24. Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě se vykazují v rozvaze buď uvedením dotace jako výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.
25. Za přijatelné alternativy se považují dvě metody vykazování dotací (nebo příslušných částí dotací) vztahujících se k aktivům v účetní závěrce.
26. První metoda uvádí dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos na systematickém a racionálním základě po celou dobu životnosti aktiva.
27. Druhá metoda odčítá dotaci při stanovování účetní hodnoty aktiva. Dotace se uznává jako výnos po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva pomocí snížené odpisové částky.
28. Zakoupení aktiv a příjem příslušných dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích podniku. Z tohoto důvodu a také proto, aby se vykazovala hrubá investice do aktiv, jsou takové pohyby často uvedeny jako oddělené položky ve výkazu peněžních toků bez ohledu na to, zda je dotace odečtena od příslušného aktiva při vykazování v rozvaze.

Vykazování dotací na úhradu nákladů

29. Dotace na úhradu nákladů se někdy uvádějí ve výsledovce jako zvýšení výnosů buď odděleně, nebo pod všeobecnou hlavičkou jako „ostatní výnosy“, nebo jsou odečteny při vykazování příbuzných nákladů.
30. Zastánci první metody tvrdí, že není vhodné započítávat výnosové a nákladové položky a že oddělení dotací od nákladů usnadní porovnání s ostatními náklady neovlivněnými dotací. Ve prospěch druhé metody se argumentuje tím, že náklady by podnik vynaložit nemusel, kdyby dotace nebyla k dispozici, a zveřejnění nákladů bez kompenzování dotace může být proto klamné.
31. Obě metody jsou považovány za přijatelné pro zveřejnění dotací na úhradu nákladů. Zveřejnění dotací může být nutné pro správné pochopení účetní závěrky. Je obvykle vhodné vykazovat účinek dotací na jakoukoliv výnosovou nebo nákladovou položku, u nichž se požaduje oddělené vykazování.

Splácení státních dotací

32. Státní dotace, která se stane splatnou, se vyúčtuje jako oprava účetního odhadu (viz IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za účetní období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech). Splácení dotace na úhradu nákladů se uplatňuje nejdříve proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období, zaúčtovanému ve vztahu k dotaci. V rozsahu, v němž splácení překročí takovýto odložený výnos, nebo tam, kde neexistuje žádný výnos příštích období, se splácení ihned uzná jako náklad. Splácení dotace vztahující se k aktivu se zachycuje zvýšením účetní hodnoty aktiva nebo snížením zůstatku výnosů příštích období o splatnou částku. Další kumulativní dodatečné odpisy, které by při neexistenci dotace bývaly byly vykazovány jako náklad, se vykáží jako náklad okamžitě.

33. Okolnosti vedoucí ke splacení dotace vztahující se k aktivu mohou vyžadovat posouzení možného snížení hodnoty nové účetní hodnoty aktiva.

STÁTNI PODPORA

34. Z definice státních dotací v odstavci 3 jsou vyloučeny určité formy státní podpory, kterým nelze rozumně přiřadit hodnotu, a transakce se státem, které nelze oddělit od běžných obchodních transakcí podniku.
35. Příklady pomoci, které nelze rozumně přiřadit hodnotu, jsou bezplatné technické či marketingové poradenství a poskytování záruk. Příkladem podpory, kterou nelze odlišit od běžných obchodních transakcí podniku, je státní politika zadávání zakázek, jež je odpovědná za část odbytu podniku. Existence prospěchu by mohla být nesporná, ale jakýkoliv pokus oddělit obchodní činnost od státní pomoci by mohl být opravdu svévolný.
36. Význam prospěchu ve shora uvedených příkladech může být takový, že zveřejňování povahy, rozsahu a trvání podpory je nutné, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.
37. Půjčky při nulových nebo nízkých úrokových sazbách jsou formou státní podpory, ale prospěch není kvantifikován připsáním úroků.
38. V tomto standardu nezahrnuje státní podpora poskytování infrastruktury zlepšováním všeobecné dopravní a komunikační sítě a dodávku zlepšených zařízení, jako jsou systémy zavlažování nebo vodovodní sítě, které jsou k dispozici stále a nepřetržitě ve prospěch celé místní komunity.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejňují se následující údaje:
- účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání uplatněných v účetní závěrce;
 - povaha a rozsah státních dotací vykázanych v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, ze které má podnik přímo prospěch;
 - nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti vztahující se ke státní podpoře, která byla vykázána.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

40. Podnik, který přijímá standard poprvé, má:
- splnit požadavky na vykazování, kde je to vhodné; a
 - buď:
 - upravit svoji účetní závěrku o změnu účetních pravidel v souladu s IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech; nebo
 - použít účetní ustanovení standardu pouze pro dotace nebo části dotací, které se stávají pohledávkami nebo splatnými po datu účinnosti standardu.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1984 nebo později.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 21
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)**

Dopady změn směnných kurzů cizích měn

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 21 – *Účtování o účincích změn směnných kurzů cizích měn* a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

IAS 21 se nezabývá zajišťovacím účetnictvím pro položky v cizích měnách (kromě položek zajišťujících čistou investici do zahraničního subjektu). Tímto tématem se zabývá IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

V roce 1998 byl pozměněn odstavec 2 IAS 21 tak, aby odkazoval na IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

V roce 1999 byl pozměněn odstavec 46 tak, aby nahradil odkazy na IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni* odkazy na IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* (novelizovaný v roce 1999).

K IAS 21 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-7, Zavedení eura,
- SIC-11, Aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny a
- SIC-19, Měna použitá pro vykázání – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29,
- SIC-30, Měna použitá pro vykázání – převod z měny ocenění na měnu zveřejnění.

OBSAH

	Odstavce
Účel	188
Rozsah působnosti	188
Definice	189
Transakce v cizích měnách	189
Výchozí uznání	189
Vykazování k následným rozvahovým dnům	190
Uznání kurzových rozdílů	190
Čistá investice v zahraničním subjektu	191
Povolený alternativní přístup	191
Účetní závěrka zahraničních jednotek	191
Klasifikace zahraničních jednotek	191
Zahraniční provozovny tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku	192
Zahraniční subjekty	193
Pozbytí zahraničního subjektu	194

Změny v klasifikaci zahraniční jednotky	194
Veškeré změny směnných kurzů cizích měn	195
Daňové účinky kurzových rozdílů	195
Zveřejnění	195
Přechodná ustanovení	196
Datum účinnosti	196

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

ÚČEL

Podnik může provádět zahraniční činnost dvěma způsoby. Může provádět transakce v cizích měnách, nebo může mít zahraniční jednotky. Aby bylo možno zahrnout transakce v cizích měnách a zahraniční jednotky do účetní závěrky podniku, musí být transakce vyjádřeny v měně vykazování podniku a do této měny musí být převedeny účetní výkazy zahraničních jednotek.

Hlavní otázkou při zachycení transakcí v cizích měnách a zahraničních jednotek je rozhodnout, který směnný kurz používat a jak v účetní závěrce vykazovat finanční účinek změn směnných kurzů.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije:
 - a) při zachycení transakcí v cizích měnách; a
 - b) při převodu účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou. ⁽¹⁾
2. Tento standard se nezabývá zajišťovacím účetnictvím pro jiné položky v cizí měně, než je klasifikace kurzových rozdílů vznikajících u závazku v cizí měně účtovaného jako zajištění čisté investice v zahraničním subjektu. Ostatní aspekty zajišťovacího účetnictví včetně kritérií zajišťovacího účetnictví jsou řešeny v IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
3. Tento standard nahrazuje IAS 21 – *Účtování o účincích změn směnných kurzů cizích měn*, který byl schválen v roce 1983.
4. Tento standard nespécifikuje měnu, ve které podnik předkládá svoji účetní závěrku. Podnik však běžně používá měnu země, ve které má sídlo. Jestliže používá odlišnou měnu, pak tento standard vyžaduje zveřejnění důvodu pro používání takové měny. Tento standard vyžaduje rovněž zveřejnění důvodu pro jakoukoliv změnu v měně vykazování. ⁽²⁾

⁽¹⁾ Viz též SIC-7, Zavedení eura.

⁽²⁾ Viz také SIC-19, Měna použitá pro vykazování oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29.

5. Tento standard se nezabývá přepracováním (a znovuvykázáním) účetní závěrky podniku z měny použité pro vykazání do jiné měny pro pohodlí uživatelů přivyklých určité měně nebo za podobným účelem. ⁽¹⁾
6. Tento standard se nezabývá prezentací peněžních toků, vznikajících z transakcí v cizí měně a převodem peněžních toků zahraniční jednotky, ve výkazu peněžních toků (viz IAS 7 – *Výkazy peněžních toků*).

DEFINICE

7. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Zahranění jednotka je dceřiný, přidružený nebo společný podnik či pobočka vykazujícího podniku, jejichž činnosti jsou umístěny nebo prováděny v jiné zemi, než je země vykazujícího podniku.

Zahranění subjekt je zahraniční jednotka, jejíž činnosti nejsou nedílnou součástí činností vykazujícího podniku.

Měna vykazování je měna používaná při prezentaci účetní závěrky.

Cizí měna je jiná měna než měna vykazování podniku.

Směnný kurz je směnný poměr dvou měn.

Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem vykazování stejného množství jednotek cizí měny v měně vykazování při různých směnných kurzech.

Závěrkový kurz je okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.

Čistá investice v zahraničním subjektu je podíl vykazujícího podniku na čistých aktivech tohoto subjektu.

Peněžní položky jsou držené peníze, aktiva a závazky, které mají být obdrženy nebo zaplacený v pevných nebo určitelných peněžních částkách.

Reálná hodnota je částka, za kterou lze aktivum směnit nebo závazek vypořádat mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci.

TRANSAKCE V CIZÍCH MĚNÁCH

Výchozí uznání

8. Transakce v cizí měně je transakce, která je buď vyjádřena v cizí měně, nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně; zahrnuje transakce, které vznikají, když podnik buď:
 - a) koupí nebo prodá zboží či služby, jejichž hodnota je vyjádřena v cizí měně;
 - b) vypůjčí si nebo zapůjčí peněžní prostředky, když splatné nebo obdržitelné částky jsou vyjádřeny v cizí měně;
 - c) stane se stranou v nesplněné smlouvě v cizí měně; nebo
 - d) jiným způsobem nabývá nebo pozbývá aktiva či způsobuje nebo vypořádá závazky, jež jsou vyjádřeny v cizí měně.

⁽¹⁾ Viz také SIC-30, Měna použitá pro vykazování – převod z měny ocenění na měnu zveřejnění.

9. Při počátečním uznání v měně vykazování je transakce v cizí měně zaúčtována tak, že se částka v cizí měně přepočítá směnným kurzem k datu transakce.
10. Směnný kurz k datu transakce se často uvádí jako promptní kurz. Z praktických důvodů se často používá kurz, který se přibližuje ke skutečnému kurzu k datu transakce; například může být použit průměrný kurz týdně nebo měsíce pro všechny transakce v každé cizí měně, které se v daném časovém úseku udály. Jestliže však směnný kurz významně kolísá, je použití průměrného kurzu pro daný časový úsek nespolehlivé.

Vykazování k následným rozvahovým dnům

11. Ke každém rozvahovému dni:
 - a) peněžní položky v cizí měně se vykáží za použití závěrkového kurzu;
 - b) nepeněžní položky, které jsou vedeny v historických cenách vyjádřených v cizí měně, se vykáží za použití směnného kurzu k datu transakce; a
 - c) nepeněžní položky, které jsou vedeny v reálné hodnotě vyjádřené v cizí měně, se vykáží za použití směnného kurzu, který platil, když byla tato hodnota určena.
12. Účetní hodnota jakékoli položky je určena v souladu s příslušnými Mezinárodními účetními standardy. Například určité finanční nástroje a pozemky, budovy a zařízení mohou být oceněny v reálné hodnotě nebo v historických cenách. Ať už je účetní hodnota stanovena na bázi reálné hodnoty, nebo historických cen, jsou takto určené částky položek v cizí měně vykážány v měně vykazování v souladu s tímto standardem.

Uznání kurzových rozdílů

13. Odstavce 15 až 18 vysvětlují účetní přístup požadovaný tímto standardem, pokud jde o kurzové rozdíly u transakcí v cizí měně. Tyto odstavce obsahují vzorové řešení kurzových rozdílů, vyplývajících ze silné devalvace nebo znehodnocení měny, proti nimž neexistují žádné praktické prostředky zajištění a které ovlivňují závazky, jež nemohou být vypořádány a jež vznikly okamžitě při nedávném nabytí aktiv fakturovaných v cizí měně. Povoleno alternativní přístup pro ošetření takových kurzových rozdílů je vysvětlen v odstavci 21.
14. Tento standard se nezabývá zajišťovacím účetnictvím pro jiné položky v cizí měně, než je klasifikace kurzových rozdílů vznikajících ze závazku v cizí měně, účtovaného jako zajištění čisté investice v zahraničním subjektu. Další aspekty zajišťovacího účetnictví, včetně kritéria použití zajišťovacího účetnictví, jsou popsána v IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
15. Kurzové rozdíly vznikající při vypořádání peněžních položek nebo při vykazování peněžních položek podniku v kurzech odlišných od těch, ve kterých byly původně zaznamenány během daného období nebo ve kterých byly vykážány v předchozích účetních závěrkách, jsou uznány jako výnosy nebo náklady v období, kdy vznikly. Výjimku tvoří ty kurzové rozdíly, se kterými se zachází v souladu s odstavcem 17 a 19.
16. Kurzový rozdíl vzniká, když nastane změna směnného kurzu mezi datem transakce a datem vypořádání jakýchkoli peněžních položek pocházejících z transakce v cizí měně. Pokud je transakce vypořádána během téhož účetního období, ve kterém k transakci došlo, je celý kurzový rozdíl uznán v tomto období. Je-li však transakce vypořádána až v některém z pozdějších účetních období, je kurzový rozdíl, uznáný v každém jednotlivém období až do období vypořádání, určen změnou směnných kurzů během toho kterého období.

Čistá investice v zahraničním subjektu

17. Kurzové rozdíly vznikající u peněžní položky, která v podstatě tvoří část čisté investice podniku v zahraničním subjektu, jsou v účetní závěrce podniku klasifikovány jako vlastní kapitál až do pozbytí čisté investice, při němž jsou uznány jako výnosy nebo náklady ve shodě s odstavcem 37.
18. Podnik může mít peněžní položku, která je ve vztahu k zahraničnímu subjektu obdržitelná nebo splatitelná. Položka, pro kterou vypořádání není ani plánováno, ani není pravděpodobné, že by v dohledné budoucnosti nastalo, je v podstatě zvýšením nebo snížením čisté investice podniku v daném zahraničním subjektu. Takové peněžní položky mohou představovat dlouhodobé pohledávky nebo půjčky, ale nezahrnují obchodní pohledávky nebo obchodní závazky.
19. Kurzové rozdíly vznikající ze závazku v cizí měně, účtovaného jako zajištění čisté investice podniku v zahraničním subjektu, jsou v účetní závěrce podniku klasifikovány jako vlastní kapitál až do pozbytí čisté investice, kdy jsou uznány jako výnosy nebo náklady v souladu s odstavcem 37.

Povolený alternativní přístup

20. Vzorové řešení kurzových rozdílů zmíněných v odstavci 21 je uvedeno v odstavci 15.
21. Kurzové rozdíly mohou být výsledkem silné devalvace nebo znehodnocení měny, proti nimž neexistují žádné praktické prostředky zajištění a které ovlivňují závazky, jež nemohou být vypořádány a jež vznikly bezprostředně při nedávném nabytí aktiva fakturovaného v cizí měně. Takovéto kurzové rozdíly se zahrnují do účetní hodnoty souvisejícího aktiva za předpokladu, že upravená účetní hodnota nepřekračuje reprodukční náklady nebo zpětnězískatelnou částku z prodeje nebo používání aktiva, je-li tato částka nižší. ⁽¹⁾
22. Kurzové rozdíly se nezahrnují do účetní hodnoty aktiva, jestliže je podnik schopen vypořádat nebo zajistit závazek v cizí měně vyplývající z pořízení aktiva. Kurzové ztráty jsou však součástí přímo přiřaditelných nákladů aktiva, když závazek nemůže být vypořádán a když neexistuje žádný praktický prostředek zajištění, například když v důsledku měnových restrikcí existuje zpoždění v inkasu cizí měny. Proto při použití povoleného alternativního přístupu jsou náklady na pořízení aktiva fakturované v cizí měně považovány za částku měny vykazování, kterou podnik nakonec musí zaplatit, aby vypořádal své závazky vznikající přímo při nabytí aktiva.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA ZAHRANIČNÍCH JEDNOTEK

Klasifikace zahraničních jednotek

23. Metoda používaná pro převod účetní závěrky zahraniční jednotky závisí na způsobu, jakým je financována a jak působí ve vztahu k vykazujícímu podniku. Za tímto účelem jsou zahraniční jednotky klasifikovány buď jako „zahraniční provozovny tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku“ nebo jako „zahraniční subjekty“.
24. Zahraniční provozovna tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku provádí své podnikání jako prodloužení činnosti vykazujícího podniku. Taková zahraniční jednotka může například pouze prodávat zboží dovážené z vykazujícího podniku a výtěžky odevzdávat vykazujícímu podniku. V takovém případě změna směnného kurzu mezi měnou vykazování a měnou v zemi zahraniční aktivity má téměř bezprostřední vliv na peněžní toky vykazujícího podniku, plynoucí z příslušných činností. Změna ve směnném kurzu ovlivňuje proto spíše individuální peněžní položky držené zahraniční aktivitou než čistou investici vykazujícího podniku v této aktivitě.

⁽¹⁾ Viz též SIC-11, Aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny.

25. Naproti tomu zahraniční subjekt kumuluje peněžní prostředky a jiné peněžní položky, vyvolává náklady a vytváří výnosy a případně sjednává výpůjčky, to vše v podstatě ve své místní měně. Může také vstoupit do transakcí v cizích měnách, včetně transakcí v měně vykazování. Jestliže nastane změna směnného kurzu mezi měnou vykazování a místní měnou, existuje pouze malý nebo žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z operací ať už zahraničního subjektu, nebo vykazujícího podniku. Změna směnného kurzu ovlivňuje spíše čistou investici vykazujícího podniku v zahraničním subjektu než jednotlivé peněžní a nepeněžní položky držené zahraničním subjektem.
26. Následuje přehled charakteristik svědčících o tom, že daná zahraniční jednotka je spíše zahraničním subjektem než zahraniční provozovnou tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku:
- a) zatímco vykazující podnik může zahraniční provozovnu řídit, činnosti zahraničního subjektu jsou prováděny s podstatným stupněm nezávislosti na vykazujícím podniku;
 - b) transakce s vykazujícím podnikem netvoří velký podíl činností zahraniční jednotky;
 - c) činnosti zahraniční jednotky jsou financovány hlavně z jejích operací nebo z místních výpůjček, spíše než vykazujícím podnikem;
 - d) náklady na práci, materiál a jiné složky výrobků nebo služeb zahraniční jednotky jsou primárně placeny nebo vypořádávány spíše v místní měně než v měně vykazování;
 - e) tržby zahraniční jednotky jsou hlavně v jiných měnách než v měně vykazování; a
 - f) peněžní toky vykazujícího podniku jsou spíše odděleny od každodenních činností zahraniční jednotky, než přímo ovlivněny činnostmi zahraniční jednotky.

Vhodná klasifikace každé jednotky musí být v podstatě provedena podle skutečných informací vztahujících se k výše uvedeným charakteristikám. V některých případech klasifikace zahraniční jednotky jako zahraničního subjektu, nebo provozovny tvořící nedílnou součást činnosti vykazujícího podniku nemusí být jasná, a pro určení vhodné klasifikace je nezbytný úsudek.

Zahraněční provozovny tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku

27. Účetní závěrka zahraniční provozovny tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku musí být převedena za použití standardů a postupů v odstavcích 8 až 22 tak, jako by transakce zahraniční aktivity byly transakcemi vykazujícího podniku.
28. Jednotlivé položky v účetní závěrce zahraniční aktivity jsou převáděny tak, jako by všechny její transakce byly provedeny vykazujícím podnikem. Pořizovací ceny a odpisy pozemků, budov a zařízení jsou převáděny za použití směnného kurzu k datu pořízení aktiva, nebo, jestliže je aktivum vedeno v reálné hodnotě, kurzem, který existoval k datu stanovení této hodnoty. Pořizovací ceny zásob jsou převáděny kurzem platným v okamžiku vzniku pořizovacích cen. Zpětně získatelná částka nebo čistá realizovatelná hodnota aktiva je převáděna za použití směnného kurzu, který existoval v okamžiku stanovení zpětně získatelné částky nebo čisté realizovatelné hodnoty. Například když je čistá realizovatelná hodnota určité položky zásob stanovena v cizí měně, tato hodnota je převedena za použití směnného kurzu k datu, ke kterému je stanovena čistá realizovatelná hodnota. Použitý směnný kurz je proto obvyčejně závěrkový kurz. Úprava představující snížení účetní hodnoty aktiva v účetní závěrce vykazujícího podniku na jeho zpětně

ziskatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu může být vyžadována, dokonce i když žádná taková úprava není nezbytná v účetní závěrce zahraniční aktivity. Nebo může být potřeba, aby určitá úprava v účetní závěrce zahraniční aktivity byla v účetní závěrce vykazujícího podniku zrušena.

29. Z praktických důvodů se často používá směnný kurz, který se blíží ke skutečnému kurzu k datu transakce. Například průměrný kurz za týden nebo měsíc může být použit pro všechny transakce v určité cizí měně, které během daného období nastaly. Jestliže však směnné kurzy značně kolísají, je použití průměrného kurzu nespolehlivé.

Zahraniční subjekty

30. Při převádění účetních výkazů zahraničního subjektu používá vykazující podnik za účelem jejich zahrnutí do své účetní závěrky následující postupy:

- a) peněžní i nepeněžní aktiva a závazky se převádějí závěrkovým kurzem;
- b) výnosové a nákladové položky zahraničního subjektu se převádějí směnnými kurzy k datu transakcí s výjimkou případů, kdy zahraniční subjekt vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky. V tom případě musí být výnosové a nákladové položky převáděny závěrkovým kurzem; a
- c) všechny výsledné kurzové rozdíly musí být klasifikovány až do vyřazení čisté investice jako vlastní kapitál.

31. Z praktických důvodů je kurz, který se přibližuje skutečným směnným kurzům, například průměrný kurz za období, často používán k převádění výnosových a nákladových položek zahraniční aktivity.

32. Převod účetní závěrky zahraničního subjektu má za následek vykázání kurzových rozdílů vznikajících z důvodů:

- a) převádění výnosových a nákladových položek směnnými kurzy k datu transakcí a převádění aktiv a závazků závěrkovým kurzem;
- b) převádění počáteční čisté investice v zahraničním subjektu směnným kurzem odlišným od kurzu, který byl dříve vykazován; a
- c) jiných změn vlastního kapitálu v zahraničním subjektu.

Tyto kurzové rozdíly nejsou uznány jako výnosy nebo náklady daného období, neboť změny kurzových rozdílů mají buď malý, nebo nemají žádný přímý účinek na současné a budoucí peněžní toky z činností buď zahraničního subjektu, nebo vykazujícího podniku. Je-li zahraniční subjekt konsolidován, ale není plně vlastněn, jsou kumulované kurzové rozdíly, vznikající z převodu a přičitatelné menšinovým podílům, přiřazeny menšinovému podílu a vykázány jako součást menšinového podílu v konsolidované rozvaze.

33. Veškerý goodwill vznikající při akvizici zahraničního subjektu a jakékoli úpravy reálné hodnoty účetních částek aktiv a závazků vznikající při akvizici tohoto zahraničního subjektu jsou považovány buď:

- a) za aktiva a závazky zahraničního subjektu a jsou převáděny závěrkovým kurzem ve shodě s odstavcem 30; nebo
- b) za aktiva a závazky vykazujícího podniku, které jsou buď již vyjádřeny v měně vykazování, nebo představují nepeněžní položky v cizí měně vykazované směnným kurzem k datu transakce v souladu s odstavcem 11 b).

34. Zahrnutí účetní závěrky zahraničního subjektu do účetní závěrky vykazujícího podniku se řídí běžnými konsolidačními postupy, jako je vyloučení vnitroskupinových zůstatků a vnitroskupinových transakcí dceřiné společnosti (viz Mezinárodní účetní standardy IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* a IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*). Kurzový rozdíl vznikající z vnitroskupinové položky, ať již krátkodobé, či dlouhodobé, však nemůže být eliminován proti korespondující částce vznikající z jiných vnitroskupinových zůstatků, protože peněžní položka představuje závazek přeměnit jednu měnu v druhou a vystavuje vykazující podnik zisku nebo ztrátě z měnových výkyvů. Proto je v konsolidované účetní závěrce vykazujícího podniku takový kurzový rozdíl i nadále vykázán jako výnos nebo náklad, nebo, jestliže vzniká za podmínek popsanych v odstavcích 17 a 19, je až do vyřazení čisté investice klasifikován jako vlastní kapitál.
35. Když je účetní závěrka zahraničního subjektu sestavena k datu, které se liší od data závěrky vykazujícího podniku, zahraniční subjekt často připravuje, za účelem zahrnutí do účetní závěrky vykazujícího podniku, výkazy k témuž datu jako vykazující podnik. Není-li to prakticky možné, dovoluje IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* použít účetní závěrku sestavenou k jinému datu za předpokladu, že rozdíl není delší než tři měsíce. V takovém případě jsou aktiva a závazky zahraničního subjektu převáděny směnným kurzem k rozvahovému dni zahraničního subjektu. Je-li to vhodné, jsou z důvodu podstatných pohybů směnných kurzů provedeny úpravy až k rozvahovému dni vykazujícího podniku v souladu s IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* a IAS 28 – *Vykazování investic do přidružených podniků*.
36. Účetní závěrka zahraničního subjektu, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, musí být přepracována a znovu vykázána v souladu s IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*, dříve než je převedena do měny vykazování vykazujícího podniku. Když ekonomika přestane být hyperinflační a zahraniční subjekt přestane připravovat a prezentovat účetní závěrku v souladu s IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*, pro převod do měny vykazování vykazujícího podniku se použijí částky vyjádřené v oceňovací jednotce platné k datu ukončení, a to na bázi historických cen.

Pozbytí zahraničního subjektu

37. Při pozbytí zahraničního subjektu musí být kumulativní částka kurzových rozdílů, která byla odložena a která se vztahuje k zahraničnímu subjektu, uznána jako výnos nebo náklad ve stejném období, ve kterém je vykázán zisk nebo ztráta z pozbytí.
38. Podnik může pozbyt svůj podíl v zahraničním subjektu prodejem, likvidací, vrácením základního kapitálu nebo vzdáním se celého subjektu či jeho části. Výplata dividendy tvoří část pozbytí pouze, když představuje náhradu původní investice. V případě částečného pozbytí je do zisku či ztráty zahrnuta pouze poměrná část příslušných kumulovaných kurzových rozdílů. Snížení účetní hodnoty zahraničního subjektu nepředstavuje částečné pozbytí. V souladu s tím žádná část kurzového zisku či ztráty odložená ve vlastním kapitálu není v okamžiku snížení uznána.

Změna v klasifikaci zahraniční jednotky

39. Dojde-li ke změně v klasifikaci zahraniční jednotky, použijí se převodní postupy podle nové klasifikace od data jejich změny.
40. Změna ve způsobu, kterým je zahraniční jednotka financována a kterým operuje ve vztahu k vykazujícímu podniku, může vést ke změně klasifikace této zahraniční jednotky. Když je zahraniční provozovna tvořící nedílnou součást činnosti vykazujícího podniku překlasifikována na zahraniční subjekt, jsou kurzové rozdíly vznikající z převodu nepeněžních aktiv k datu překlasifikace považovány za vlastní kapitál. Když je

zahraniční subjekt překlasifikován na zahraniční provozovnu tvořící nedílnou součást operací vykazujícího podniku, jsou převáděné částky nepeněžních aktiv k datu změny považovány za historické ceny těchto položek v období změny a v obdobích následujících. Kurzové rozdíly, které byly odloženy, nejsou až do pozbytí aktivity uznány jako výnosy nebo náklady.

VEŠKERÉ ZMĚNY SMĚNNÝCH KURZŮ CIZÍCH MĚN

Daňové účinky kurzových rozdílů

41. Zisky a ztráty z transakcí v cizích měnách a kurzové rozdíly vznikající při převodu účetní závěrky zahraničních jednotek mohou mít přidružené daňové účinky, které se zachycují v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.

ZVEŘEJNĚNÍ

42. Podnik zveřejní:
- částku kurzových rozdílů zahrnutou do čistého zisku nebo ztráty za dané období;
 - čisté kurzové rozdíly klasifikované jako vlastní kapitál nebo jako samostatná část vlastního kapitálu a porovnání výše těchto kurzových rozdílů na začátku a konci období; a
 - částku kurzových rozdílů vzniklých během období, která byla zahrnuta do účetní hodnoty aktiva v souladu s povoleným alternativním přístupem v odstavci 21.
43. Je-li pro vykazování použita měna odlišná od měny země, ve které má podnik sídlo, zveřejní se důvod použití odlišné měny. Musí být rovněž zveřejněn důvod jakékoliv změny v měně vykazování⁽¹⁾.
44. Nastane-li změna v klasifikaci významné zahraniční jednotky, podnik zveřejní:
- podstatu změny klasifikace;
 - důvod změny;
 - dopad změny klasifikace na vlastní kapitál;
 - dopad na čistý zisk nebo ztrátu za každé předchozí vykazované období, jestliže změna v klasifikaci nastala na počátku nejstaršího vykazovaného období.
45. Podnik zveřejní metodu zvolenou v souladu s odstavcem 33 k převodu goodwillu a úprav reálných hodnot, vznikajících při akvizici zahraničního subjektu.
46. Podnik zveřejní účinky změn směnných kurzů, které nastaly po rozvahovém dni, na peněžní prostředky v cizí měně nebo na účetní závěrku zahraniční jednotky, jestliže je změna tak důležitá, že by její nezveřejnění ovlivnilo schopnost uživatelů účetní závěrky provést řádná vyhodnocení a učinit správná rozhodnutí. (viz IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*).
47. A žádoucí je rovněž zveřejnění politiky vedení podniku v oblasti řízení měnových rizik.

⁽¹⁾ Viz též SIC-30 – Měna použitá pro vykazování – převod z měny ocenění na měnu zveřejnění.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

48. Při prvním použití tohoto standardu podnik klasifikuje a zveřejní odděleně kumulativní zůstatek kurzových rozdílů k počátku období, které byly v předchozích obdobích odloženy a klasifikovány jako vlastní kapitál, s výjimkou případu, kdy tato částka není přiměřeným způsobem určitelná.

DATUM ÚČINNOSTI

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

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 22
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1998)****Podnikové kombinace**

IAS 22 – *Vykazování podnikových kombinací* byl schválen v listopadu roku 1983.

V prosinci roku 1993 byl IAS 22 novelizován jako součást projektu zaměřeného na srovnatelnost a zdokonalení účetní závěrky. Tak vznikl IAS 22 – *Podnikové kombinace* (IAS 22 (novelizovaný v roce 1993)).

V říjnu roku 1996 byly novelizovány odstavce 39 i) a 69 IAS 22 (tj. odstavce 39 i) a 85 tohoto standardu) tak, aby byly ve shodě s IAS 12 – *Daň ze zisku* (novelizovaným v roce 1996). Tyto novelizace nabyly účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později.

V červenci roku 1998 byly novelizovány různé odstavce IAS 22 tak, aby byly ve shodě s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*,

IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a bylo také novelizováno řešení záporného goodwillu. Novelizovaný standard (IAS 22 (novelizovaný v roce 1998)) nabyly účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

V říjnu 1998 publikoval Úřad IASC samostatně Zdůvodnění závěrů k IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IAS 22 (novelizovanému v roce 1998). Část tohoto zdůvodnění, která se týká novelizace IAS 22 v roce 1998 je uvedena v dodatku A.

V roce 1999 byl pozměněn odstavec 97, aby nahradil odkazy k IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni* odkazy k IAS 10 (novelizovanému v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni*. Odstavce 30 a 31 c) byly navíc pozměněny tak, aby byly ve shodě s IAS 10 (novelizovaným v roce 1999). Pozměněné znění nabylo účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2000 nebo později.

K IAS 22 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-9 Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů,
- SIC-22 Podnikové kombinace – následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu,
- SIC-28 Podnikové kombinace – „Datum směny“ a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu.

OBSAH	Odstavce
Účel	198
Rozsah působnosti	198
Definice	199
Povaha podnikové kombinace	200
Akvizice	200
Obrácené akvizice	200
Spojení podílů	201
Akvizice	201
Zachycování akvizic	201
Datum akvizice	202
Požizovací cena akvizice	202
Uznání identifikovatelných aktiv a závazků	203
Alokace pořizovací ceny akvizice	204
Vzorové řešení	204
Povolené alternativní řešení	205
Postupné nákupy podílů	205
Určení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků získaných akvizicí	205
Goodwill vznikající při akvizici	207
Uznání a měření	207
Amortizace	207
Zpětná získatelnost účetní hodnoty – ztráty ze snížení hodnoty	209
Záporný goodwill vznikající při akvizici	209
Uznání a oceňování	209
Vykazování	210
Úprava kupní protihodnoty podmíněná budoucími událostmi	210
Následné změny v pořizovací ceně akvizice	210
Následné identifikace nebo změny hodnoty identifikovatelných aktiv a závazků	210
Spojení podílů	211

Zachycování spojení podílů	211
Všechny podnikové kombinace	212
Daně ze zisku	212
Zveřejnění	213
Přechodná ustanovení	215
Datum účinnosti	218

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovení účetního řešení podnikových kombinací. Standard zahrnuje jak akvizici jednoho podniku druhým, tak i vzácné případy spojení podílů, kdy nelze určit nabyvatele. Zachycování akvizice zahrnuje určení pořizovací ceny akvizice, přiřazení pořizovací ceny převyšující identifikovatelná aktiva a závazky nabyvaného podniku a zachycení výsledného goodwillu nebo záporného goodwillu jak k datu akvizice, tak i následně. Ostatní účetní problémy zahrnují určení částky menšinového podílu, zachycování akvizic, k nimž dojde během časového období, následné změny v pořizovací ceně akvizice nebo v identifikaci aktiv a závazků a požadovaná zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro účetní zachycení podnikových kombinací.
2. Podniková kombinace může být strukturována různými způsoby, které jsou určovány právními, daňovými a dalšími důvody. Může zahrnovat podnikem uskutečněnou koupi vlastního kapitálu jiného podniku nebo koupi čistých aktiv podniku. Toho může být dosaženo vydáním akcií nebo převodem peněz, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv. Transakce se může uskutečnit mezi akcionáři podniků vstupujících do kombinace nebo mezi jedním podnikem a akcionáři jiného podniku. Podniková kombinace může zahrnovat založení nového podniku, který bude ovládat podniky vstupující do kombinace, převod čistých aktiv jednoho nebo více kombinujících podniků jinému podniku nebo zrušení jednoho či více kombinujících podniků. Pokud je podstata transakce v souladu s definicí podnikové kombinace uvedené v tomto standardu, požadavky na účetní zachycení a zveřejnění obsažené v tomto standardu jsou vhodné bez ohledu na konkrétní strukturu přijatou k provedení kombinace.
3. Podniková kombinace může vyústit ve vztah mateřského a dceřiného podniku, ve kterém je nabyvatel mateřským podnikem a nabývaný je dceřiným podnikem nabyvatele. Za takovýchto okolností použije nabyvatel ve své konsolidované účetní závěrce tento standard. Svůj podíl na nabytém podniku zahrnuje do své nekonsolidované účetní závěrky jako investici do dceřiného podniku (viz IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*).

4. Podniková kombinace může zahrnovat nákup čistých aktiv jiného podniku včetně goodwillu, nikoliv nákup podílů na jiném podniku. Taková podniková kombinace nevede ke vztahu mateřský podnik – dceřiný podnik. Za takových okolností použije nabyvatel tento standard na svou nekonsolidovanou účetní závěrku a následně i na svou konsolidovanou účetní závěrku.
5. Podniková kombinace může vést k právnímu sloučení či splynutí. Ačkoli se požadavky na právní sloučení či splynutí v jednotlivých zemích liší, je právní sloučení či splynutí obvykle fúzí mezi dvěma společnostmi, při níž se buď:
 - a) aktiva a závazky jedné společnosti převádějí na jinou společnost, přičemž první společnost se zruší; nebo
 - b) aktiva a závazky obou společností se převádějí na novou společnost a obě původní společnosti se zruší.

Mnohé fúze vznikají jako součást restrukturalizace nebo reorganizace skupiny, o nichž ovšem tento standard nepojednává, protože jde o transakce mezi podniky pod společnou kontrolou. Nicméně s každou podnikovou kombinací, která má za následek, že se obě společnosti stanou členy jedné skupiny, se v konsolidované účetní závěrce zachází jako s akvizicí nebo jako se spojením podílů podle požadavků tohoto standardu.

6. Tento standard se nezabývá nekonsolidovanou účetní závěrkou mateřského podniku s výjimkou okolností popsaných v odstavci 4. Nekonsolidovaná účetní závěrka se v různých zemích připravuje podle rozdílných postupů vykazování, aby mohla uspokojit rozmanitost potřeb.
7. Tento standard se nezabývá:
 - a) transakcemi mezi podniky pod společnou kontrolou a
 - b) účastmi ve společném podnikání (viz IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*) a účetní závěrkou společných podniků.

DEFINICE

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

Podniková kombinace je spojení samostatných podniků do jedné ekonomické jednotky jako výsledek spojení jednoho podniku s čistými aktivy a činnostmi jiného podniku nebo získání kontroly jedním podnikem nad čistými aktivy a činnostmi jiného podniku.

Akvizice je taková podniková kombinace, při níž jeden podnik, nabyvatel, získává kontrolu nad čistými aktivy a činnostmi jiného podniku, nabývaného, výměnou za převod aktiva nebo za vznik závazku nebo za vydaný vlastní kapitál.

Spojení podílů je podniková kombinace, při které akcionáři podniků vstupujících do kombinace spojují kontrolu nad všemi nebo prakticky všemi jejich čistými aktivy a činnostmi, aby dosáhli trvalého a vzájemného sdílení rizik a užitek příslušejících kombinovanému celku tak, že žádná ze stran nemůže být označena jako nabyvatel.

Kontrola (ovládání) je pravomoc řídit finanční a provozní strategie podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činností.

Mateřský podnik je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

Dceřiný podnik je podnik, který je ovládán jiným podnikem (označeným jako mateřský podnik).

Menšinový podíl je ta část čistých výsledků z činností a čistých aktiv dceřiného podniku, která připadá podílům, jež nejsou přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků vlastněny mateřským podnikem.

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

Peněžní aktiva jsou peníze a aktiva, za která se obdrží pevná nebo předem určitelná částka peněz.

Datum akvizice je datum, od kterého je ovládání čistých aktiv a činností nabyvaného podniku účinně převedeno na nabyvatele.

POVAHA PODNIKOVÉ KOMBINACE

9. Při zachycování podnikové kombinace se akvizice svou podstatou liší od spojení podílů a podstata transakce se musí odrážet v účetní závěrce. ⁽¹⁾ Proto jsou pro každou z nich stanoveny odlišné účetní metody.

Akvizice

10. Prakticky ve všech podnikových kombinacích nabývá jeden z podniků vstupujících do kombinace kontrolu nad jiným podnikem vstupujícím do kombinace, a tím je umožněno určit nabyvatele. Má se za to, že kontrola se získá, když jeden z podniků vstupujících do kombinace nabude více než polovinu hlasovacích práv v jiném podniku vstupujícím do kombinace, pokud za výjimečných okolností nelze jasně prokázat, že takové vlastnictví nezakládá vznik ovládnutí. Dokonce i když jeden z podniků vstupujících do kombinace nenabude více než polovinu hlasovacích práv ve druhém podniku vstupujícím do kombinace, stále může být možné určit nabyvatele, pokud jeden z podniků vstupujících do kombinace jako výsledek podnikové kombinace získá:
- a) kontrolu nad nadpoloviční většinou hlasovacích práv v druhém podniku na základě dohody s ostatními investory;
 - b) pravomoc řídit finanční a provozní strategie druhého podniku podle stanov nebo dohody;
 - c) pravomoc jmenovat nebo odvolávat většinu členů představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhého podniku; nebo
 - d) pravomoc uplatnit většinu hlasů na zasedáních představenstva nebo obdobného vrcholného orgánu druhého podniku.
11. Ačkoli někdy může být obtížné nabyvatele určit, vyskytují se obvykle náznaky, že nabyvatel existuje. Například:
- a) reálná hodnota jednoho podniku je podstatně vyšší než druhého kombinujícího podniku. V takových případech je nabyvatelem větší podnik;
 - b) podniková kombinace je uskutečněna směnou kmenových akcií s hlasovacím právem za peněžní prostředky. V takových případech je nabyvatelem podnik, který zaplatil peněžní prostředky; nebo
 - c) podniková kombinace má za následek, že vedení jednoho podniku je schopno ovlivnit výběr manažerského týmu výsledného kombinovaného podniku. V takových případech je nabyvatelem nejvlivnější podnik.

Obrácené akvizice

12. Občas podnik získá vlastnictví akcií jiného podniku, ale jako součást směnné transakce vydá jako protihodnotu dostatek akcií s hlasovacím právem tak, že ovládnutí kombinovaného podniku přejde na vlastníky podniku, jehož akcie byly nabyty. Tato situace je označena jako obrácená akvizice. Ačkoli podnik, který emitoval akcie, může být právně považován za mateřský nebo pokračující podnik, nabyvatelem je

⁽¹⁾ Viz také SIC-9, Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů.

podnik, jehož akcionáři nyní ovládají kombinovaný podnik, a ten také využívá hlasovací právo nebo jiné pravomoci uvedené v odstavci 10. Podnik vydávající akcie je považován za nabyvaný jiným podnikem; tento jiný podnik je považován za nabyvatele a na aktiva a závazky podniku vydávajícího akcie používá metodu koupě.

Spojení podílů

13. Za výjimečných okolností není možné určit nabyvatele. Místo toho, aby se objevila dominantní strana, se akcionáři podniků vstupujících do kombinace připojují ke značně vyrovnanému ujednání o sdílení kontroly nad všemi nebo prakticky všemi svými čistými aktivy a činnostmi. Navíc se řízení kombinovaného subjektu účastní vedení podniků vstupujících do kombinace. Výsledkem je, že se společníci podniků vstupujících do kombinace podílí na rizicích a užitech kombinovaného subjektu. Taková podniková kombinace se zachycuje jako spojení podílů.
14. Sdílení rizik a užitek není obvykle možné bez v podstatě vyrovnané výměny kmenových akcií s hlasovacími právy všem podnikům vstupujícím do kombinace. Taková výměna zajišťuje, že jsou zachovány poměrné vlastnické podíly z podniků vstupujících do kombinace, a tudíž i jejich poměrná rizika a užitky v kombinovaném podniku, a že jsou zachovány rozhodovací pravomoci účastníků. Aby však byla směna v podstatě vyrovnaného podílu v tomto smyslu účinná, nesmí dojít k podstatnému snížení práv spjatých s akciemi žádného z podniků vstupujících do kombinace, protože jinak je vliv takového účastníka oslaben.
15. Aby se dosáhlo sdílení rizik a užitek kombinovaného subjektu, musí být splněno toto:
 - a) ne-li všechny, tak alespoň podstatná většina kmenových akcií s hlasovacím právem podniků vstupujících do kombinace je vyměněna nebo sdružena (dána do společného fondu);
 - b) reálná hodnota jednoho podniku se významně neliší od reálné hodnoty druhého podniku; a
 - c) akcionáři každého podniku si po kombinaci zachovají ve vztahu k ostatním akcionářům v podstatě stejná hlasovací práva a podíly, jaké měli před ní.
16. Sdílení rizik a užitek z kombinované jednotky se snižuje a pravděpodobnost, že nabyvatel může být rozeznán, roste, když:
 - a) relativní rovnost reálných hodnot podniků vstupujících do kombinace je snížena a procento vyměňovaných kmenových akcií s hlasovacími právy se zmenší;
 - b) finanční ujednání poskytují relativní výhodu jedné skupině společníků před druhou. Taková ujednání mohou nabýt účinku před podnikovou kombinací nebo po ní; a
 - c) podíl jednoho účastníka na vlastním kapitálu kombinované jednotky závisí na tom, jak podnikání, které předtím ovládal, funguje následně po podnikové kombinaci.

AKVIZICE

Zachycování akvizic

17. Podniková kombinace, která je akvizicí, je zachycována použitím účetní metody koupě, jak je stanovena v odstavcích 19–76.
18. Použití metody koupě vede při akvizici podniku k podobnému zachycení jako při koupi jiných aktiv. To je vhodné, protože akvizice zahrnuje transakci, ve které jsou převáděna aktiva, vznikají závazky nebo je vydán kapitál výměnou za ovládání čistých aktiv a činností jiného podniku. Metoda koupě používá jako základnu pro zachycení akvizice pořizovací cenu a pro určení této pořizovací ceny počítá se směnnou transakcí, která je základem akvizice.

Datum akvizice

19. Nabyvatel od data akvizice:
- a) zahrnuje do výsledovky výsledky z činností nabývaného podniku; a
 - b) vykazuje v rozvaze identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného podniku a goodwill nebo záporný goodwill vznikající při akvizici.
20. Datum akvizice je datum, od kterého je ovládání čistých aktiv a činností nabývaného podniku účinně převedeno na nabyvatele, a datum, od kterého se aplikuje metoda koupě. Výsledky činností nabytého podniku se zahrnují do účetní závěrky nabyvatele od data akvizice, což je datum, ke kterému je ovládání nabývaného podniku účinně převedeno na nabyvatele. Datum akvizice je datem, od kterého má nabyvatel pravomoc řídit finanční a provozní strategie podniku, aby získával užitky z jeho činností. Ovládání se nepovažuje za převedené na nabyvatele, dokud nejsou splněny všechny podmínky nutné k ochraně podílů zainteresovaných stran. Nicméně se tím nevyžaduje, aby transakce byla uzavřena nebo právně dokončena dříve, než je ovládání účinně předáno nabyvateli. Ke stanovení toho, zda je ovládání účinně převedeno, je třeba zvážit podstatu akvizice.

Pořizovací cena akvizice

21. Akvizice se zachycuje ve své pořizovací ceně, což je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné kupní protihodnoty předané nabyvatelem výměnou za ovládání čistých aktiv druhého podniku, aktuální k datu směny, plus všechny náklady přímo přiřaditelné k akvizici. ⁽¹⁾
22. Pokud akvizice zahrnuje více než jednu směnnou transakci, je pořizovací cena akvizice úhrnem pořizovacích cen jednotlivých transakcí. Pokud je akvizice dosaženo postupně, je nutné rozlišovat mezi datem akvizice a datem směnné transakce. Zatímco zachycení akvizice počíná dnem akvizice, pořizovací cena a informace o reálné hodnotě se stanovují k datu každé směnné transakce.
23. Předaná peněžní aktiva a vzniklé závazky se oceňují reálnou hodnotou k datu směnné transakce. Pokud je vypořádání kupní protihodnoty odloženo, pořizovací cenou akvizice je současná hodnota protihodnoty, přičemž se bere v úvahu prémie nebo diskont, které pravděpodobně při vypořádání vzniknou, a nikoli nominální hodnota závazku.
24. Při určování pořizovací ceny akvizice jsou obchodovatelné cenné papíry vydané nabyvatelem oceňovány reálnou hodnotou, kterou je jejich tržní cena k datu směnné transakce, a to za podmínky, že v důsledku nadměrných výkyvů nebo omezenosti trhu není tržní cena nespolehlivým ukazatelem. Pokud není tržní cena k určitému dni spolehlivým ukazatelem, musí se zvážit cenové pohyby za přiměřené období před oznámením podmínek akvizice a po něm. Pokud je trh nespolehlivý nebo neexistuje kotace, odhadne se reálná hodnota cenných papírů vydaných nabyvatelem s odkazem na jejich poměrný podíl na reálné hodnotě podniku nabyvatele nebo s odkazem na poměrný podíl na reálné hodnotě nabývaného podniku, podle toho, který z podílů je zřetelnější. O celkové předané reálné hodnotě může také poskytnout důkaz

⁽¹⁾ Viz také SIC-28: Podnikové kombinace – „Datum směny“ a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu.

kupní protihodnota, která byla akcionářům nabývaného podniku zaplacená peněžními prostředky jako alternativa k cenným papírům. Je třeba zvážit veškeré aspekty akvizice, včetně podstatných faktorů ovlivňujících vyjednávání, a jako pomůcka při určování reálné hodnoty vydaných cenných papírů je možné použít nezávislá ocenění.

25. Kromě kupní protihodnoty může nabyvatel vynaložit přímé náklady, které se vztahují k akvizici. Ty zahrnují náklady na registraci a vydání majetkových cenných papírů, profesní poplatky placené účetním, právním poradcům, odhadcům a dalším poradcům, aby se akvizice uskutečnila. Všeobecné správní náklady, včetně nákladů na fungování akvizičního oddělení a dalších nákladů, které nemohou být přímo přiřazeny konkrétní zachycované akvizici, nejsou zahrnovány do pořizovací ceny akvizice, nýbrž jsou uznány jako náklad, jakmile vzniknou.

Uznání identifikovatelných aktiv a závazků

26. Nabytá identifikovatelná aktiva a závazky, jež se uznávají podle odstavce 19, jsou taková aktiva a takové závazky nabývaného podniku, jež existovaly k datu akvizice společně se závazky uznanými podle odstavce 31. K datu akvizice se zachycují samostatně tehdy a jen tehdy, když:
- a) je pravděpodobné, že všechny související budoucí ekonomické užítky poplynou nabyvateli nebo že zdroje ztělesňující ekonomické užítky poplynou od nabyvatele; a
 - b) jsou spolehlivě měřitelné jejich pořizovací ceny nebo reálné hodnoty.
27. Aktiva a závazky uznané podle odstavce 26 jsou označeny v tomto standardu jako identifikovatelná aktiva a závazky. Rozsah nakoupených aktiv a závazků, které nevyhovují kritériím pro uznávání, má výsledný dopad na částku goodwillu či záporného goodwillu vznikajícího při akvizici, neboť goodwill či záporný goodwill je určen jako zůstatek pořizovací ceny akvizice po uznání identifikovatelných aktiv a závazků.
28. Identifikovatelná aktiva a závazky, které nabyvatel začal ovládat, mohou zahrnovat aktiva i závazky, které dříve v účetní závěrce nabývaného podniku nebyly uznány. To může být proto, že před akvizicí nevyhovovaly kritériím pro uznání. Například je to případ, kdy daňová výhoda vzniklá z důvodu daňových ztrát nabývaného podniku splňuje podmínky pro uznání za identifikovatelné aktivum v důsledku toho, že nabyvatel vytvořil dostatečný zdanitelný zisk.
29. Podle odstavce 31 se k datu akvizice neuznávají závazky, pokud vyplývají ze záměrů či jednání nabyvatele. Neuznávají se také závazky z budoucích ztrát nebo jiných nákladů, u kterých se očekává, že vzniknou jako výsledek akvizice, ať se vztahují k nabyvateli, nebo k nabývanému podniku.
30. Závazky zmíněné v odstavci 29 nejsou k datu akvizice závazky nabývaného podniku. Proto nejsou relevantní při alokaci pořizovací ceny akvizice. Přesto tento standard obsahuje jednu zvláštní výjimku z tohoto všeobecného principu. Tato výjimka se použije, jestliže nabyvatel vypracoval plány, které se týkají podnikání nabývaného podniku a povinnosti, která vzniká jako přímý důsledek akvizice. Protože tyto plány jsou nedílnou částí akvizičního plánu nabyvatele, požaduje tento standard od podniku, aby vykázal rezervu na náklady, které z toho vyplývají (viz odstavce 31). Pro účely tohoto standardu zahrnují nabytá identifikovatelná aktiva a závazky rezervy uznané podle odstavce 31. Odstavec 31 stanovuje přísné podmínky navržené pro zajištění toho, aby uvedené plány byly nedílnou součástí akvizice a aby během krátké doby – do tří měsíců od data akvizice a data, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění, nabyvatel zpracoval plány způsobem, který od podniku požaduje uznání rezerv na restrukturalizaci podle IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Tento standard také požaduje, aby podnik tyto rezervy rozpustil, jestliže plán není realizován očekávaným způsobem nebo v původně očekávaném čase (viz odstavce 75), a aby zveřejnil informace o takových rezervách (viz odstavce 92).

31. K datu akvizice nabyvatel vykáže rezervy, které nebyly součástí závazků nabývaného podniku k tomuto datu tehdy a jen tehdy, jestliže nabyvatel:
- a) k datu nebo před datem akvizice zpracoval hlavní rysy plánu, který obsahuje zrušení nebo omezení činností nabývaného podniku a který se týká:
 - i) náhrady zaměstnancům nabývaného podniku z důvodu ukončení pracovního poměru;
 - ii) ukončení činnosti zařízení nabývaného podniku;
 - iii) omezení výrobních sortimentních skupin nabývaného podniku; nebo
 - iv) zrušení smluv nabývaného podniku, které se staly nevýhodnými, protože nabyvatel k datu akvizice či dříve druhé straně oznámil, že smlouva bude ukončena (od smlouvy odstoupí);
 - b) oznámením hlavních rysů plánu k datu nebo před datem akvizice zvýšil oprávněná očekávání těch, kterých se plán týká, že plán bude realizován; a
 - c) do tří měsíců od data akvizice a data, kdy byla roční účetní závěrka schválená ke zveřejnění, zpracoval tyto hlavní rysy do podrobného oficiálního plánu, který obsahuje alespoň:
 - i) podnikání nebo jeho části, kterým se plán zabývá;
 - ii) hlavní dotčené oblasti;
 - iii) umístění, funkce a přibližný počet zaměstnanců, kteří získají nárok na náhradu z důvodu ukončení jejich pracovního poměru;
 - iv) výdaje, které na sebe vezme; a
 - v) údaj, kdy se bude plán realizovat.

Rezervy uznané podle tohoto odstavce mohou kryt pouze náklady ve výše uvedených položkách a)i) až a)iv).

Alokace pořizovací ceny akvizice

Vzorové řešení

32. Identifikovatelná aktiva a závazky uznané podle odstavce 26 se oceňují jako úhrn:
- a) reálné hodnoty nabytých identifikovatelných aktiv a závazků k datu směnné transakce v rozsahu podílu, který nabyvatel obdržel ve směnné transakci; a
 - b) menšinového podílu identifikovatelných aktiv a závazků dceřiného podniku v předakvizičních účetních hodnotách.

Goodwill či záporný goodwill se zachycuje podle tohoto standardu.

33. Pořizovací cena akvizice je přiřazena k identifikovatelným aktivům a závazkům uznaným podle odstavce 26 podle jejich reálné hodnoty k datu směnné transakce. Pořizovací cena akvizice se však vztahuje pouze k procentní části identifikovatelných aktiv a závazků nakoupených nabyvatelem. V důsledku toho, že nabyvatel nekoupí všechny akcie jiného podniku, se vyplývající menšinový podíl stanoví na základě menšinového podílu na předakvizičních účetních hodnotách čistých identifikovatelných aktiv dceřiného podniku. Je tomu tak proto, že menšinový podíl nebyl součástí směnné transakce, která ovlivňuje akvizici.

Povolené alternativní řešení

34. Identifikovatelná aktiva a závazky uznané podle odstavce 26 se oceňují reálnou hodnotou k datu akvizice. Goodwill nebo záporný goodwill se zachycuje podle tohoto standardu. Menšinový podíl se stanoví jako menšinový podíl na reálných hodnotách identifikovatelných aktiv a závazků uznaných podle odstavce 26.
35. Podle tohoto přístupu jsou čistá identifikovatelná aktiva, která nabyvatel začal ovládat, vykazována v reálných hodnotách bez ohledu na to, zda nabyvatel získal celý kapitál nebo část kapitálu jiného podniku nebo zda nabyl aktiva přímo. Z toho plyne, že se menšinový podíl vykazuje jako menšinový podíl na reálných hodnotách čistých identifikovatelných aktiv dceřiné společnosti.

Postupné nákupy podílů

36. Akvizice může vyžadovat více než jednu směnnou transakci, např. pokud se uskutečňuje po etapách, postupnými nákupy na burze. V takovém případě je každá významná transakce za účelem určení reálných hodnot získaných identifikovatelných aktiv a závazků a za účelem určení částky goodwillu nebo záporného goodwillu z dané transakce řešena samostatně. To vede k postupnému porovnávání pořizovacích cen jednotlivých investic s nabyvatelovým procentním podílem na reálných hodnotách identifikovatelných aktiv a závazků nabytých při každém významném kroku.
37. Pokud je akvizice dosaženo postupnými nákupy, reálné hodnoty identifikovatelných aktiv a závazků se mohou k datu jednotlivých směnných transakcí lišit. Jestliže jsou všechna identifikovatelná aktiva a závazky vztahující se k akvizici přehodnocovány na reálné hodnoty k okamžikům postupných nákupů, je každá úprava, která se vztahuje k dříve držným podílům nabyvatele, přeceněním a tak je také zachycena.
38. Dříve, než je transakce kvalifikována jako akvizice, může být kvalifikována jako investice do přidruženého podniku a může být zachycována použitím ekvivalenční metody podle IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*. V takovém případě se reálné hodnoty nabytých identifikovatelných aktiv a závazků a uznání goodwillu nebo záporného goodwillu pomyslně určují jako od data, od kterého je ekvivalenční metoda použita. Pokud nebyla investice dříve kvalifikována jako investice do přidruženého podniku, určují se reálné hodnoty identifikovatelných aktiv a závazků k datu každého významného kroku a goodwill nebo záporný goodwill se uznává od data akvizice.

Určení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků získaných akvizicí

39. Všeobecná pravidla pro stanovení reálných hodnot nabytých identifikovatelných aktiv a závazků jsou tato:
 - a) obchodovatelné cenné papíry v jejich běžných tržních cenách;
 - b) neobchodovatelné cenné papíry v odhadnutých hodnotách, které berou v úvahu takové vlastnosti, jako je ukazatel P/E, dividendové výnosy a očekávané míry růstu srovnatelných cenných papírů vydaných podniky s podobnými charakteristikami;
 - c) pohledávky v současné hodnotě částek, jež budou přijaty, které jsou určeny na základě běžné úrokové míry zmenšené o opravné položky pro nedobytnost a o náklady na vymáhání, je-li to nutné. Nicméně pro krátkodobé pohledávky se diskontování nepožaduje, pokud je rozdíl mezi nominální částkou pohledávky a diskontovanou částkou nepodstatný;

- d) zásoby:
- i) hotové výrobky a zboží v prodejních cenách snížených o a) náklady spojené s prodejem a b) přiměřenou ziskovou srážku za prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných hotových výrobků a zboží;
 - ii) nedokončené výrobky v prodejních cenách hotových výrobků snížených o sumu a) nákladů na dokončení, b) nákladů spojených s prodejem a c) přiměřenou ziskovou srážku za dokončovací a prodejní úsilí nabyvatele, která je založena na zisku z podobných hotových výrobků a
 - iii) suroviny v běžných reprodukčních nákladech;
- e) pozemky a budovy v jejich tržní hodnotě;
- f) stroje a zařízení v tržní hodnotě obvykle určené znaleckým odhadem. Pokud není k dispozici žádný ukazatel tržní hodnoty, a to proto, že se jedná o stroje a zařízení zvláštní povahy, či proto, že jsou tyto položky zřídka prodávány, kromě případů pokračujícího podnikání, jsou oceněny v reprodukčních nákladech snížených o odpisy;
- g) dlouhodobá nehmotná aktiva definovaná podle IAS 38 – *Nehmotná aktiva* v reálné hodnotě určené:
- i) odkazem na aktivní trh, jak je definován v IAS 38 a
 - ii) pokud neexistuje aktivní trh, pak na základě, který zohledňuje částku, jakou by podnik zaplatil za toto aktivum v transakci za obvyklých podmínek mezi ochotnými a znalými stranami na základě nejlepších dostupných informací (pro další pravidla pro určení reálné hodnoty dlouhodobých nehmotných aktiv nabytých při podnikové kombinaci viz IAS 38);
- h) čistá aktiva nebo závazky spjaté se zaměstnaneckými požitky z plánu definovaných požitků v současné hodnotě závazku z definovaných požitků po odečtení reálné hodnoty všech aktiv plánu. Aktivum je nicméně uznáno pouze to té míry, ve které je pravděpodobné, že bude podniku k dispozici ve formě refundací z plánu nebo snížení budoucích příspěvků;
- i) daňové pohledávky a závazky v částce daňové výhody pocházející z daňových ztrát nebo splatných daní s ohledem na čistý zisk nebo ztrátu, stanovené z pohledu kombinované jednotky či skupiny, která je výsledkem akvizice. Daňová pohledávka nebo daňový závazek se určuje poté, co se zohlední daňový dopad přecenění identifikovatelných aktiv a závazků v reálných hodnotách, a bez diskontu. Daňové pohledávky zahrnují odloženou daňovou pohledávku nabyvatele, která nebyla uznána před podnikovou kombinací, ale která nyní v důsledku podnikové kombinace splňuje kritéria pro uznání uvedená v IAS 12 – *Daně ze zisku*;
- j) krátkodobé závazky a směnky, dlouhodobé dluhy, závazky, položky časového rozlišení a jiné nároky v současné hodnotě částek, které mají být zaplacený při splnění závazku a které jsou určeny na základě vhodných běžných úrokových sazeb. Nicméně pro krátkodobé závazky se diskontování nepožaduje, pokud je rozdíl mezi nominální částkou závazku a diskontovanou částkou nepodstatný;
- k) nevýhodné smlouvy a jiné identifikovatelné závazky nabývaného podniku v současné hodnotě částek, které mají být zaplacený při splnění závazku a které jsou určeny na základě vhodných běžných úrokových sazeb; a
- l) rezervy na zrušení nebo omezení činností nabývaného podniku, které jsou uznány podle odstavce 31, a to v částce určené podle IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Některá výše uvedená pravidla předpokládají, že reálné hodnoty budou určeny s použitím diskontování. Pokud tato pravidla na použití diskontování neodkazují, pak se diskontování pro určení reálných hodnot identifikovatelných aktiv a závazků může, ale nemusí použít.

40. Pokud reálná hodnota dlouhodobého nehmotného aktiva nemůže být oceňována s odkazem na aktivní trh (jak je definováno v IAS 38 – Nehmotná aktiva), je částka dlouhodobých nehmotných aktiv uznaná k datu akvizice omezena částkou, která nezpůsobuje vytvoření či zvýšení záporného goodwillu vzniklého při akvizici (viz odstavec 59).

Goodwill vznikající při akvizici

Uznání a měření

41. Každý přebytek pořizovací ceny akvizice nad nabyvatelovým podílem na reálné hodnotě nabytých identifikovatelných aktiv a závazků k datu směnné transakce se označuje jako goodwill a vykazuje se jako aktivum.
42. Goodwill vznikající při akvizici představuje platbu učiněnou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků. Budoucí ekonomické užitky mohou vyplývat ze synergie mezi nabytými identifikovatelnými aktivy nebo z aktiv, která jednotlivě nevyhovovala podmínkám pro uznání v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel ochoten při akvizici zaplatit.
43. Goodwill se uvádí v pořizovací ceně snížené o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Amortizace

44. Goodwill se systematicky odpisuje po dobu své použitelnosti. Doba odpisování odráží co nejlépe odhadnutou délku období, po které budou podle očekávání podniku plynout budoucí ekonomické užitky. Existuje však vyvratitelná domněnka, že doba použitelnosti goodwillu nepřesáhne 20 let od jeho prvního uznání.
45. Použitá odpisová metoda musí zohlednit způsob, jakým se předpokládá, že budou spotřebovány očekávané budoucí ekonomické užitky pocházející z goodwillu. Pokud neexistují přesvědčivé důkazy, že za daných okolností je vhodnější jiná odpisová metoda, použije se metoda lineárního odpisování.
46. Odpis se v daném období vykáže jako náklad.
47. Goodwill se postupem času zmenšuje, čímž odráží skutečnost, že jeho využitelný potenciál klesá. V některých případech se může zdát, že hodnota goodwillu v průběhu času neklesá. Důvodem je, že původně koupená schopnost přinášet ekonomické užitky se postupně nahrazuje schopností přinášet ekonomické užitky, která však vyplývá z následného zvětšování goodwillu. Jinak řečeno, goodwill, který byl koupen, se postupně nahrazuje goodwillem vytvářeným vlastní činností. IAS 38 – *Nehmotná aktiva* zakazuje uznávání goodwillu vytvořeného vlastní činností za aktivum. Je proto vhodné, aby byl goodwill systematicky odpisován podle nejlepšího odhadu jeho doby použitelnosti.
48. Mezi faktory, které je třeba brát v úvahu pro odhad doby použití goodwillu, patří:
- a) povaha a předvídatelná životnost nabytého podnikání;
 - b) stabilita a předvídatelná životnost odvětví, ke kterému se goodwill vztahuje;
 - c) veřejně dostupné informace o vlastnostech goodwillu v podobných podnicích či odvětvích a typické životní cykly v podobných druzích podnikání;
 - d) důsledky zastarávání výrobků, změn v poptávce a jiných ekonomických faktorů v nabyvaném podniku;

- e) očekávaná délka trvání pracovního poměru klíčových jednotlivců nebo skupin zaměstnanců a otázka, zda by mohl nabytý podnik být zdatně řízen i jiným týmem manažerů;
 - f) úroveň udržovacích výdajů a financování, která je potřebná pro získání očekávaných budoucích ekonomických užitků z nabytého podniku, a schopnost a záměr společnosti takové úrovni dosáhnout;
 - g) očekávané kroky konkurentů či potencionálních konkurentů; a
 - h) doba, po kterou je nabytý podnik ovládán, a dále právní, regulační nebo smluvní opatření, která dobu jeho použitelnosti ovlivňují.
49. Protože goodwill představuje mimo jiné budoucí ekonomické užitky vyplývající ze synergie nebo z aktiv, která nemohou být jednotlivě uznána, je obtížné odhadnout dobu jeho použitelnosti. Se vzrůstající dobou životnosti začnou být odhady doby použitelnosti méně spolehlivé. Tento standard předpokládá, že doba použitelnosti goodwillu normálně nepřesahuje 20 let od okamžiku prvního uznání.
50. Ve výjimečných případech mohou existovat přesvědčivé důkazy o tom, že doba použitelnosti goodwillu bude specifickým obdobím delším než 20 let. Ačkoli je obtížné najít příklady, může tato situace nastat, když je goodwill tak jasně spjatý s identifikovatelným aktivem nebo skupinou identifikovatelných aktiv, že lze důvodně očekávat, že bude nabyvateli přinášet prospěch po celou dobu životnosti tohoto identifikovatelného aktiva nebo skupiny aktiv. V těchto případech se vyvrací předpoklad, že doba použitelnosti goodwillu nepřesáhne 20 let a podnik:
- a) odpisuje goodwill během co nejlépe odhadnuté doby jeho použitelnosti;
 - b) odhaduje zpětně ziskatelnou částku goodwillu alespoň jednou ročně, aby mohla být identifikována ztráta ze snížení hodnoty (viz odstavec 56); a
 - c) zveřejní důvody, které vedly k vyvrácení domněnky, a faktor(y), které hrály podstatnou roli při určování doby použitelnosti goodwillu (viz odstavec 88 b)).
51. Doba použitelnosti goodwillu je vždy konečná. Nejistota opravňuje odhadovat dobu použitelnosti goodwillu na základě zásady opatrnosti, ale neopravňuje k odhadu nerealisticky krátké doby použití.
52. Přesvědčivý důkaz, který podporuje jinou odpisovou metodu goodwillu, než je lineární metoda, zvláště pak pokud tato jiná metoda vede k nižší částce oprávek než lineární metoda, může existovat jen výjimečně, pokud vůbec. Odpisová metoda je konzistentně používána v každém období, pokud nedojde ke změně v očekávaném rozvržení ekonomických užitků, které z goodwillu plynou.
53. Během zachycování akvizice se mohou objevit okolnosti, za kterých goodwill z akvizice neodpovídá očekávaným budoucím ekonomickým užitkům, jež mají plynout nabyvateli. Například po sjednání kupní protihodnoty může nastat pokles očekávaných budoucích peněžních toků z nabytých identifikovatelných čistých aktiv. V takovém případě podnik testuje goodwill na snížení hodnoty, podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* a podle toho zachytí každou ztrátu ze snížení hodnoty.
54. Doba odpisování a odpisová metoda se přezkoumávají alespoň ke konci každého účetního období. Pokud je očekávaná doba použitelnosti goodwillu podstatně odlišná od předchozích odhadů, doba odpisování se podle toho změní. Pokud došlo k podstatné změně v očekávaném rozvržení ekonomických užitků plynoucích z goodwillu, změní se odpisová metoda, aby tuto změnu v rozvržení zohlednila. Tyto změny se zachycují jako změny účetních odhadů podle IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* tak, že se upraví odpis pro běžné i budoucí období.

Zpětná získatelnost účetní hodnoty – ztráta ze snížení hodnoty

55. Pro zjištění toho, zda je goodwill znehodnocen, použije podnik IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. IAS 36 vysvětluje, jak podnik přezkoumává účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje zpětně získatelnou částku aktiva a kdy uznává nebo ruší ztrátu ze snížení hodnoty.
56. Navíc k požadavkům obsaženým v IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* musí podnik alespoň ke konci každého účetního období odhadnout podle IAS 36 zpětně získatelnou částku goodwillu, který je odpisován po dobu delší než dvacet let ode dne prvního uznání, a to i když neexistují žádné náznaky snížení hodnoty.
57. Někdy je obtížné identifikovat, zda je goodwill znehodnocen, zvláště když má dlouhou dobu použitelnosti. V důsledku toho tento standard požaduje minimálně roční výpočet zpětně získatelné částky goodwillu, pokud doba použitelnosti přesahuje dvacet let ode dne prvního uznání.
58. Požadavek na každoroční testování znehodnocení goodwillu se použije vždy, když současná celková odhadnutá doba použitelnosti goodwillu přesáhne 20 let ode dne prvního uznání. Pokud tedy byla doba použití odhadnuta na méně než dvacet let od jeho původního uznání, ale odhad doby použitelnosti se později rozšíří na dobu delší než dvacet let ode dne, kdy byl goodwill poprvé uznán, provádí podnik test na snížení hodnoty požadovaný odstavcem 56 a zveřejní požadované skutečnosti podle odstavce 88 b).

Záporný goodwill vznikající při akvizici

Uznání a oceňování

59. Každý přebytek nabyvatelova podílu na získaných identifikovatelných aktivech a závazcích vyjádřených v reálné hodnotě k datu směnné transakce nad pořizovací cenou akvizice by měl být vykázán jako záporný goodwill.
60. Existence záporného goodwillu může naznačovat, že identifikovatelná aktiva byla nadhodnocena nebo identifikovatelné závazky byly opomenuty či podhodnoceny. Před vykázáním záporného goodwillu je proto důležité se přesvědčit, že se nejedná o tento případ.
61. V rozsahu, ve kterém se záporný goodwill vztahuje k očekávaním budoucích ztrát a nákladů, které jsou stanoveny v akvizičním plánu nabyvatele a mohou být spolehlivě vyčísleny, ale které nepředstavují identifikovatelné závazky k datu akvizice (viz odstavec 26), se tato část záporného goodwillu uzná jako výnos ve výsledovce v okamžiku, kdy jsou uznány budoucí ztráty a náklady. Pokud tyto identifikovatelné budoucí ztráty a náklady nejsou v očekávaném období uznány, řeší se záporný goodwill podle odstavce 62 a) a b).
62. V rozsahu, ve kterém se záporný goodwill nevztahuje k identifikovatelným očekávaným budoucím ztrátám a nákladům, které mohou být spolehlivě vyčísleny k datu akvizice, je záporný goodwill uznán jako výnos ve výsledovce následovně:
 - a) částka záporného goodwillu, která nepřesahuje reálné hodnoty nabytých identifikovatelných nepeněžních aktiv, se systematicky uznává za výnos během zbývajících doby použitelnosti nabytých identifikovatelných odepisovatelných aktiv, která se vypočte váženým průměrem; a
 - b) částka záporného goodwillu, která přesahuje reálnou hodnotu nabytých identifikovatelných nepeněžních aktiv, se uznává jako výnos okamžitě.
63. V rozsahu, ve kterém se záporný goodwill nevztahuje k očekávaním budoucích ztrát a nákladů, které jsou specifikovány v akvizičním plánu nabyvatele a mohou být spolehlivě vyčísleny, je záporný goodwill přínosem, který je uznán za výnos v okamžiku, kdy jsou spotřebovány budoucí ekonomické užítky obsažené v nabytých identifikovatelných odepisovatelných aktivech. V případě peněžních aktiv je přínos uznán jako výnos okamžitě.

Vykazování

64. Záporný goodwill se vykazuje jako odpočet z aktiv vykazujícího podniku ve stejné rozvahové položce jako goodwill.

Úpravy kupní protihodnoty podmíněné budoucími událostmi

65. Pokud akviziční dohoda obsahuje ustanovení o úpravě kupní protihodnoty v závislosti na jedné či více budoucích událostech, výše úpravy se zahrne do pořizovací ceny akvizice k datu akvizice, je-li tato úprava pravděpodobná a může-li být tato částka spolehlivě vyčíslena.
66. Akviziční dohody mohou vzít v úvahu úpravy, které nastanou v kupní protihodnotě, když se objeví jedna nebo více budoucích událostí. Úpravy mohou být podmíněné určitou úrovní zisků, která má být udržena nebo která má být dosažena v budoucích obdobích, nebo určitou úrovní tržní ceny cenných papírů vydaných jako součást kupní protihodnoty, která má být udržena.
67. Na počátku zachycování akvizice je obvykle možné odhadnout částku úpravy kupní protihodnoty bez snížení spolehlivosti informací, i když určitá nejistota existuje. Jestliže budoucí události nenastanou nebo je nutno odhad revidovat, upraví se pořizovací cena akvizice s následným dopadem na goodwill, případně na záporný goodwill.

Následné změny v pořizovací ceně akvizice

68. Pořizovací cena akvizice se upravuje, pokud podmíněná skutečnost ovlivňující částku kupní protihodnoty je následně po datu akvizice jednoznačně vyjasněna tím, že splacení částky je pravděpodobné a lze udělat její spolehlivý odhad.
69. Podmínky akvizice mohou vést k úpravě kupní protihodnoty, pokud výsledky z činností nabyvaného podniku po akvizici převyšují dohodnutou úroveň nebo jí nedosahují. Když se úpravy následně stanou pravděpodobnými a jejich výši lze spolehlivě odhadnout, řeší nabyvatel dodatečnou protihodnotu jako úpravu pořizovací ceny akvizice s následným dopadem na goodwill, případně na záporný goodwill.
70. Za některých okolností může být nabyvatel požádán o dodatečnou platbu prodávajícímu jako kompenzaci za snížení hodnoty kupní protihodnoty. K tomu dochází v případech, kdy nabyvatel garantoval tržní cenu cenných papírů nebo dluhů emitovaných jako protihodnotu, a pro dosažení původně určené pořizovací ceny akvizice musí provést další emisi cenných papírů nebo dluhů. V takových případech nevzrůstá pořizovací cena akvizice, a následně se tedy neupravuje goodwill nebo záporný goodwill. Místo toho nárůst cenných papírů nebo dluhů představuje snížení ážia nebo zvýšení diskontu původní emise.

Následné identifikace nebo změny hodnoty identifikovatelných aktiv a závazků ⁽¹⁾

71. Nabytá identifikovatelná aktiva a závazky, jež však nevyhovují kritériím v odstavci 26 pro samostatné uznání, když je akvizice prvně zachycena, jsou následně uznány, jakmile kritériím vyhoví. Účetní hodnoty nabytých identifikovatelných aktiv a závazků se upravují, když bude následně po akvizici k dispozici dodatečný důkaz, který napomůže při odhadu částek přiřazených těmto identifikovatelným aktivům a závazkům při prvním zachycení akvizice. Částky přiřazené goodwillu nebo zápornému goodwillu se také upravují, když je to nutné, a to v rozsahu, ve kterém:

- a) úprava nezvyšuje účetní hodnotu goodwillu nad zpětně získatelnou částku, jak je definována v IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv; a

⁽¹⁾ Viz také SIC-22 – Podnikové kombinace – následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu.

- b) k takové úpravě dochází ke konci prvního ročního účetního období začínajícího po akvizici (kromě uznání identifikovatelných závazků podle odstavce 31, na které se vztahuje lhůta podle odstavce 31 c));

jinak se úpravy identifikovatelných aktiv a závazků uznávají za výnos nebo náklad.

72. Identifikovatelná aktiva a závazky nabývaného podniku možná nebyly uznány v době akvizice, protože nesplňovaly kritéria pro uznání identifikovatelných aktiv a závazků nebo proto, že nabyvatel o jejich existenci nevěděl. Podobně mohou reálné hodnoty přiřazené nabytým identifikovatelným aktivům a závazkům k datu akvizice vyžadovat úpravu, neboť se objeví dodatečné důkazy, které přispějí k odhadu hodnoty identifikovatelného aktiva nebo závazku k datu akvizice. Pokud jsou identifikovatelná aktiva nebo závazky uznány nebo pokud jsou upraveny účetní hodnoty po skončení prvního ročního účetního období (vyjma meziročních období) počínajícího po akvizici, uznávají se výnosy nebo náklady, nikoliv úprava goodwillu nebo záporného goodwillu. Tento časový limit, přestože je jeho délka arbitrární, zamezí tomu, aby byl goodwill a záporný goodwill neomezeně přehodnocován a upravován.
73. Podle odstavce 71 se účetní hodnota goodwillu (záporného goodwillu) upravuje, jestliže například existuje pro identifikovatelná aktiva nabytá akvizicí ztráta ze snížené hodnoty před koncem prvního ročního účetního období počínajícího po akvizici a tato ztráta ze snížení hodnoty se nevztahuje ke konkrétním událostem nebo změnám v okolnostech nastávajícím po datu akvizice.
74. Když se po akvizici, ale před koncem prvního účetního období začínajícího po akvizici nabyvatel dozví o existenci závazku, který existoval k datu akvizice, nebo o ztrátě ze snížení hodnoty, která se nevztahuje ke konkrétním událostem nebo ke změnám okolností nastávajících po datu akvizice, goodwill se nad svoji zpětně získatelnou částku určenou podle IAS 36 nezvyšuje.
75. Pokud byly uznány rezervy na ukončení nebo omezení činnosti nabývaného podniku podle odstavce 31, jsou tyto rezervy rozpuštěny tehdy a jen tehdy, když:
- a) odliv ekonomických užitků není již nadále pravděpodobný; nebo
 - b) není realizován podrobný oficiální plán:
 - i) způsobem uvedeným v podrobném oficiálním plánu; nebo
 - ii) v čase stanoveném v podrobném oficiálním plánu.

Takové rozpuštění rezervy se odrazí v úpravě goodwillu nebo záporného goodwillu (a případně menšinového podílu) tak, že s ohledem na toto rozpuštění není uznán žádný výnos nebo náklad. Upravená částka goodwillu se odpisuje prospektivně po jeho zbývající dobu použitelnosti. Úprava částky záporného goodwillu se provede podle odstavce 62 a) a b).

76. S ohledem na rezervy uznané podle odstavce 31 nejsou žádné následné úpravy obvykle nutné, protože se žádá, aby podrobný oficiální plán identifikoval výdaje, které budou převzaty. Jestliže se výdaje v předpokládaném období neuskutečnily, nebo se již dále jejich uskutečnění neočekává, je nutné upravit rezervy na ukončení nebo omezení činnosti nabývaného podniku a odpovídajícím způsobem též částky goodwillu nebo záporného goodwillu (a případně menšinového podílu). Jestliže následně existuje jakýkoli závazek, který je zapotřebí uznat podle IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, podnik uzná související náklad.

SPOJENÍ PODÍLŮ

Zachycování spojení podílů

77. Spojení podílů se zachycuje metodou sdílení podílů, jak je vysvětleno v odstavcích 78, 79 a 82.

78. Při použití metody sdílení podílů se položky účetních výkazů podniků vstupujících do kombinace za období, ve kterém ke kombinaci došlo, a pro každá zveřejněná srovnatelná období, zahrnují do účetních výkazů kombinovaných podniků tak, jako kdyby byly spojeny od začátku nejstaršího prezentovaného období. Účetní závěrka podniku nezahrnuje spojení podílů, jehož stranou je podnik, jestliže datum spojení podílů následuje po rozvahovém dni nejaktuálnější rozvahy začleněné do účetní závěrky.
9. Každý rozdíl mezi částkou vykázanou jako emitovaný základní kapitál zvýšenou o každé dodatečné plnění ve formě peněžních prostředků nebo jiných aktiv a částkou vykázanou jako nabytý základní kapitál se upravuje proti vlastnímu kapitálu.
80. Podstatou spojování podílů je, že nenastala žádná akvizice a trvalo sdílení rizik a užiteků, které existovaly před podnikovou kombinací. Užití metody sdílení podílů toto uznává zachycením kombinovaných podniků, jako kdyby jednotlivé podnikatelské činnosti pokračovaly jako před tím, ačkoli nyní jsou vlastněny a řízeny společně. V důsledku toho se při agregaci jednotlivých účetních výkazů uskutečňuje jen minimální množství změn.
81. Jelikož spojení podílů vede ke vzniku jediné kombinované jednotky, musí tato jednotka přijmout jednotnou sadu účetních pravidel. Proto kombinovaná jednotka uznává aktiva, závazky a vlastní kapitál podniků vstupujících do kombinace v jejich stávajících účetních hodnotách upravených jen v důsledku přizpůsobení účetních pravidel těchto podniků a použití těchto pravidel na všechna prezentovaná období. Neuznává se žádný nový goodwill nebo záporný goodwill. Rovněž tak i účinky všech transakcí mezi podniky vstupujícími do kombinace, ať už nastávají před spojením podílů, nebo po něm, jsou při přípravě účetní závěrky kombinované jednotky vyloučeny.
82. Výdaje vynaložené v souvislosti se spojováním podílů se uznávají jako náklady v období, ve kterém vznikly.
83. Výdaje vynaložené v souvislosti se spojováním podílů zahrnují registrační poplatky, náklady na poskytnutí informací akcionářům, zprostředkovací poplatky a poplatky za konzultace, mzdy a jiné náklady spojené s pracovním poměrem zaměstnanců vyžadované pro dosažení podnikové kombinace. Rovněž zahrnují veškeré pořizovací náklady nebo ztráty vznikající v kombinačních operacích podnikatelských činností, které byly předtím samostatné.

VŠECHNY PODNIKOVÉ KOMBINACE

Daně ze zisku

84. V některých zemích se účetní řešení pro podnikové kombinace může lišit od řešení používaného podle jejich příslušných zákonů o dani ze zisku. Všechny vyplývající odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky jsou uznávány podle IAS 12 – *Daně ze zisku*.
85. Potenciální užitek z převzetí daňové ztráty nebo jiné odložené daňové pohledávky nabyvaného podniku, které nebyly u nabyvatele uznány jako identifikovatelné aktivum k datu akvizice, může být realizován následně. Když toto nastane, nabyvatel uzná užitek za výnos podle IAS 12 – *Daně ze zisku*. Kromě toho nabyvatel:
- upraví hrubou účetní hodnotu goodwillu a související oprávkou na částky, které by byly vykázány, pokud by odložená daňová pohledávka byla uznána jako identifikovatelné aktivum k datu podnikové kombinace; a
 - uzná snížení čisté účetní hodnoty goodwillu jako náklad.

Tento postup však nevytváří záporný goodwill, ani účetní hodnotu záporného goodwillu nezvyšuje.

ZVEŘEJNĚNÍ

86. Za všechny podnikové kombinace se v účetní závěrce za období, v jehož průběhu se podniková kombinace se uskutečnila, zveřejní:
- názvy a popisy podniků vstupujících do kombinace;
 - účetní metoda kombinace;
 - rozhodné datum kombinace pro účetní účely; a
 - činnosti vyplývající z podnikové kombinace, které se podnik rozhodl zrušit.
87. Za podnikovou kombinaci, která je akvizicí, se v účetní závěrce za období, v jehož průběhu se akvizice uskutečnila, dodatečně zveřejní:
- procento hlasovacích práv nabytých akcií; a
 - pořizovací cena akvizice a popis zaplacené nebo podmíněně splatné kupní protihodnoty.
88. Za goodwill se v účetní závěrce zveřejní:
- stanovená doba odpisování;
 - jestliže je goodwill odpisován více než dvacet let, důvody vyvracející domněnku, že doba použitelnosti goodwillu nepřesáhne dvacet let od jeho prvního uznání. Ve zdůvodnění podnik popíše faktor(y), které hrají při určení doby použitelnosti goodwillu podstatnou roli;
 - jestliže goodwill není odpisován na lineárním základě, použitý základ a důvod, proč je tento základ vhodnější než lineární základ;
 - položku(y) na řádku výsledovky, která(é) zahrnuje(i) odpis goodwillu; a
 - sesouhlasení účetní hodnoty goodwillu k začátku a konci účetního období s tím, že se uvedou:
 - brutto částka a oprávky (agregované s kumulovaným ztrátami ze snížení hodnoty) k začátku období;
 - dodatečný goodwill uznaný v průběhu období;
 - všechny úpravy vyplývající z následných identifikací nebo změn v hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků;
 - goodwill, který během období přestává být uznaným při pozbytí celé podnikatelské činnosti nebo té její části, jíž se týká;
 - odpisy zachycené během období;
 - ztráty ze snížení hodnoty uznané během období podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (jsou-li nějaké);
 - ztráty ze snížení hodnoty zrušené během období podle IAS 36 (jsou-li nějaké);
 - ostatní změny v účetní hodnotě během období (jsou-li nějaké) a
 - brutto částka a oprávky (agregované s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) ke konci období.

Srovnávací informace se nevyžadují.

89. Když podnik popisuje faktor(y), které hrají důležitou roli při určení doby použití goodwillu, který je odepisován více než 20 let, bere v úvahu seznam faktorů uvedený v odstavci 48.
90. Podnik zveřejní informace o snížení hodnoty goodwillu podle IAS 36 a dále dodatečné informace podle odstavců 88 e), vi) a vii).
91. Za záporný goodwill se v účetní závěrce zveřejní:
- popis, částka a časové rozvržení očekávaných budoucích ztrát a nákladů v rozsahu, v němž je záporný goodwill řešen podle odstavce 61;
 - období, ve kterém / kterých je záporný goodwill účtován jako výnos;
 - položky výkazu zisků a ztrát, ve které / kterých je záporný goodwill uznán jako výnos; a
 - sesouhlasení účetní hodnoty záporného goodwillu k začátku a ke konci účetního období s tím, že se uvedou:
 - brutto částka záporného goodwillu a kumulované částky záporného goodwillu již uznané jako výnos k počátku období;
 - dodatečný záporný goodwill uznaný v průběhu období;
 - všechny úpravy vyplývající z následných identifikací nebo změn v hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků;
 - záporný goodwill, který přestává být během období uznaný při pozbytí celé podnikatelské činnosti nebo její části, jíž se týká;
 - záporný goodwill uznaný jako výnos během období se samostatným vykazáním části záporného goodwillu, která je uznána jako výnos podle odstavce 61 (je-li nějaký);
 - ostatní změny v účetní hodnotě během období (jsou-li) a
 - brutto částka záporného goodwillu a kumulovaná částka záporného goodwillu již uznaná jako výnos ke konci období.

Srovnávací informace se nevyžadují.

92. Požadavky na zveřejnění podle IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva se používají na rezervy uznané podle odstavce 31 pro ukončení nebo omezení činností nabývaného podniku. Tyto rezervy se za účelem zveřejnění podle IAS 37 řeší jako samostatná třída rezerv. Kromě toho se agregovaná účetní hodnota těchto rezerv zveřejní pro každou jednotlivou podnikovou kombinaci.
93. Jestliže mohou být reálné hodnoty identifikovatelných aktiv a závazků nebo kupní protihodnoty při akvizici určeny ke konci období, ve kterém se akvizice uskutečnila, jen jako prozatímní, musí se tato skutečnost uvést a zdůvodnit. Jakmile se takovéto prozatímní reálné hodnoty následně upraví, tyto úpravy se v účetní závěrce za příslušné období rovněž zveřejní a vysvětlí.
94. Za podnikovou kombinaci, která je spojením podílů, se v účetní závěrce za období, v němž ke spojení podílů došlo, dodatečně zveřejní:
- popis a počet emitovaných akcií, včetně procentního podílu akcií s hlasovacím právem, které byly vyměněny v rámci spojení podílů; u každého podniku;
 - částky aktiv a závazků, které každý podnik převedl; a
 - výnos z prodeje, ostatní provozní výnosy, mimořádné položky a čistý zisk nebo ztráta každého podniku před datem kombinace, které jsou zahrnuty v čistém zisku nebo ztrátě uvedené v účetních závěrkách kombinovaných podniků.

95. Obecné informace, která je třeba zveřejnit při sestavení konsolidované účetní závěrky, jsou obsažena v IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*.
96. Za podnikové kombinace uskutečněné po rozvahovém dni se zveřejňují informace požadované v odstavcích 86 až 94. Jestliže by bylo zveřejnění těchto informací neproveditelné, tato skutečnost se zveřejní.
97. Podnikové kombinace, jež se uskutečnily po rozvahovém dni a před datem, ke němuž je schválena ke zveřejnění účetní závěrka jednoho z podniků vstupujících do kombinace, se zveřejní, jestliže jsou tak důležité, že by nezveřejnění mohlo ovlivnit schopnost uživatelů účetní závěrky provádět náležitá zhodnocení a rozhodnutí (viz IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*).
98. Za jistých okolností lze následkem kombinace připustit, aby účetní závěrka kombinovaného podniku byla připravena v souladu s předpokladem trvání podniku. To by však nemuselo být pro jeden nebo oba podniky vstupující do kombinace možné. Může se ale přihodit, že například podnik s problémy v oblasti peněžních toků se kombinuje s podnikem, který má přístup k peněžním prostředkům, jež mohou být použity v podniku, který je potřebuje. Jestliže tento případ nastane, je zveřejnění těchto informací v účetní závěrce podniku s problémovými peněžními toky relevantní.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

99. K datu, kdy tento standard nabývá účinnosti (nebo k datu přijetí, jestliže je toto dřívější), se tento standard použije tak, jak je vysvětleno v následujících tabulkách. Ve všech případech jiných než těch, které jsou uvedeny v těchto tabulkách, se tento standard použije retrospektivně, pokud to není neproveditelné.
100. Účinek přijetí tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo dříve) se zachycuje podle IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech, tj. jako úprava buď vykázaných počátečních stavů nerozdělených zisků/ztrát za předchozí období (IAS 8, vzorové řešení), nebo čistého zisku nebo ztráty za běžné období (IAS 8, povolené alternativní řešení).
101. V první roční účetní závěrce sestavené podle tohoto standardu podniky zveřejní přechodná ustanovení přijatá tam, kde přechodná ustanovení podle tohoto standardu umožňují volbu.

Přechodná ustanovení – Přehodnocení goodwillu a záporného goodwillu

Okolnosti	Požadavky
1. Podniková kombinace, která byla akvizicí a objevila se v roční účetní závěrce za období počínající před 1. lednem 1995.	
a) Goodwill (záporný goodwill) byl odepsán na vrub fondů.	<p>Přehodnocení goodwillu (záporného goodwillu) se podporuje, ale nevyžaduje. Jestliže je goodwill (záporný goodwill) přehodnocován, pak:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) přehodnoňte goodwill a záporný goodwill ze všech akvizic před 1. 1. 1995; ii) stanovte částku určenou pro goodwill (záporný goodwill) k datu akvizice podle odstavce 41 (59) tohoto standardu a uznejte podle toho goodwill (záporný goodwill); a iii) stanovte oprávkou goodwillu (kumulovanou částku záporného goodwillu uznaného jako výnos) od data akvizice podle odstavců 44–54 (61–63) tohoto standardu a podle toho je uznejte.

- | | |
|---|---|
| <p>b) Goodwill (záporný goodwill) byl původně uznán jako aktivum (odložený výnos), ale ne v částce, která by byla stanovena podle odstavce 41 (59) tohoto standardu.</p> | <p>Přehodnocení goodwillu (záporného goodwillu) se podporuje, ale nevyžaduje.</p> <p>Pokud je goodwill (záporný goodwill) přehodnocován, použijte požadavky stanovené pro okolnosti uvedené výše v odstavci 1a).</p> <p>Pokud goodwill (záporný goodwill) není přehodnocován, částka goodwillu (záporného goodwillu) k datu akvizice je považována za správně určenou. Pro odpis goodwillu (uznání záporného goodwillu za výnos) postupujte podle okolností 3 nebo 4 uvedených níže.</p> |
| <p>2. Podniková kombinace, která byla akvizicí a objevila se v roční účetní závěrce za období počínající 1. ledna 1995 nebo později, ale před tím, než nabyl tento standard účinnosti (nebo přede dnem přijetí tohoto standardu, pokud bylo dřívější).</p> | |
| <p>a) Pořizovací cena akvizice k datu akvizice převyšovala nabyvatelův podíl na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků.</p> | <p>Jestliže byl goodwill uznán jako aktivum a jemu přiřazená částka k datu akvizice byla stanovena podle odstavce 41 tohoto standardu, viz přechodná ustanovení pro odpis podle okolností 3 nebo 4 uvedených níže.</p> <p>Jestliže ne, pak:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) stanovte částku, která by byla určena pro goodwill k datu akvizice podle odstavce 41 tohoto standardu a podle toho uznejte goodwill; ii) určete související oprávkou goodwillu, které by byly uznány podle IAS 22 (novelizovaného v roce 1993) a uznejte je podle toho. V IAS 22 (novelizovaném v roce 1993) se používá dvacetiletý limit); a iii) odepisujte zůstatkovou účetní hodnotu goodwillu po zbývajících dobu jeho použitelnosti určenou podle tohoto standardu (řešení jako za okolností 4 uvedených níže). |
| <p>b) K datu akvizice:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) pořizovací cena akvizice byla nižší než podíl nabyvatele na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků; a ii) reálné hodnoty nabytých identifikovatelných nepeněžních aktiv byly sníženy až do vyloučení výše přebytku (vzorové řešení dle IAS 22 (novelizovaného v roce 1993)); a | <p>Přehodnocení záporného goodwillu se podporuje, ale nevyžaduje. Jestliže je záporný goodwill přehodnocován pak:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) přehodnoťte záporný goodwill ze všech akvizic po 1. lednu 1995; ii) stanovte částku, která by byla určena pro záporný goodwill k datu akvizice dle odstavce 59 tohoto standardu a podle toho uznejte záporný goodwill; iii) stanovte související kumulované částky záporného goodwillu, které by byly uznány jako výnos podle IAS 22 (novelizovaného v roce 1993) a podle toho je uznejte; a iv) uznejte jakoukoli zůstatkovou účetní hodnotu záporného goodwillu jako výnos po zbývajících dobu použitelnosti, která se získá jako vážený průměr dob použitelnosti nabytých, identifikovatelných odepisovatelných nepeněžních aktiv (řešení jako za okolnosti 4 uvedené níže). |

	<p>Pokud záporný goodwill není přehodnocován, je zjištěná částka záporného goodwillu (existuje-li) k datu akvizice považována za správně určenou. Pro uznání záporného goodwillu jako výnosu – viz níže uvedené okolnosti 3 nebo 4.</p>
<p>c) K datu akvizice:</p> <p>i) pořizovací cena akvizice byla nižší než podíl nabyvatele na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků; a</p> <p>ii) reálné hodnoty nabytých identifikovatelných, nepeněžních aktiv nebyly sníženy, aby vyloučily přebytek (povolené alternativní řešení podle IAS 22 (novelizovaného v roce 1993))</p>	<p>Pokud byl záporný goodwill uznán a jeho určená částka ke dni akvizice byla stanovena podle odstavce 59 tohoto standardu, viz přechodná ustanovení pro uznání záporného goodwillu jako výnosu za okolností 3 a 4 uvedených níže. Jestliže ne, pak:</p> <p>i) stanovte částku, která by byla určena pro záporný goodwill k datu akvizice podle odstavce 59 tohoto standardu a podle toho uznejte záporný goodwill;</p> <p>ii) stanovte související kumulované částky záporného goodwillu, které by byly uznány jako výnos podle IAS 22 (novelizovaného v roce 1993) a podle toho je uznejte; a</p> <p>iii) uznejte zůstatkovou účetní hodnotu záporného goodwillu jako výnos po zbývajícím období použitelnosti získanou jako vážený průměr dob použitelnosti nabytých identifikovatelných, odepisovatelných nepeněžních aktiv (postupujte jako za okolností 4 uvedené níže).</p>
<p>3. Goodwill byl vykazován v aktivech ale nebyl odepisován nebo odpisová sazba byla považována za nulovou.</p> <p>Záporný goodwill byl původně v rozvaze vykazován jako samostatná položka, ale nebyl následně uznán jako výnos, nebo částka záporného goodwillu, která se má uznat jako výnos, byla považována za nulovou.</p>	<p>Přehodnoťte účetní hodnotu goodwillu (záporného goodwillu), jako kdyby byl odpis goodwillu (částka záporného goodwillu uznána jako výnos) vždy určen podle tohoto standardu (viz odst. 44–54 (61–63)).</p>
<p>4. Goodwill (záporný goodwill) byl dříve odpisován (uznán za výnos).</p>	<p>Nepřehodnocujte účetní hodnotu goodwillu (záporného goodwillu) pro žádné rozdíly mezi oprávkami (kumulovaným záporným goodwillem uznávaným jako výnos) v předešlých letech a oprávkami vypočtenými podle tohoto standardu a:</p> <p>i) odpisujte účetní hodnotu goodwillu po zbývajícím období použitelnosti stanovenou podle tohoto standardu (viz odst. 44 – 54); a</p> <p>ii) uznejte účetní hodnotu záporného goodwillu jako výnos po zbývajícím období použitelnosti získanou jako vážený průměr nabytých, identifikovatelných, odepisovatelných, nepeněžních aktiv (viz odst. 62 a)),</p> <p>(tj. každá změna je řešena stejně jako změna v účetních odhadech podle IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech).</p>

DATUM ÚČINNOSTI

102. Tento mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Jestliže podnik tento standard použije na roční účetní závěrky za období počínající před 1. červencem 1999, musí:
- a) tuto skutečnost zveřejnit; a
 - b) *současně použít IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva, a IAS 38 – Nehmotná aktiva.*
103. Tento standard nahrazuje dosavadní IAS 22 – *Podnikové kombinace* schválený v roce 1993.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 23
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 1993)**

Výpůjční náklady

Tento novelizovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje IAS 23 – *Aktivace výpůjčních nákladů*, který byl schválen Radou v březnu 1984. Tento novelizovaný standard je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1995 nebo později.

K IAS 23 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-2: Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů.

OBSAH

	Odstavce
Účel	219
Rozsah působnosti	219
Definice	219
Výpůjční náklady – vzorové řešení	220
Uznání	220
Zveřejnění	220
Výpůjční náklady – povolené alternativní řešení	220
Uznání	220
Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci	220
Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou	221
Zahájení aktivace	221
Prerušování aktivace	222
Ukončení aktivace	222

Zveřejnění	222
Přechodná ustanovení	222
Datum účinnosti	222

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výpůjčních nákladů. Tento standard všeobecně požaduje okamžité zaúčtování výpůjčních nákladů. Standard však dovoluje jako povolené alternativní řešení aktivaci výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaheny k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro účetní zachycení výpůjčních nákladů.
2. Tento standard nahrazuje IAS 23 – *Aktivace výpůjčních nákladů*, schválený v roce 1983.
3. Tento standard neřeší skutečné nebo odvozené náklady vlastního kapitálu, včetně přednostního kapitálu, který není zařazený jako závazek.

DEFINICE

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

Výpůjční náklady jsou úrok a ostatní náklady, které podnik vynaložil ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej.

5. Výpůjční náklady mohou zahrnovat:
 - a) úrok z kontokorentních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých přijatých půjček;
 - b) odpisování diskontů nebo premii souvisejících s přijatými půjčkami;
 - c) odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavřením přijatých půjček;
 - d) finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 – *Leasingy*; a
 - e) kursové rozdíly vznikající z přijatých půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.
6. Příklady způsobilých aktiv jsou zásoby, které vyžadují značné časové období, než mohou být prodány, výrobní továrny, zařízení na výrobu energie a investice ve formě investic do nemovitostí. Ostatní investice a ty zásoby, které jsou běžně průmyslově vyráběny nebo jinak vyráběny ve velkém množství na opakující se bázi během krátkého časového období, způsobilými aktivy nejsou. Způsobilými aktivy také nejsou aktiva, která jsou připravena pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení.

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – VZOROVÉ ŘEŠENÍ

Uznání

7. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém vznikly.
8. Podle vzorového řešení jsou výpůjční náklady vykazovány jako náklad v období, ve kterém vznikly, a to bez ohledu na to, jak jsou půjčky použity.

Zveřejnění

9. V účetní závěrce se zveřejní účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady.

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY – POVOLENÉ ALTERNATIVNÍ ŘEŠENÍ

Uznání

10. Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad v období, ve kterém vznikly, a to s výjimkou rozsahu, v jakém jsou aktivovány v souladu s odstavcem 11.
11. Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztahovány k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, se aktivují jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Částka výpůjčních nákladů způsobilá pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem. ⁽¹⁾
12. Podle povoleného alternativního řešení jsou výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztahovány k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě aktiva, zahrnuty do pořizovacích nákladů na toto aktivum. Tyto výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů na aktivum tehdy, když je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užítky pro podnik, a když tyto náklady mohou být spolehlivě zjištěny. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž vznikly.

Výpůjční náklady způsobilé pro aktivaci

13. Výpůjční náklady přímo účelově vztahované k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva jsou ty výpůjční náklady, které by nevznikly, kdyby výdaje na způsobilé aktivum nebyly uskutečněny. Když si podnik vypůjčuje peněžní prostředky konkrétně za účelem získání určitého způsobilého aktiva, výpůjční náklady, které se k tomuto způsobilému aktivu přímo vztahují, se dají snadno identifikovat.
14. Přímý vztah mezi konkrétními výpůjčkami a způsobilým aktivem a určení výpůjčky, k níž by jinak nemuselo dojít, může být obtížné zjistit. Taková potíž se například vyskytne, když je finanční činnost podniku centrálně koordinována. Obtíže také vznikají, když skupina používá řadu dluhových nástrojů k vypůjčení si finančních prostředků při různých úrokových sazbách a půjčuje tyto finanční prostředky na různých základech dalším podnikům ve skupině. Jiné komplikace vzniknou při používání výpůjček denominovaných v cizích měnách nebo spojených s cizími měnami, když skupina operuje ve vysoce inflačních ekonomikách, a z kolísání směnných kursů. Výsledkem je, že určení částky výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztahovány k akvizici způsobilého aktiva, je obtížné a vyžaduje odborný úsudek.
15. V rozsahu, v jakém jsou finanční prostředky vypůjčeny konkrétně za účelem získání způsobilého aktiva, je částka výpůjčních nákladů způsobilá k aktivaci tohoto aktiva určena jako skutečné výpůjční náklady způsobené touto půjčkou během období minus veškerý investiční výnos z dočasného investování těchto výpůjček.

⁽¹⁾ Viz také SIC-2 Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů.

16. Dohody o financování způsobilých aktiv mohou mít za následek, že podnik získá vypůjčené finanční prostředky, přičemž s nimi spojené výpůjční náklady vzniknou dříve, než jsou některé nebo všechny finanční prostředky použity na výdaje za způsobilé aktivum. Za těchto okolností jsou finanční prostředky často dočasně investovány až do jejich vydání za způsobilé aktivum. Při určování částky výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci během období je veškerý vydělaný investiční výnos z těchto finančních prostředků odečten od vzniklých výpůjčních nákladů.
17. V rozsahu, ve kterém jsou finanční prostředky obecně vypůjčovány a používány za účelem získání způsobilého aktiva, se částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci určuje použitím míry aktivace k výdajům na toto aktivum. Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky přijaté podnikem, které nejsou splacené během daného období a které nejsou půjčkami získanými konkrétně za účelem získání způsobilého aktiva. Částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vzniklých během tohoto období.
18. V některých případech je při výpočtu váženého průměru výpůjčních nákladů vhodné zahrnout všechny půjčky mezi mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky; za jiných okolností je vhodné pro každý dceřiný podnik použít vážený průměr výpůjčních nákladů použitelný na jeho vlastní půjčky.

Přebytek účetní hodnoty způsobilého aktiva nad zpětně získatelnou částkou

19. Když účetní hodnota nebo očekávaný konečný pořizovací náklad na způsobilé aktivum převyšuje jeho zpětně získatelnou částku nebo čistou realizovatelnou hodnotu, je účetní hodnota snížena nebo odepsána v souladu s požadavky ostatních Mezinárodních účetních standardů. Za určitých okolností je snížení hodnoty nebo odepsání stornováno v souladu s těmito ostatními Mezinárodními účetními standardy.

Zahájení aktivace

20. Aktivace výpůjčních nákladů jako součásti pořizovacích nákladů na způsobilé aktivum začíná, když:
 - a) jsou vynakládány výdaje za aktivum;
 - b) vznikají výpůjční náklady; a
 - c) probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.
21. Výdaje na způsobilé aktivum zahrnují pouze ty výdaje, jejichž výsledkem byly platby peněžními prostředky, převody jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Výdaje jsou sníženy o všechny obdržené splátky a dotace obdržené ve spojení s aktivem (viz Mezinárodní účetní standard IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*). Průměrná účetní hodnota aktiva během období včetně dříve aktivovaných výpůjčních nákladů je obvykle přiměřený odhad výdajů, na které je v tomto období použita míra aktivace.
22. Činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej zahrnují více než fyzické vytvoření aktiva. Zahrnují technické a administrativní práce před počátkem fyzické výstavby, jako jsou činnosti spojené se získáním povolení před zahájením fyzické výstavby. Samy tyto činnosti však při pouhém držení aktiva, kdy nedochází k žádné výrobě nebo vývoji, které mění stav aktiva, nejsou důvodem k aktivování výpůjčních nákladů. Například výpůjční náklady vzniklé během úpravy pozemku jsou aktivovány během období, v němž jsou činnosti vztahující se k této úpravě prováděny. Avšak výpůjční náklady vzniklé v době, kdy je pozemek získaný pro stavební účely držěn bez jakékoliv přípravné činnosti, se jako aktivace nequalifikují.

Přerušení aktivace

23. Aktivace výpůjčních nákladů se přeruší během prodloužených období, kdy je aktivní příprava přerušena.
24. Výpůjční náklady mohou vzniknout během dlouhého období, kdy jsou činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej přerušeny. Takové náklady jsou náklady na držení částečně dokončených aktiv a nekvalifikují se jako aktivace. Avšak aktivace výpůjčních nákladů není obvykle přerušena během období, kdy jsou realizovány podstatné technické a administrativní práce. Aktivace výpůjčních nákladů není také přerušena, když je nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej dočasné zdržení. Aktivace například pokračuje během dlouhého období potřebného pro zrání zásob nebo dlouhých období, během nichž vysoké hladiny vody zdrží výstavbu mostu, jestliže jsou takové vysoké vodní hladiny v dotyčné zeměpisné oblasti během konstrukčního období běžné.

Ukončení aktivace

25. Aktivace výpůjčních nákladů skončí, když jsou skončeny v zásadě veškeré činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.
26. Aktivum je běžně připraveno pro své zamýšlené použití nebo prodej, když je dokončena fyzická výstavba aktiva, ačkoliv běžné administrativní práce mohou ještě pokračovat. Jestliže zbývá dokončit pouze menší modifikace, jako je výzdoba majetku podle požadavků kupujícího nebo uživatele, znamená to, že jsou v zásadě dokončeny veškeré činnosti.
27. Když je výstavba způsobilého aktiva dokončována po částech, přičemž každá část může být používána, zatímco výstavba na dalších částech ještě pokračuje, skončí aktivace výpůjčních nákladů tehdy, když jsou v zásadě ukončeny všechny činnosti nezbytné pro přípravu dané části pro její zamýšlené použití nebo prodej.
28. Příkladem způsobilého aktiva, jehož každá část může být používána, zatímco výstavba na ostatních částech pokračuje, je obchodní centrum zahrnující několik budov, z nichž každá může být používána samostatně. Příkladem způsobilého aktiva, které vyžaduje dokončení dříve, než může být používána jakákoliv jeho část, je průmyslová továrna zahrnující několik technologických procesů realizovaných postupně v různých částech uvnitř jednoho prostoru továrny, například ocelárna.

ZVEŘEJNĚNÍ

29. V účetní závěrce se zveřejní:
- účetní pravidla přijatá pro výpůjční náklady;
 - částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období; a
 - míra aktivace použitá pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

30. Jestliže přijetí tohoto standardu přináší změnu v účetních pravidlech, je podniku doporučeno, aby upravil svou účetní závěrku podle Mezinárodního účetního standardu IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech. Alternativně podniky, které zvolily povolené alternativní řešení, aktivují pouze ty výpůjční náklady vzniklé po datu účinnosti tohoto standardu, které splňují kritéria pro aktivaci.

DATUM ÚČINNOSTI

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

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 24
(PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)**

Zveřejnění spřízněných stran

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v březnu 1984. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	223
Definice	224
Problematika spřízněných stran	225
Zveřejnění	226
Datum účinnosti	227

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá pro spřízněné strany a transakce mezi vykazujícím podnikem a jeho spřízněnými stranami. Požadavky tohoto standardu se vztahují na účetní závěrku každého vykazujícího podniku.
2. Tento standard se týká pouze těch vztahů spřízněných stran, které jsou popsány v odstavci 3 a modifikovány v odstavci 6.
3. Tento standard se zabývá pouze těmi vztahy mezi spřízněnými stranami, které jsou popsány níže v a) až e):
 - a) podniky, které přímo nebo nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků kontrolují vykazující podnik nebo jsou vykazujícím podnikem kontrolovány anebo jsou pod společnou kontrolou s vykazujícím podnikem (jedná se o holdingové společnosti, dceřiné podniky a sesterské společnosti);
 - b) přidruženými podniky (viz IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*);
 - c) jednotlivci vlastnicími přímo nebo nepřímo podíl na hlasovacím právem vykazujícího podniku, což jim přináší podstatný vliv v podniku, a blízkými členy rodiny ⁽¹⁾ každého takového jednotlivce;
 - d) vrcholovými řídicími pracovníky, což jsou osoby, které mají pravomoc a odpovědnost za plánování, řízení a kontrolu činností vykazujícího podniku, včetně ředitelů a výkonných pracovníků podniků a blízkých členů rodin takovýchto jednotlivců; a

⁽¹⁾ Blízcí členové rodiny jednotlivce jsou ti, u nichž lze očekávat, že budou ovlivňovat tuto osobu nebo budou ovlivňováni touto osobou ve svých vztazích s podnikem.

- e) podniky, v nichž je podstatný podíl hlasovacího práva vlastněn přímo nebo nepřímo kteroukoliv osobou v c) nebo d) nebo jiným subjektem, jehož prostřednictvím je takové osobě umožněno uplatňovat významný vliv. To zahrnuje podniky vlastněné řediteli nebo hlavními podílčníky vykazujícího podniku a podniky, které mají společného člena vrcholového řízení s vykazujícím podnikem.

Při posuzování každého možného vztahu spřízněné strany se pozornost upírá k podstatě vztahu, a nikoli jen k právní formě.

- 4. Zveřejnění transakcí není vyžadováno:
 - a) v konsolidované účetní závěrce, pokud jde o vnitroskupinové transakce;
 - b) v účetní závěrce mateřského podniku, jestliže jsou k dispozici nebo jsou publikovány v konsolidované účetní závěrce;
 - c) v účetní závěrce plně vlastněného dceřiného podniku, jestliže je jeho mateřský podnik právně ustaven ve stejné zemi a předkládá konsolidovanou účetní závěrku v této zemi; a
 - d) v účetní závěrce podniků kontrolovaných státem, které se týkají transakcí s jinými podniky kontrolovanými státem.

DEFINICE

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

Spřízněná strana – strany se považují za spřízněné, jestliže jedna strana má schopnost kontrolovat druhou stranu, nebo uplatňuje podstatný vliv na druhou stranu při finančních a provozních rozhodnutích.

Transakce mezi spřízněnými stranami – převod zdrojů nebo závazků mezi spřízněnými stranami bez ohledu na to, zda je účtována cena.

Kontrola – vlastnictví, přímé nebo nepřímé prostřednictvím dceřiných podniků, více než jedné poloviny hlasovacích práv, nebo podstatný podíl na hlasovacích právech a pravomoci řídit, na základě stanov nebo dohody, finanční a provozní postupy managementu podniku.

Podstatný vliv (pro účely tohoto standardu) – účast na rozhodnutích o finančních a provozních postupech podniku, ale ne kontrola těchto postupů. Podstatný vliv může být prováděn několika způsoby, obvykle účastí v představenstvu, ale také například účastí na procesu vytváření podnikových postupů, významnými mezipodnikovými transakcemi, vzájemnou výměnou řídicích pracovníků nebo závislostí na technických informacích. Podstatný vliv je možno získat vlastnictvím akcií, na základě stanov nebo dohody. V případě vlastnictví akcií je podstatný vliv chápán v souladu s definicí obsaženou v IAS 28 – Investice do přidružených podniků.

- 6. V kontextu tohoto standardu se za spřízněné strany nepovažují následující:
 - a) dvě společnosti, které mají společného ředitele, nehledě na odstavec 3d) a e) – zde je ale nutné vzít v úvahu možnost a stanovit pravděpodobnost, zda by tento ředitel byl schopen ovlivnit postupy obou společností v jejich vzájemných jednáních;

b) i) poskytovatelé finančních prostředků;

ii) odborové svazy;

iii) veřejně prospěšné podniky;

iv) státní útvary a agentury;

z titulu jejich běžných činností s podnikem, a to jen na základě těchto činností (ačkoliv mohou omezit svobodu jednání podniku, nebo se zúčastňovat při jeho rozhodování); a

c) jednotlivý zákazník, dodavatel, poskytovatel koncese, distributor nebo obchodní zástupce, se kterým podnik provádí podstatný objem obchodů, a to pouze na základě z toho vycházející ekonomické závislosti.

PROBLEMATIKA SPŘÍZNĚNÝCH STRAN

7. Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Podniky například často provádějí oddělené části svých činností prostřednictvím dceřiného podniku nebo přidružených podniků a získávají podíly v jiných podnicích – z investičních nebo obchodních důvodů, které jsou dostatečně velké, aby investující podnik mohl kontrolovat takovýto podnik anebo uplatňovat podstatný vliv na jeho finanční a provozní rozhodnutí.
8. Vztah spřízněné strany by mohl mít dopad na finanční situaci a provozní výsledky vykazujícího podniku. Spřízněné strany mohou uzavřít transakce, které by nespřízněné strany neuskutečnily. Podobně transakce mezi spřízněnými stranami nemusí být ovlivněny do té samé míry jako mezi nespřízněnými stranami.
9. Provozní výsledky a finanční situace daného podniku mohou být ovlivněny vztahem spřízněné strany i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Pouhá existence tohoto vztahu může být dostačující pro ovlivnění transakcí vykazujícího podniku s jinými stranami. Např. dceřiný podnik může ukončit vztahy s obchodním partnerem, protože jeho mateřský podnik koupil sesterský podnik, jehož předmět činnosti je stejný s předchozím partnerem. V jiném případě se může daný podnik zřítí určité činnosti v důsledku podstatného vlivu jiného podniku. Např. dceřiný podnik může být instruován svým mateřským podnikem, aby se nevěnoval výzkumu a vývoji.
10. Pokud je pro vedení podniku obtížné určit dopad vlivů, které nevedou k transakcím, není zveřejnění takovýchto dopadů tímto standardem vyžadováno.
11. Účetní zachycení transferu zdrojů je obvykle založeno na ceně dohodnuté mezi příslušnými stranami. Cena mezi nespřízněnými stranami je cenou za obvyklých podmínek. Spřízněné strany mohou mít určitý stupeň flexibility v procesu určování cen, který chybí v transakcích mezi nespřízněnými stranami.
12. Pro určení ceny transakce mezi spřízněnými stranami se používá celá řada metod.
13. Jedním způsobem určování ceny pro danou transakci mezi spřízněnými stranami je metoda srovnatelné tržní ceny. Tato metoda stanoví cenu porovnáním se srovnatelným zbožím, které je prodáno prodávajícím nespřízněnému kupujícímu na ekonomicky srovnatelném trhu. Tato metoda je často používána tam, kde zboží nebo služby dodávané v transakci spřízněných stran i relevantní podmínky jsou podobné normálním obchodním transakcím. Je rovněž často používána pro určení nákladů financování.

14. Jestliže je zboží převáděno mezi spřízněnými stranami před prodejem nezávislé straně, používá se často metoda ceny při opětovném prodeji. Tato metoda snižuje cenu opětovného prodeje o rozpětí, které představuje částku, z níž by se opětovný prodejce snažil pokrýt svoje náklady a dosáhnout přiměřeného zisku. Tím způsobem je stanovena převodní cena pro opětovného prodejce. Existují problémy při stanovování kompenzace, která by odpovídala přínosu opětovného prodejce k celému procesu. Tato metoda se rovněž používá pro převody jiných zdrojů, jako jsou práva a služby.
15. Jiný přístup představuje metoda stanovení ceny typu „náklady plus přírážka“. Tato metoda se snaží stanovit odpovídající přírážku k nákladům dodavatele. V tomto případě mohou vznikat potíže jak při stanovení složek příslušných nákladů, tak i přírážky. Mezi měřítka, která mohou pomoci při stanovení ceny převodu, patří srovnatelné rentability obratu v podobných odvětvích nebo rentability použitého kapitálu.
16. V některých případech nelze stanovit ceny transakcí spřízněných stran žádnou z metod popsanych ve výše uvedených odstavcích 13 až 15. V některých případech se neúčtuje žádná cena. Jedná se např. o bezplatné poskytování manažerských služeb nebo poskytování bezúročného úvěru.
17. Někdy by se příslušné transakce neuskutečnily, pokud by neexistoval vztah spřízněných stran. Např. podnik, který prodal velký podíl své výroby svému mateřskému podniku za cenu rovnající se pořizovacím nákladům, by možná vůbec nenašel jiného kupce, kdyby mateřský podnik toto zboží nekoupil.

ZVEŘEJNĚNÍ

18. Zákony mnoha zemí vyžadují, aby v účetní závěrce byly zveřejněny údaje týkající se určitých kategorií spřízněných stran. Pozornost je především upřena na transakce s řediteli podniku, především na jejich odměňování a půjčky z důvodu fiduciární povahy jejich vztahu k podniku. Pozornost je dále soustředěna na zveřejnění významných mezipodnikových transakcí a investic a zůstatků se skupinou a přidruženými podniky a s řediteli. IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků* a IAS 28 – *Investice do přidružených podniků* vyžadují zveřejnění seznamu významných dceřiných a přidružených podniků. IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období*, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech vyžaduje zveřejnění mimořádných položek a dále položek týkajících se výnosů a nákladů v rámci zisku nebo ztráty z běžných činností, které dosahují takové velikosti, povahy nebo náhodnosti, že jejich zveřejnění je relevantní pro vysvětlení výkonnosti podniku za dané období.
19. Následují příklady situací, kde transakce mezi spřízněnými stranami mohou vést ke zveřejnění vykazujícím podnikem v období, jež ovlivňují:
 - nákupy nebo prodeje výrobků (dokončených nebo nedokončených),
 - nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv,
 - poskytování nebo přijímání služeb,
 - dohody o zastupování,
 - leasingové dohody,
 - převod výzkumu a vývoje,
 - licenční smlouvy,
 - finance (včetně půjček a zvyšování jmění peněžním či nepeněžním vkladem),
 - záruky a ručení a
 - manažerské smlouvy.

20. Vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, se zveřejňují bez ohledu na to, zda k transakcím mezi spřízněnými stranami došlo či nikoliv.
21. Aby si uživatel účetní závěrky mohl vytvořit představu o vlivech vztahů spřízněných stran na vykazující podnik, je vhodné zveřejnit vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, bez ohledu na to, zda došlo k transakcím mezi spřízněnými stranami.
22. Jestliže k transakcím mezi spřízněnými stranami došlo, vykazující podnik zveřejňuje podstatu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i typy transakcí a složky transakcí nezbytné pro pochopení účetní závěrky.
23. Složky transakcí, které jsou nutné pro pochopení účetní závěrky, běžně zahrnují:
- uvedení objemu transakcí, buď formou částky, nebo formou patřičného podílu;
 - částky nebo příslušné podíly otevřených položek; a
 - postupy určování cen.
24. Položky podobné povahy se mohou zveřejnit souhrnně kromě případů, kdy je samostatné zveřejnění nezbytné pro to, aby bylo možno porozumět účinkům transakcí mezi spřízněnými stranami na účetní závěrku vykazujícího podniku.
25. Zveřejnění transakcí mezi členy určité skupiny není v konsolidované účetní závěrce nutné, protože tato konsolidovaná účetní závěrka uvádí informace o mateřském podniku a jeho dceřiných podnicích jako o jediném vykazujícím podniku. Transakce s přidruženými podniky, které jsou vykazovány ekvivalenční metodou, nejsou eliminovány, a tudíž vyžadují oddělené zveřejnění jako transakce spřízněných stran.

DATUM ÚČINNOSTI

26. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1986 nebo později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 26 (PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Penzijní plány

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v červnu 1986. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	228
Definice	229
Plány definovaných příspěvků	229

Plány definovaných požitků	230
Pojistně-matematická současná hodnota příslibných penzijních požitků	231
Četnost provádění pojistně-matematického ocenění	232
Obsah výkazů	232
Ustanovení společná pro všechny typy plánů	233
Ocenění aktiv plánu	233
Zveřejňování informací	233
Datum účinnosti	234

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije pro vykazování penzijních plánů, pokud se takové vykazování uskutečňuje.
2. Penzijní plány jsou někdy označovány různými jinými názvy jako například „plány penzijních požitků“, „důchodové plány“ nebo „systémy penzijních požitků“. Tento standard považuje penzijní plán za samostatnou vykazující jednotku, jež je oddělena od zaměstnavatelů těch osob, které jsou účastníky takového plánu. Všechny ostatní Mezinárodní účetní standardy se na výkazy penzijních plánů vztahují pouze v těch případech, které nejsou upraveny tímto standardem.
3. Tento standard upravuje zachycování a vykazování plánů pro všechny účastníky jako celek. Nezabývá se zprávami pro jednotlivé účastníky ohledně jejich nároků na penzijní požitky.
4. Standard IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky* se zabývá určením nákladů na penzijní požitky v účetní závěrce zaměstnavatelů majících tyto plány. Proto tento standard doplňuje IAS 19.
5. Penzijní plány mohou mít podobu plánů definovaných příspěvků nebo plánů definovaných požitků. Pro mnohé z nich je třeba vytvořit oddělené fondy, do kterých jsou placeny příspěvky a ze kterého jsou následně penzijní požitky vypláceny, přičemž tyto fondy mohou, ale nemusí mít samostatnou právní subjektivitu a mohou, ale nemusí mít správce. Tento standard se použije bez ohledu na to, zda je takový fond vytvořen, a bez ohledu na to, zda existuje správce.
6. Pro penzijní plány, které mají aktiva investována u pojišťoven, platí stejné požadavky na účetnictví a financování jako pro plány, jejichž aktiva byla dána do soukromé správy. Tyto plány spadají do oblasti působnosti tohoto standardu, jestliže se nejedná o případ, kdy je dohoda s pojišťovnou sepsána jménem určitého účastníka nebo skupiny účastníků a úhrada závazků vyplývajících z penzijních požitků je výlučně odpovědností pojišťovny.
7. Tento standard se nezabývá dalšími formami zaměstnaneckých požitků jako například odstupným spojeným s ukončením pracovního poměru, ujednáními o odloženém odměňování, věrnostními dávkami, plány pro předčasný odchod do penze či pro omezení počtu pracovníků, plány zdravotní a sociálními péče nebo plány odměn. Předmětem tohoto standardu není ani veřejné sociální pojištění.

DEFINICE

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

Penzijní plány jsou takové dohody, podle nichž podnik svým zaměstnancům k datu ukončení pracovního poměru nebo po jeho skončení (a to buď formou ročního příjmu, nebo formou vyplacení jednorázové částky) poskytuje požitky, pokud lze tyto požitky nebo zaměstnavatelské příspěvky určit či odhadnout před odchodem zaměstnanců do penze, a to buď na základě ustanovení příslušných dokumentů, nebo podle zavedené podnikové praxe.

Plány definovaných příspěvků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny výší příspěvků do fondu a ziskem plynoucím z jeho investic.

Plány definovaných požitků jsou penzijní plány, dle nichž jsou částky, které mají být vypláceny jako penzijní požitky, určeny pomocí vzorce, jehož základ obvykle tvoří výdělek zaměstnance nebo počet odpracovaných let.

Financováním se chápe převod aktiv do subjektu (fondu) odděleného od podniku zaměstnavatele, a to za účelem vypořádání budoucích závazků z penzijních požitků.

Pro účely tohoto standardu se rovněž používají následující výrazy:

Účastníci jsou členové penzijního plánu a jiné osoby, jež mají nárok na požitky plynoucí z tohoto plánu.

Čistá aktiva použitelná pro požitky jsou aktiva penzijního plánu snížená o jiné závazky než ty, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.

Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je současná hodnota očekávaných plateb podle penzijního plánu přisouzených nynějším i bývalým zaměstnancům za již poskytnuté služby.

Nepodmíněné požitky jsou takové požitky, na něž vzniká právo podle podmínek plánu penzijních požitků a které nejsou podmíněny dalším pokračováním pracovního poměru.

9. Některé penzijní plány mají i jiné příspěvatele než pouze zaměstnavatele a tento standard se rovněž vztahuje na zprávy o takových plánech.
10. Většina penzijních plánů je založena na formálních smlouvách. Některé plány jsou neformální, ale nabyly určitého stupně závaznosti jako výsledek praxe zavedené zaměstnavatelem. Některé plány umožňují omezit závazky zaměstnavatele z plánu; pro zaměstnavatele je však obvykle obtížné zrušit plán v případě, že jeho zaměstnanci mají nadále setrvat v podniku. Pro zachycení a vykázání neformálních plánů se používají stejná východiska jako pro plány formální.
11. Mnoho penzijních plánů zřizuje oddělené fondy, do nichž jsou placeny příspěvky a ze kterých jsou vypláceny požitky. Takové fondy mohou být spravovány subjekty, které při řízení aktiv fondu vystupují nezávisle. Tyto subjekty jsou v některých zemích označovány jako správci. V tomto standardu se termín správce používá k popisu zmíněných subjektů bez ohledu na to, zda byla svěřenecká správa vytvořena, či nikoliv.
12. Penzijní plány obvykle mají buď podobu plánů definovaných příspěvků, nebo plánů definovaných požitků, přičemž obě kategorie mají odlišné charakteristiky. Občas se též vyskytují plány, které mají vlastnosti obou typů plánů. Takové hybridní plány jsou pro účely tohoto standardu považovány za plány definovaných požitků.

PLÁNY DEFINOVANÝCH PŘÍSPĚVKŮ

13. Zpráva o plánu definovaných příspěvků obsahuje výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a popis pravidel financování.

14. Na základě plánu definovaných příspěvků závisí výše budoucích požitků účastníka na výši příspěvku placeného zaměstnavatelem, účastníkem plánu nebo oběma a dále na provozní efektivnosti a zisku z investic fondu. Povinnost zaměstnavatele je obvykle splněna zaplacením příspěvků do fondu. V tomto případě není obvykle vyžadována součinnost pojistného matematika, nicméně může být někdy použita při odhadu výše budoucích požitků, kterých bude možno dosáhnout na základě současných příspěvků, proměnlivé výše budoucích příspěvků a zisku z investic.
15. Účastníci se zajímají o činnosti plánu, protože tyto přímo ovlivňují výši jejich budoucích požitků. Účastníci mají zájem na informacích o tom, zda byly příspěvky uhrazeny a zda proběhla řádná kontrola na ochranu práv příjemců požitků. Zájemem zaměstnavatele je, aby plán fungoval efektivně a podle pravidel.
16. Cílem výkaznictví u plánů definovaných příspěvků je poskytovat periodické informace o plánu a o výkonnosti jeho investic. Tohoto cíle se obvykle dosáhne přípravou zprávy, která obsahuje následující informace:
 - a) popis významných aktivit za dané období a dopad všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmíněk;
 - b) výkazy informující o transakcích a investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období; a
 - c) popis investičních pravidel.

PLÁNY DEFINOVANÝCH POŽITKŮ

17. Zpráva o plánu definovaných požitků obsahuje buď:
 - a) výkaz, který zobrazuje:
 - i) čistá aktiva použitelná pro požitky;
 - ii) pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků; a
 - iii) výsledný přebytek nebo schodek; nebo
 - b) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, který zahrnuje buď:
 - i) komentář podávající informaci o pojistně-matematické současné hodnotě přislíbených penzijních požitků s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků; nebo
 - ii) odkaz na tuto informaci v příložené zprávě pojistného matematika.

V případě, že k datu sestavení výkazu nebylo vypracováno pojistně-matematické ocenění, použije se jako základ poslední ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.
18. Pro účely odstavce 17 je pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založena na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za dosud poskytnuté služby zaměstnavateli, a to s využitím buď současné úrovně mezd, nebo plánované úrovně mezd, přičemž se uvede informace o tom, jaký základ byl použit. Rovněž se zveřejní dopady všech změn pojistně-matematických předpokladů, které měly významný vliv na pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků.
19. Zpráva vysvětluje vztah mezi pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků a čistými aktivy použitelnými pro požitky a uvádí pravidla financování přislíbených požitků.

20. Vypácení pŕislibených penzijních požitkŕ na základě plánu definovaných požitkŕ závisí na finanční situaci plánu, schopnosti pŕispěvatelŕ platit v budoucnosti pŕispěvky do plánu a rovněž na investiční výkonnosti a provozní efektivitě plánu.
21. Plán definovaných požitkŕ vyžaduje pravidelné stanovisko pojistného matematika k posouzení finanční situace plánu, ověření výchozích pŕedpokladŕ a doporučení budoucí výše pŕispěvkŕ.
22. Cílem výkazŕ plánu definovaných požitkŕ je periodické poskytování informací o finančních zdrojích a aktivitách plánu, což je významné pro posouzení vztahu nárŕstu zdrojŕ a plánovaných výplat požitkŕ za dané období. Tohoto cíle se obvykle dosáhne pŕedložením zprávy zahrnující:
 - a) popis významných aktivit za dané období a dopadu všech změn týkajících se plánu, členství v něm a jeho podmínek;
 - b) výkazy poskytující informace o transakcích, investiční výkonnosti za dané období a o finanční pozici plánu na konci tohoto období;
 - c) pojistně-matematické informace, které jsou buď součástí výkazŕ, nebo tvoŕí samostatnou zprávu; a
 - d) popis investičních pravidel.

Pojistně-matematická současná hodnota pŕislibených penzijních požitkŕ

23. Současná hodnota očekávaných plateb dle plánu penzijních požitkŕ může být vypočtena a vykázána buď na základě současné úrovně mezd, nebo na základě úrovně mezd plánované na období do doby odchodu účastníkŕ plánu do penze.
24. Dŕvody pro používání metody založené na současné úrovni mezd:
 - a) pojistně-matematická současná hodnota pŕislibených penzijních požitkŕ, která je součtem částek pŕisouzených v současné době každému účastníkovi plánu, může být vypočtena objektivněji, než když se použije plánovaná úroveň mezd, neboť zahrnuje méně pŕedpokladŕ;
 - b) pŕi rŕstu mezd se zvýšení požitkŕ stává pro podnik závazné v tom okamžiku, kdy se mzdy skutečně zvýší;
 - c) výše pojistně-matematické současné hodnoty pŕislibených penzijních požitkŕ se pŕi použití současné úrovně mezd více blíží částce, která má být vyplacena v pŕípadě ukončení nebo pŕerušení plánu.
25. Dŕvody pro používání metody založené na plánované úrovni mezd:
 - a) účetní informace se sestavují na základě pŕedpokladu trvání podniku, bez ohledu na jiné pŕedpoklady a odhady, které je třeba učinit;
 - b) v pŕípadě plánŕ konečných výplat jsou požitky stanoveny na základě mezd v době odchodu do penze, resp. krátce pŕed tímto datem, a proto je třeba naplánovat úroveň mezd, výši pŕispěvkŕ a míru návratnosti; a
 - c) nezohlednění plánované úrovně mezd se může v pŕípadě, kdy je financování založeno pŕevážně na plánované úrovni mezd, projevit ve výkazech jako zjevně nadměrné financování, ačkoliv je plán ve skutečnosti financován řádně, nebo jako řádné financování v pŕípadě, kdy je plán ve skutečnosti financován nedostatečně.

26. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na současné úrovni mezd je zveřejněna ve zprávě o plánu tak, aby zobrazovala výši závazku z titulu platby požitků k datu sestavení výkazu. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků založená na plánované úrovni mezd je zveřejněna tak, aby zobrazovala výši možného závazku za předpokladu trvání podniku, což představuje obecný základ pro financování. Kromě zveřejnění pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků může být nezbytné podat vhodné vysvětlení, které jasně naznačí souvislosti, v nichž má být pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků interpretována. Takové vysvětlení může mít formu informace o přiměřenosti plánovaných budoucích příjmů do fondu a o pravidlech financování založených na plánované úrovni mezd. Tyto údaje mohou být součástí účetních informací nebo mohou být zahrnuty do zprávy pojistného matematika.

Četnost provádění pojistně-matematického ocenění

27. V mnoha zemích se pojistně-matematické ocenění neprovádí častěji než jednou za tři roky. V případě, že pojistně-matematické ocenění nebylo provedeno ke dni zpracování zprávy, použije se jako základ poslední provedené ocenění a zároveň se zveřejní datum provedení tohoto ocenění.

Obsah výkazů

28. V případě plánů definovaných požitků jsou informace vykazovány v jednom z následujících formátů, které odrážejí rozdílné způsoby zveřejňování a vykazování pojistně-matematických informací:
- součástí zprávy je výkaz zobrazující čistá aktiva použitelná pro požitky, pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků a výsledný přebytek či schodek. Zpráva o plánu rovněž obsahuje výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky a změn pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Součástí celkové zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků;
 - zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky. Pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků je zveřejněna formou komentáře k výkazům. Součástí celkové zprávy může být také samostatná zpráva pojistného matematika, z níž vychází pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků; a
 - zpráva zahrnující výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky a výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky, spolu s pojistně-matematickou současnou hodnotou přislíbených penzijních požitků uvedenou v samostatné zprávě pojistného matematika.

Výkazy ve všech výše uvedených formátech mohou být doprovázeny zprávou o investiční činnosti a zprávou správce, která může mít buď podobu zprávy vedení, nebo podobu zprávy představenstva.

29. Zastánci formátů popsaných v odstavci 28 a) a 28 b) se domnívají, že kvantifikace přislíbených penzijních požitků a další informace poskytnuté prostřednictvím některého z popsaných způsobů pomohou uživatelům posoudit současný stav plánu a pravděpodobnost, zda závazky vyplývající z plánu budou uspokojeny. Rovněž mají za to, že finanční zprávy mají být úplné samy o sobě a že se nelze spoléhat na doprovodné výkazy. Někteří se ale domnívají, že formát popsaný v odstavci 28 a) může vyvolat dojem, že závazek existuje, zatímco podle jejich názoru pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá všechny charakteristiky závazku.
30. Zastánci formátu popsaného v odstavci 28 c) se domnívají, že pojistně-matematická současná hodnota přislíbených penzijních požitků nemá být zahrnuta do výkazu čistých aktiv použitelných pro požitky tak, jak je popsáno v odstavci 28 a), nebo dokonce formou komentáře, jak je zmíněno v odstavci 28 b), protože bude přímo srovnávána s aktivy plánu a takové srovnání nemusí být správné. Domnívají se, že pojistní matematici nutně nesrovnávají pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků s tržní hodnotou investic, ale místo toho mohou stanovit současnou hodnotu peněžních toků, které podle jejich očekávání z investic poplynou. Zastánci tohoto formátu se tudíž domnívají, že již zmíněné srovnání

pravděpodobně neodráží celkové pojistně-matematické hodnocení plánu a že může být špatně pochopeno. Někteří se rovněž domnívají, že informace o přislíbených penzijních požitcích mají být obsaženy pouze v samostatné zprávě pojistného matematika, kde je možno podat jejich řádné vysvětlení, a to bez ohledu na to, zda byla provedena jejich kvantifikace.

31. Tento standard souhlasí s názory, které preferují zveřejnění informací týkajících se přislíbených penzijních požitků ve formě samostatné zprávy pojistného matematika. Odmítá argumentaci proti kvantifikaci pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků. Formáty popsané v odstavcích 28 a) a 28 b) jsou tudíž dle tohoto standardu považovány za akceptovatelné a totéž platí i pro formát popsaný v odstavci 28 c) za předpokladu, že účetní informace obsahují odkaz na zprávu pojistného matematika, která obsahuje současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků, a tato zpráva je přiložena.

USTANOVENÍ SPOLEČNÁ PRO VŠECHNY TYPY PLÁNŮ

Ocenění aktiv plánu

32. Investice penzijního plánu se oceňují reálnou hodnotou. V případě obchodovatelných cenných papírů se za reálnou hodnotu považuje hodnota tržní. V těch případech, kdy nelze u investice určit reálnou hodnotu, se uvede důvod, proč není tato hodnota použita.
33. V případě obchodovatelných cenných papírů je za reálnou hodnotu obvykle považována hodnota tržní, protože představuje nejvhodnější ocenění jak cenného papíru k datu vykazování, tak i výsledků investiční činnosti za dané období. Takové cenné papíry, jež mají pevnou hodnotu zpětného odkupu a byly pořízeny za účelem pokrytí závazků plánu nebo jeho konkrétní části, mohou být oceněny na základě částky odpovídající ceně při zpětném odkupu za předpokladu konstantní míry výnosnosti po celé období od pořízení cenného papíru do jeho splatnosti. U těch investic plánu, u kterých reálnou hodnotu určit nelze, jako například při úplném vlastnictví podniku, se zveřejní důvod, proč nebyla reálná hodnota investice použita. U investic oceněných jinou než tržní či reálnou hodnotou je třeba navíc zveřejnit jejich reálnou hodnotu. Aktiva použitá k zajištění provozu fondu se zachycují v souladu s odpovídajícími Mezinárodními účetními standardy.

Zveřejňování

34. Zpráva penzijního plánu, ať již se jedná o plán definovaných požitků nebo plán definovaných příspěvků, obsahuje následující informace:
- a) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky;
 - b) přehled podstatných účetních pravidel; a
 - c) popis plánu a dopad všech změn plánu v průběhu daného období.
35. Pokud je to relevantní, jsou součástí zpráv penzijních plánů, následující informace:
- a) výkaz čistých aktiv použitelných pro požitky, prostřednictvím kterého se zveřejní:
 - i) stav aktiv na konci období ve vhodném členění;
 - ii) způsob ocenění aktiv;
 - iii) podrobné informace o všech jednotlivých investicích převyšujících 5 % čistých aktiv použitelných pro požitky nebo převyšujících 5 % jakékoliv třídy či druhu cenných papírů;
 - iv) podrobné informace o investicích do podniku zaměstnavatele;
 - v) závazky kromě těch, které vyplývají z pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků;

- b) výkaz změn čistých aktiv použitelných pro požitky, zobrazující:
 - i) příspěvky zaměstnavatele;
 - ii) příspěvky zaměstnanců;
 - iii) výnosy z investic, jako například úrok a dividendy;
 - iv) ostatní výnosy;
 - v) požitky vyplacené nebo splatné (členěné například na penzi, požitky vyplacené v případě úmrtí a invalidity a jednorázově vyplácené částky);
 - vi) správní náklady;
 - vii) ostatní náklady;
 - viii) daně ze zisku;
 - ix) zisky a ztráty vzniklé pozbytím investic a změnami v hodnotě investic; a
 - x) převody z jiných plánů a převody do jiných plánů;
 - c) popis pravidel financování;
 - d) pro plány definovaných požitků pojistně-matematickou současnou hodnotu přislíbených penzijních požitků (případně s rozlišením nepodmíněných a podmíněných požitků) založenou na požitcích přislíbených dle podmínek plánu za služby poskytnuté do dne sestavení výkazu, a to s využitím metody současné úrovně mezd nebo plánované úrovně mezd; tyto informace mohou být zahrnuty v příložené zprávě pojistného matematika tak, aby mohly být pochopeny v souvislosti s příslušnými účetními informacemi; a
 - e) pro plán definovaných požitků charakteristiku významných pojistně-matematických předpokladů a metod použitých pro výpočet pojistně-matematické současné hodnoty přislíbených penzijních požitků.
36. Zpráva o penzijním plánu obsahuje popis plánu, a to buď jako součást účetních informací, nebo ve formě samostatné zprávy. Popis plánu může obsahovat následující:
- a) jména zaměstnavatelů a skupiny zaměstnanců zařazených do plánu;
 - b) počet účastníků přijímajících požitky a počet ostatních účastníků, a to ve vhodném členění;
 - c) typ plánu – plán definovaných příspěvků nebo plán definovaných požitků;
 - d) komentář týkající se toho, zda účastníci přispívají do plánu;
 - e) popis penzijních požitků přislíbených účastníkům;
 - f) popis všech podmínek ukončení plánu;
 - g) změny v položkách a) až f), pokud spadají do období, kterého se sestavovaný výkaz týká.

Nepovažuje se za nic neobvyklého, když jsou ve zprávě uváděny odkazy na jiné dokumenty, které jsou běžně dostupné a v nichž je plán popsán, a ve zprávě jsou zahrnuty pouze informace o následných změnách.

DATUM ÚČINNOSTI

37. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky penzijních plánů sestavovaných za období počínající 1. ledna 1988 nebo později.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 27
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 2000)**

Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v červnu 1988. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V prosinci 1998 byly pozměněny odstavce 13, 24, 29 a 30 tak, že odkazy na IAS 25 – *Investice* byly nahrazeny odkazy na IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

V říjnu 2000 byl pozměněn odstavec 13, aby bylo jeho znění v souladu s podobnými odstavci v jiných souvisejících Mezinárodních účetních standardech.

K IAS 27 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-12, Konsolidace – jednotky zvláštního určení,
- SIC-33, Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	235
Definice	236
Prezentace konsolidované účetní závěrky	236
Rozsah konsolidované účetní závěrky	237
Konsolidační postupy	237
Investice do dceřiných podniků v nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku	239
Zveřejnění	240
Datum účinnosti	240

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije při sestavování a vykazání konsolidované účetní závěrky za skupinu podniků ovládanou mateřským podnikem.
2. Tento standard se použije také pro investice do dceřiných podniků v nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku.
3. Tento standard nahrazuje IAS 3 – *Konsolidovaná účetní závěrka* – kromě případu, kdy se IAS 3 zabývá investicemi do přidružených podniků (viz IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*).
4. Konsolidovaná účetní závěrka je zahrnuta pod výraz „účetní závěrka“, který je obsažen v *Předmluvě k Mezinárodním účetním výkaznictví*. Proto jsou konsolidované účetní závěrky sestavovány v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

5. Tento standard se nezabývá:
- a) metodami zachycení podnikových kombinací a jejich dopady na konsolidaci, včetně goodwillu z podnikových kombinací (viz IAS 22 – *Podnikové kombinace*);
 - b) zachycováním investic do přidružených podniků (viz IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*) a
 - c) zachycováním investic do společných podniků (viz IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*).

DEFINICE

6. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Ovládání (kontrola) (pro účely tohoto standardu) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby měl ovládající z jeho činností užitek.

Dceřiný podnik je podnik, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

Mateřský podnik je podnik, který má jeden nebo více dceřiných podniků.

Skupina je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné skupiny.

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediného podniku.

Menšinový podíl je taková část čistých výsledků z operací a čistých aktiv dceřiného podniku přiřaditelná podílům, které nejsou mateřským podnikem přímo nebo nepřímo vlastněny přes jiné dceřiné společnosti.

PREZENTACE KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

7. Mateřský podnik jiný než mateřský podnik uvedený v odstavci 8 by měl prezentovat konsolidovanou účetní závěrku.
8. Mateřský podnik, který je plně nebo téměř plně vlastněným dceřiným podnikem, nemusí prezentovat konsolidovanou účetní závěrku za předpokladu, že v případě, kdy je téměř plně vlastněn, získá souhlas od vlastníků menšinových podílů. Takový mateřský podnik by měl zveřejnit důvody, pro něž nebyla prezentována konsolidovaná účetní závěrka, spolu se způsobem, kterým jsou dceřiné podniky zachyceny v jeho nekonsolidované účetní závěrce. Měl by být také zveřejněn název a registrované sídlo jeho mateřského podniku, který zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku.
9. O finanční pozici, výsledcích z operací a změnách ve finanční pozici skupiny jako celku se uživatelé účetní závěrky mateřského podniku obvykle zajímají a potřebují být o ní informováni. Tato potřeba je uspokojena konsolidovanou účetní závěrkou, která vykazuje finanční informace o skupině jako o jednotlivém podniku bez ohledu na právní meze samostatného právního subjektu.
10. Mateřský podnik, který je sám plně vlastněn jiným podnikem, nemusí vždy předkládat konsolidovanou účetní závěrku, protože taková závěrka nemusí být požadována jeho mateřským podnikem a potřeby jiných uživatelů mohou být nejlépe uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou jeho mateřského podniku. V některých zemích je mateřský podnik také vyloučen z předkládání konsolidované účetní závěrky, je-li téměř plně vlastněn jiným podnikem a mateřský podnik získá souhlas vlastníků menšinových podílů. Za téměř plně vlastněný podnik se má často ten, jehož mateřský podnik vlastní 90 nebo více procent jeho hlasovacích práv.

ROZSAH KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

11. Mateřský podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, by měl konsolidovat všechny dceřiné podniky, zahraniční i domácí, s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 13.
12. Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje veškeré podniky, které jsou ovládány mateřským podnikem, kromě dceřiných podniků, které jsou vyloučeny z důvodů uvedených v odstavci 13. Má se za to, že ovládání existuje, vlastní-li mateřský podnik přímo či nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv podniku, kromě výjimečných okolností, kdy může být jasně prokázáno, že takové vlastnictví neznamena ovládání. Ovládání existuje i tehdy, vlastní-li mateřský podnik jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv podniku a má přitom: ⁽¹⁾ ⁽²⁾
- a) pravomoc nad více než jednou polovinou hlasovacích práv na základě dohody s jinými investory;
 - b) pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku na základě stanov nebo dohody;
 - c) pravomoc jmenovat či odvolávat většinu členů představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu;
 - d) pravomoc uplatnit většinu hlasů na schůzích představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu.
13. Dceřiný podnik má být vyloučen z konsolidace, když:
- a) ovládání je míněno jako dočasné, protože dceřiný podnik je nabyt a držen výlučně s výhledem na jeho následné pozbytí v blízké budoucnosti, nebo
 - b) operuje za dlouhodobých přísných omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky mateřskému podniku.

Takové dceřiné podniky se zachycují, v souladu s IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

14. Dceřiný podnik není vyloučen z konsolidace proto, že jeho podnikatelské činnosti jsou odlišné od podnikatelských činností jiných podniků ze skupiny. Lepší informace jsou poskytnuty konsolidací takových dceřiných podniků a zveřejněním dodatečných informací o rozličných podnikatelských činnostech dceřiného podniku v konsolidované účetní závěrce. Tak například zveřejnění požadovaná IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, napomůže vysvětlit význam rozličných podnikatelských činností v rámci skupiny.

KONSOLIDAČNÍ POSTUPY

15. Při sestavení konsolidované účetní závěrky jsou účetní výkazy mateřského podniku a jeho dceřiných podniků slučovány tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o skupině jako o jediném podniku, musí být učiněny následující kroky: ⁽²⁾
- a) účetní hodnota investic mateřského podniku do každého dceřiného podniku a podíl mateřského podniku na vlastním kapitálu každého dceřiného podniku jsou vyloučeny (viz IAS 22 – *Podnikové kombinace*, který také popisuje řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);

⁽¹⁾ Viz také SIC-12, Konsolidace – jednotky zvláštního určení.

⁽²⁾ Viz také SIC-33: Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.

- b) menšinové podíly na čistém zisku konsolidovaných dceřiných podniků za účetní období jsou stanoveny a upraveny proti zisku skupiny tak, aby se dospělo k čistému zisku přiřaditelnému vlastníkům mateřského podniku, a
- c) menšinové podíly na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných podniků jsou stanoveny a jsou prezentovány v konsolidované rozvaze odděleně od závazků a od vlastního kapitálu akcionářů mateřského podniku. Menšinové podíly na čistých aktivech se skládají z:
- i) částky vypočtené ke dni původní kombinace v souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace*, a
 - ii) menšinového podílu na změnách stavu vlastního kapitálu po datu kombinace.
16. Daňové závazky buď mateřského podniku, nebo jeho dceřiných podniků při rozdělení mateřskému podniku z kumulovaných zisků dceřiných podniků jsou účtovány v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.
17. Vnitroskupinové zůstatky a vnitroskupinové transakce a z nich vyplývající nerealizované zisky se vyloučí v plné výši. Nerealizované ztráty vyplývající z vnitroskupinových transakcí se také vyloučí kromě případů, kdy pořizovací náklady nelze získat zpět.
18. Vnitroskupinové zůstatky a vnitroskupinové transakce zahrnující prodeje, náklady a dividendy jsou plně vyloučeny. Nerealizované zisky z vnitroskupinových transakcí, které jsou zahrnuty do účetní hodnoty aktiv, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Nerealizované ztráty z vnitroskupinových transakcí, které se odčítají při stanovení účetní hodnoty aktiv, jsou také plně vyloučeny, kromě těch případů, kdy pořizovací náklady nemohou být zpětně získány. Časové rozdíly, které vznikají z vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z vnitroskupinových transakcí, jsou řešeny v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.
19. Jsou-li účetní závěrky dceřiných podniků vcházejících do konsolidace koncipovány k různým datům vykazování, jsou upraveny o účinky významných transakcí nebo jiných případů, které nastaly mezi takovými daty a datem účetní závěrky mateřského podniku. Rozdíl mezi daty vykazování v žádném případě nemá být větší než tři měsíce.
20. Účetní závěrky mateřského podniku a jeho dceřiných podniků použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky jsou obvykle koncipovány ke stejnému datu. Když jsou data vykazování rozličná, dceřiný podnik často pro konsolidační účely sestavuje výkazy ke stejnému datu jako skupina. Je-li to neschůdné, účetní závěrka koncipovaná k rozličným datům může být užita za předpokladu, že rozdíl není větší než tři měsíce. Zásada konzistence přikazuje, aby délka účetních období a všechny rozdíly v datech vykazování byly v jednotlivých obdobích stejné.
21. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje tak, že jsou použita jednotná účetní pravidla pro obdobné transakce a jiné případy za podobných okolností. Jestliže při sestavení konsolidované účetní závěrky není schůdné užít jednotných účetních pravidel, je třeba takovou skutečnost zveřejnit včetně dopadu na částky položek konsolidované účetní závěrky, u nichž byla použita rozdílná účetní pravidla.
22. V mnohých případech, když člen skupiny používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou přijata v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou učiněny patřičné úpravy v jeho účetní závěrce, jsou-li při sestavení konsolidované účetní závěrky použita.
23. Výsledky z operací dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice, kterým je datum, k němuž je kontrola nabývaného dceřiného podniku účinně převedena na kupujícího, v souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace*. Výsledky operací pozbyvaného dceřiného podniku jsou zahrnuty do konsolidované výsledovky do data pozbytí, kterým je datum, k němuž mateřský podnik přestává ovládat dceřiný podnik. Rozdíl mezi výnosy z pozbytí dceřiného podniku a účetní hodnotou jeho aktiv po odečtení

závazků k datu pozbytí je zveřejněn v konsolidované výsledovce jako zisk či ztráta z pozbytí dceřiného podniku. Aby byla zajištěna srovnatelnost účetní závěrky mezi oběma účetními obdobími, jsou často poskytovány doplňkové informace o dopadech nabytí či pozbytí dceřiných podniků na finanční pozici k datu vykazování a výsledky za účetní období a na odpovídající částky předchozího období.

24. Investice do podniku se zachycuje v souladu s IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, od data, k němuž přestává spadat do definice pojmu dceřiný podnik a nestává se podnikem přidruženým, jak jej definuje IAS 28 – Investice do přidružených podniků.
25. Za účetní hodnotu investice k datu, k němu přestává být dceřiným podnikem, je poté považována pořizovací cena.
26. Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze odděleně od závazků a vlastního kapitálu příslušejícího akcionářům mateřského podniku. Menšinové podíly na zisku za skupinu jsou také uvedeny odděleně.
27. Ztráty na konsolidovaném dceřiném podniku, které by měly být přiřazeny menšině, mohou převýšit menšinové podíly na vlastním kapitálu dceřiného podniku. V takovém případě se tímto převýšením a jakýmkoli dalšími menšinovými ztrátami zatíží většinové podíly, s výjimkou ztrát v rozsahu, v němž existuje závazek tyto ztráty umořit a menšina je toho schopna. Jestliže dceřiný podnik následně vykazuje zisky, podílu většiny jsou přiřazeny tyto veškeré zisky až do okamžiku, kdy je zpět získán podíl menšiny na ztrátách, který byl předtím absorbován většinou.
28. Jestliže má dceřiný podnik v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy mimo skupinu, mateřský podnik počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o přednostní dividendy dceřiného podniku, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

INVESTICE DO DCEŘINÝCH PODNIKŮ V NEKONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE MATEŘSKÉHO PODNIKU

29. V nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku se investice do dceřiných podniků, které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky, buď:
 - a) vedou v pořizovacích cenách;
 - b) zachycují za použití ekvivalenční metody tak, jak je popsána v IAS 28 – Investice do přidružených podniků, nebo
 - c) zachycují jako realizovatelná finanční aktiva tak, jak je popsáno v IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.
30. Investice do dceřiných podniků, které jsou vyloučeny z konsolidované účetní závěrky, se:
 - a) vedou v pořizovacích cenách;
 - b) zachycují za použití ekvivalenční metody, jak je popsáno v IAS 28 – Investice do přidružených podniků, nebo
 - c) zachycují jako realizovatelná finanční aktiva tak, jak je popsáno v IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.
31. V mnoha zemích jsou mateřským podnikem předkládány nekonsolidované účetní závěrky, aby byly naplněny zákonné či jiné požadavky.

ZVEŘEJNĚNÍ

32. Zveřejnění, která jsou požadována v odstavcích 8 a 21, se navíc doplňují následovně:
- a) v konsolidované účetní závěrce o seznam významných dceřiných společností, včetně názvu, země registrace nebo sídla, podílu vlastnické účasti a, je-li odlišný, podílu držených hlasovacích práv;
 - b) v konsolidované účetní závěrce, připadá-li v úvahu:
 - i) o důvody, proč není dceřiný podnik konsolidován;
 - ii) o povahu vztahů mezi mateřským podnikem a dceřiným podnikem, u kterého mateřský podnik nevládní, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků více než jednu polovinu hlasovacích práv;
 - iii) o název podniku, v němž je vlastněna více než jedna polovina hlasovacích práv, přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků, ale který není dceřiným podnikem, protože není ovládán, a
 - iv) o dopad nabytí a pozbytí dceřiných podniků na finanční pozici k datu vykazování, výsledky za účetní období a na odpovídající částky předchozího období, a
 - c) v nekonsolidované účetní závěrce mateřského podniku o popis použitých metod pro zachycení dceřiných podniků.

DATUM ÚČINNOSTI

33. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1990 nebo později.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 28
(NOVELIZOVANÝ V ROCE 2000)**

Investice do přidružených podniků

IAS 28 byl schválen Radou v listopadu 1988.

V listopadu 1994 bylo znění IAS 28 přeformátováno, aby byl standard prezentován v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy roku 1991 (IAS 28 (přeformátovaný v roce 1994)). Původní znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V červenci 1998 byly novelizovány odstavce 23 a 24 IAS 28 (přeformátovaného v roce 1994), aby byly v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

V prosinci 1998 pozměnil IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* odstavce 7, 12 a 14. Tyto změny spočívaly v nahrazení odkazů na IAS 25 – *Investice odkazy na IAS 39*.

V březnu 1999 byl pozměněn odstavec 26, v němž byly odkazy na IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni* nahrazeny odkazy na IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* a terminologie byla uvedena do souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

V říjnu 2000 byl novelizován odstavec 8, aby byl zajištěn soulad s podobnými odstavci v jiných souvisejících Mezinárodních účetních standardech, a odstavec 10 byl zrušen. Změny odstavce 8 a 10 IAS 28 nabývají účinnosti, když podnik použije poprvé IAS 39.

K IAS 28 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-3 – Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky,
- SIC-20 – Ekvivalenční metoda – uznání ztrát,
- SIC-33 – Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	241
Definice	241
Podstatný vliv	242
Ekvivalenční metoda	242
Metoda oceňování pořizovacími náklady	242
Konsolidovaná účetní závěrka	243
Nekonsolidovaná účetní závěrka investora	243
Použití ekvivalenční metody	244
Ztráta ze snížení hodnoty	245
Daně ze zisku	245
Podmíněné položky	245
Zveřejnění	245
Datum účinnosti	246

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard investor použije pro zachycení investic do přidružených podniků.
2. Tento standard nahrazuje IAS 3 – *Konsolidovaná účetní závěrka*, pokud se zabývá zachycováním investic do přidruženého podniku.

DEFINICE

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

Přidružený podnik je podnik, v němž má investor podstatný vliv a který není ani dceřiným podnikem, ani společným podnikem investora.

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách podniku, do něž bylo investováno, ale není to ovládání takových politik.

Ovládání (kontrola) (pro účely tohoto standardu) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky podniku tak, aby ovládající měl z jeho činností užitek.

Dceřiný podnik je podnik, který je ovládán jiným podnikem (označovaným jako mateřský podnik).

Ekvivalenční metoda je účetní metoda, pomocí níž je investice původně zachycena v pořizovací ceně a poté upravena o poakviziční změny stavu investorova podílu na čistých aktivech podniku, do něž bylo investováno. Výsledovka odráží investorův podíl na výsledcích z operací podniku, do něž bylo investováno.

Metoda ocenění pořizovacími náklady je účetní metoda, pomocí níž je investice zachycena v pořizovací ceně. Výsledovka odráží výnosy z investice pouze v rozsahu, který investor získává při rozdělení kumulovaných čistých zisků podniku, do něž bylo investováno, které vznikly po datu akvizice.

Podstatný vliv

4. Jestliže investor drží přímo či nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků 20 % nebo více hlasovacích práv podniku, do něž investoval, má se za to, že má podstatný vliv, pokud nemůže být jasně prokázán opak. ⁽¹⁾ Naopak, drží-li investor přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných podniků méně než 20 % hlasovacích práv podniku, do něž investoval, má se za to, že nemá podstatný vliv, pokud takový vliv nemůže být jasně prokázán. Podstatné nebo většinové vlastnictví jiného investora nemusí investorovi bránit v tom, aby měl podstatný vliv.
5. Existence podstatného vlivu investora se obvykle dokazuje splněním jedné nebo více následujících okolností:
 - a) investor je zastoupen v představenstvu nebo obdobném vedoucím orgánu podniku, do něž investoval;
 - b) účastní se tvorby politik;
 - c) uskutečňuje významné transakce s podnikem, do něž investoval;
 - d) dochází ke vzájemné výměně manažerského personálu, nebo
 - e) investor poskytuje stěžejní technické informace.

Ekvivalenční metoda

6. Investice je ekvivalenční metodou původně zachycena v pořizovací ceně a její účetní hodnota je zvyšována či snižována tak, aby byl zachycen podíl investora na ziscích či ztrátách podniku, do něž investoval, vytvořených po datu akvizice. Příděly ze zisků od podniku, do něž investoval, snižují účetní hodnotu investice. Úpravy účetní hodnoty mohou být také nutné kvůli změnám investorova poměrného podílu na podniku, do něž investoval, jež vznikly z takových změn vlastního kapitálu podniku, které nebyly zahrnuty do výsledovky. Tyto změny zahrnují změny vzniklé z přecenění pozemků, budov a zařízení, z přecenění investic, z rozdílů z přepočtů cizích měn a z úprav rozdílů vzniklých z podnikových kombinací. ⁽¹⁾

Metoda oceňování pořizovacími náklady

7. Metodou oceňování pořizovacími náklady investor zachycuje svou investici do podniku v pořizovací ceně. Investor zachycuje výnosy pouze v rozsahu přídělů z kumulovaných čistých zisků od podniku, do něž investoval, vytvořených po datu investorovy akvizice. Příděly převyšující takovéto zisky jsou považovány za zpětné získání investice a jsou zachyceny jako snížení pořizovací ceny dané investice.

⁽¹⁾ Viz také SIC-33: Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnického podílu.

KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

8. Investice do přidruženého podniku je v konsolidované účetní závěrce zachycena ekvivalenční metodou, kromě případů, když:
- je investice nabyta a držena výlučně s výhledem na její následné pozbytí v blízké budoucnosti; nebo
 - přidružený podnik působí za přísných dlouhodobých omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky investorovi.

Taková investice se zachycuje v souladu s IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

9. Uznání výnosů z rozdělení zisků nemusí být odpovídajícím měřítkem investorova zisku z investice do přidruženého podniku, protože přijatá rozdělení zisků mohou mít malý vztah k výkonnosti přidruženého podniku. Protože má investor na přidružený podnik podstatný vliv, má i část odpovědnosti za výkonnost přidruženého podniku a následkem toho i rentabilitu své investice. Investor zachycuje takové správcovství tím, že rozšiřuje rozsah své konsolidované účetní závěrky tak, aby zahrnovala jeho podíl na výsledcích přidruženého podniku, a tak umožnila rozbor zisků a investice a výpočet užitečnějších poměrových ukazatelů. Důsledkem je, že uplatnění ekvivalenční metody poskytuje při vykazování čistých aktiv a čistého zisku investora více informací.

10. (Vypuštěno)

11. Investor přeruší používání ekvivalenční metody od data, kdy:

- přestane mít podstatný vliv na přidružený podnik, avšak investici si ponechá buď celou, nebo jen částečně, nebo
- použití ekvivalenční metody není již nadále vhodné, protože přidružený podnik působí za přísných dlouhodobých omezení, která významně snižují jeho schopnost převádět prostředky investorovi.

Ze účetní hodnoty investice k takovému datu se od té doby považuje pořizovací cena.

NEKONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA INVESTORA

12. Investice do přidruženého podniku, která je zahrnuta do nekonsolidované účetní závěrky investora, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, a která není držena výlučně se záměrem jejího pozbytí v blízké budoucnosti, se buď:

- vede v pořizovací ceně;
- zachycuje za použití ekvivalenční metody, jak je popsáno tímto standardem, nebo
- zachycuje jako realizovatelné finanční aktivum, jak uvádí IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

13. Sestavení konsolidované účetní závěrky samo o sobě neodstraňuje investorovu potřebu nekonsolidované účetní závěrky.

14. Investice do přidruženého podniku, která je zahrnuta do účetní závěrky investora, který nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, se buď:

- vede v pořizovací ceně;
- zachycuje za použití ekvivalenční metody, jak je to uvedeno v tomto standardu, pokud by ekvivalenční metoda byla vhodná pro přidružený podnik, sestavuje-li investor konsolidovanou účetní závěrku, nebo

- c) zachycuje podle IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování – jako realizovatelné finanční aktivum nebo jako finanční aktivum určené k obchodování, za použití definic IAS 39.
15. Investor, který má investice do přidružených podniků, nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pakliže nemá dceřiné podniky. Je vhodné, aby takový investor poskytoval stejné informace o investicích do přidružených podniků jako ty podniky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku.

POUŽITÍ EKVIVALENČNÍ METODY

16. Mnohé postupy vhodné pro použití ekvivalenční metody jsou podobné konsolidačním postupům uvedeným v IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*. Krom toho, široké pojetí, které je základem konsolidačních postupů použitých při nabytí dceřiného podniku, je přijato i při nabytí investice do přidruženého podniku. ⁽¹⁾
17. Investice do přidruženého podniku je zachycena ekvivalenční metodou od data, k němuž začne spadat do definice přidruženého podniku. Při nabytí investice je jakýkoli rozdíl (ať pozitivní, nebo negativní) mezi pořizovací cenou akvizice a investorovým podílem na reálné hodnotě čistých identifikovatelných aktiv přidruženého podniku zachycen v souladu s IAS 22 – *Podnikové kombinace*. Patříčné úpravy investorova podílu na ziscích nebo ztrátách po nabytí jsou provedeny tak, aby byly zachyceny:
- a) odpisy odpisovatelných aktiv založené na jejich reálných hodnotách a
 - b) odpis rozdílu mezi pořizovací cenou investice a investorovým podílem na reálných hodnotách jeho čistých identifikovatelných aktiv.
18. Při uplatnění ekvivalenční metody je užitá poslední dostupná účetní závěrka přidruženého podniku; obvykle je sestavena ke stejnému datu jako účetní závěrka investora. Když je datum vykazání investora a přidruženého podniku rozdílné, přidružený podnik často připravuje pro investora výkazy ke stejnému datu jako účetní závěrka investora. Je-li to neschůdné, může být použita i účetní závěrka sestavená k jinému datu. Zásada konzistence přikazuje, aby délka účetních období a všechny rozdíly v datech vykazování byly v jednotlivých obdobích stejné.
19. Když jsou užitý účetní závěrky s rozličnými daty vykazování, jsou provedeny úpravy o dopady jakýchkoli významných událostí nebo transakcí mezi investorem a přidruženým podnikem, ke kterým došlo mezi datem účetní závěrky přidruženého podniku a datem účetní závěrky investora.
20. Investorovy účetní závěrky jsou obvykle připravovány za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností. V mnoha případech, když přidružený podnik užívá jiná účetní pravidla než taková, která jsou přijata investorem pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou provedeny příslušné úpravy účetní závěrky přidruženého podniku, je-li závěrka investorem použita při uplatnění ekvivalenční metody. Není-li možné takové částky plynoucí z úprav spočítat, je tato skutečnost zveřejněna.
21. Má-li přidružený podnik v oběhu kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy mimo skupinu, investor počítá svůj podíl na ziscích či ztrátách po úpravě o přednostní dividendy, ať již byly ohlášeny, či nikoliv.

⁽¹⁾ Viz také SIC-3, Eliminace nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky.

22. Je-li investorův podíl na ztrátách přidruženého podniku kalkulovaných ekvivalenční metodou roven účetní hodnotě investice nebo ji převyšuje, investor obvykle přeruší zahrnování svého podílu na dalších ztrátách. Investice je vykazována nulovou hodnotou. Dodatečné ztráty jsou brány v úvahu v rozsahu, ve kterém si investor přivodil závazky nebo zaplatí jménem přidruženého podniku, aby za něj splnil jeho závazky, za které se zaručil, nebo jinak zavázal. Jestliže přidružený podnik následně vykazuje zisky, investor znovu počne zahrnovat své podíly na takových ziscích jen poté, co se vyrovnaly podílu na čistých ztrátách, které nebyly zachyceny⁽¹⁾.

Ztráta ze snížení hodnoty

23. Jestliže existuje náznak, že by investice do přidruženého podniku mohla mít nižší hodnotu, uplatňuje podnik IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Při určení hodnoty z užívání investice podnik odhaduje:
- svůj podíl na současné hodnotě odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že budou vytvořeny celým podnikem, do něž investoval, včetně peněžních toků daných příjmy z konečného pozbytí investice, nebo
 - současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž lze očekávat, že vzniknou z dividend, které budou přijaty z této investice, a z jejího konečného pozbytí.

Za správných předpokladů přinášejí obě metody stejný výsledek. Každá výsledná ztráta ze snížení hodnoty investice se přiřazuje v souladu s IAS 36. Proto je tedy nejprve přiřazena jakémukoli zůstatku goodwillu (viz odstavec 17).

24. Zpětně získatelná částka investice do přidruženého podniku je stanovena pro každý jednotlivý přidružený podnik, kromě takových případů, kdy jednotlivý přidružený podnik nevytváří ze stálého užívání peněžní přítoky, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv vykazujícího podniku.

DANĚ ZE ZISKU

25. Daně ze zisku vzniklé z investic do přidružených podniků jsou zachyceny v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.

PODMÍNĚNÉ POLOŽKY

26. V souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, investor zveřejňuje:
- svůj podíl na podmíněných závazcích a na kapitálových závazcích přidruženého podniku, k nimž je také podmíněně zavázán, a
 - ty podmíněné závazky, které vznikají proto, že investor je zvlášť zavázán za veškeré závazky přidruženého podniku.

ZVEŘEJNĚNÍ

27. Zveřejňuje se:
- příslušný seznam a popis významných přidružených podniků, včetně vlastnického podílu a podílu na držení hlasovacích právech, je-li mezi nimi rozdíl, a
 - metody použité pro zachycení takových investic.
28. Investice do přidružených podniků zachycované za použití ekvivalenční metody jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva a vykazány jako zvláštní položka v rozvaze. Investorův podíl na ziscích či ztrátách z takových investic je zveřejněn jako zvláštní položka ve výsledovce. Investorův podíl na jakékoli mimořádné položce nebo položce minulého období je také zveřejněn zvlášť.

⁽¹⁾ Viz také SIC-20, Ekvivalenční metoda – uznání ztrát.

DATUM ÚČINNOSTI

29. S výjimkou odstavců 23 a 24 nabývá tento Mezinárodní účetní standard účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1990 nebo později.
30. Odstavce 23 a 24 nabývají účinnosti v den, kdy nabývá účinnosti IAS 36, tj. pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později, pokud se IAS 36 nepoužije ve dřívějších obdobích.
31. Odstavce 23 a 24 tohoto standardu byly schváleny v červenci 1998, aby nahradily odstavce 23 a 24 z IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*, přeformátovaného v roce 1994.

**MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 29
(PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)**

Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v dubnu 1989. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

K IAS 29 se vztahují následující interpretace SIC:

- SIC-19 – Měna použitá pro vykazování – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29,
- SIC-30 – Měna použitá pro vykazování – převod z měny ocenění do měny vykazování.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	247
Přepřepočování a znovuvykazování účetní závěrky	247
Účetní závěrka v historických cenách	248
Rozvaha	248
Výsledovka	249
Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice	249
Účetní závěrka v běžných cenách	250
Rozvaha	250
Výsledovka	250
Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice	250
Daně	250
Výkaz peněžních toků	250
Odpovídající údaje	250

Konsolidovaná účetní závěrka	250
Volba a užití všeobecného cenového indexu	251
Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační	251
Zveřejnění	251
Datum účinnosti	251

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na prvotní účetní závěrku včetně konsolidované účetní závěrky každého podniku, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky.
2. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí kupní sílu v takové míře, že porovnání hodnot z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.
3. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které je hyperinflace považována za již nastalou. Kdy tedy začíná být nezbytné přepracování a vykazování účetní závěrky v souladu s tímto standardem, závisí na úsudku. Hyperinflace je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, mezi něž lze zahrnout mimo jiné následující:
 - a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla;
 - b) obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní zahraniční měny. Ceny mohou být stanoveny v této měně;
 - c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby úvěrování, dokonce i když je toto období krátké;
 - d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem; a
 - e) kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží 100 % nebo tuto úroveň převyšuje.
4. Dává se přednost tomu, aby všechny podniky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, používaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard použije na účetní závěrku každého podniku od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflace v zemi, v jejíž měně se vykazuje.

PŘEPRACOVÁNÍ A ZNOVUVYKÁZÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

5. Ceny se mění v průběhu času v důsledku působení různých konkrétních nebo všeobecných politických, ekonomických a sociálních sil. Konkrétní síly, jako jsou změny v nabídce a poptávce nebo technologické změny, mohou způsobit, že se individuální ceny významně a nezávisle na sobě zvýší nebo sníží. Navíc mohou všeobecné síly vyústit ve změnu všeobecné cenové hladiny, a tím i všeobecné kupní síly peněz.
6. Ve většině zemí jsou prvotní účetní závěrky připravovány na základě účetnictví založeného na historických cenách bez ohledu na změny ve všeobecné cenové hladině nebo na zvýšení konkrétních cen držných aktiv, s výjimkou pozemků, budov a zařízení a investic, které mohou být přeceněny. Některé podniky však předkládají prvotní účetní závěrku na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, který odráží dopady změn konkrétních cen držných aktiv.

7. V hyperinflační ekonomice je účetní závěrka sestavená ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách užitečná pouze tehdy, pokud je vyjádřena zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Z toho vyplývá, že se tento standard týká prvotní účetní závěrky podniků vykazujících v méně hyperinflační ekonomice. Předložení informací požadovaných tímto standardem jako doplněk k nepřepřacované účetní závěrce není dovoleno. Navíc se nedoporučuje provádět oddělenou prezentaci účetní závěrky před přepracováním.
8. Účetní závěrka podniku, který vykazuje v méně hyperinflační ekonomice, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na základě přístupu k oceňování v běžných cenách, se vyjadřuje zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Odpovídající údaje za předchozí období požadovaná IAS 1 – Prezentace účetní závěrky a každá informace týkající se dřívějšího období se také uvádějí v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni.
9. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zahrnuty do čistého zisku a vykázány odděleně.
10. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní používání těchto postupů a úsudků mezi obdobími je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

Účetní závěrka v historických cenách

Rozvaha

11. Částky v rozvaze ještě nevyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou k rozvahovému dni se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.
12. Peněžní položky se nepřepřacovávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k rozvahovému dni. Peněžní položky jsou drženy peníze a položky, jež mají být přijaty nebo zaplacený v penězích.
13. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka k rozvahovému dni. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepracované rozvaze.
14. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách k rozvahovému dni, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a tržní hodnotě, nejsou tedy přepracovány. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepracovávají.
15. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepracované pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy jsou u každé položky stanoveny použitím změny všeobecného cenového indexu od data jejího nabytí do rozvahového dne na historické náklady a oprávký k těmto položkám. Proto se pozemky, budovy a zařízení, investice, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva cenově přepracovávají od jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepracovány od okamžiku, kdy vznikly pořizovací cena a náklady na přeměnu.
16. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být k dispozici nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základny pro jejich přepracování.
17. Všeobecný cenový index nemusí být k dispozici pro období, pro které tento standard vyžaduje přepracování pozemků, budov a zařízení. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kurzu mezi měnou vykazovanou a relativně stabilní cizí měnou.

18. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným okamžikům než k okamžiku pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepracovány od data přecenění.
19. Přepracovaná částka u nepeněžní položky se sníží v souladu s příslušnými Mezinárodními účetními standardy, jestliže přesáhne zpětně získatelnou částku z budoucího využití položky (včetně prodeje nebo jiného způsobu pozbytí). Proto se v takových případech přepracované částky u pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a obchodních známek sníží na zpětně získatelnou částku, přepracované částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu a přepracované částky u krátkodobých investic se sníží na tržní hodnotu.
20. Podnik, do něhož bylo investováno a u něhož se k zachycení používá ekvivalenční metoda, může vykazovat v měně hyperinflační ekonomiky. Jeho rozvaha a výsledovka se přepracovávají v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jeho čistých aktivech a výsledcích z operací. Pokud je přepracovaná účetní závěrka podniku, do něhož bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kurzy.
21. Dopad inflace se obvykle uznává u výpůjčních nákladů. Není vhodné přepracovávat výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva financovaná z výpůjček a aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém náklady vznikly.
22. Podnik může nabýt aktiv podle ujednání, která mu dovolí odložit platbu, aniž by tím jasně vznikly úrokové náklady. Pokud není možné aktivům přisoudit úrokovou částku, jsou taková aktiva přepracována od data úhrady, a nikoliv od data nákupu.
23. IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn* dovoluje podniku zahrnout kurzové rozdíly z výpůjček do účetních hodnot aktiv vyplývajících ze silné a nedávné devalvace. Taková praxe není pro podnik, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, vhodná, pokud jsou účetní hodnoty aktiva přepracovány od data jeho pořízení.
24. Na začátku prvního období používání tohoto standardu jsou součástí vlastního kapitálu s výjimkou nerozdělených zisků a každého přírůstku z přecenění přepracovány pomocí všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto součásti do podniku vloženy nebo kdy jinak vznikly. Jakýkoli přírůstek z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované nerozdělené zisky se odvodí ze všech ostatních částek v přepracované rozvaze.
25. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny součásti vlastního kapitálu přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je pozdější. Pohyby ve vlastním kapitálu za období jsou zveřejněny v souladu s IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*.

Výsledovka

26. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výsledovce byly vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni. Proto musí být všechny částky přepracovány za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly v účetní závěrce původně vykázány.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

27. V období inflace podnik, který drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a podnik s přebytkem peněžních závazků nad peněžními aktivy získává kupní sílu až do výše, do níž jeho aktiva a závazky nejsou propojeny s cenovou hladinou. Tento zisk nebo ztrátu z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepracování u nepeněžních aktiv, vlastního kapitálu a u položek výsledovky a o úpravy indexem spojených aktiv a závazků. Zisk nebo ztrátu lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu na vážený průměr rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky vzniklému za období.

28. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice se zahrnují do čistého zisku. Úprava aktiv a závazků spojených smlouvou se změnami cen, provedená v souladu s odstavcem 13, je kompenzací zisku nebo ztráty z čisté peněžní pozice. Ostatní položky výsledovky, jako jsou například úrokový výnos nebo náklad a kursové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou s čistou peněžní pozicí také spojeny. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně se ziskem nebo ztrátou z čisté peněžní pozice ve výsledovce.

Účetní závěrka v běžných cenách

Rozvaha

29. Položky uvedené v běžných cenách se nepřepočítávají, protože jsou již vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni. Ostatní položky v rozvaze se přepočítávají v souladu s odstavci 11–25.

Výsledovka

30. Výsledovka v běžných cenách před přepočítáním obvykle vykazuje pořizovací náklady běžné okamžiku, kdy k příslušným transakcím nebo událostem došlo. Náklady prodeje a odpisy jsou vykazovány v běžných cenách k okamžiku spotřeby; tržby z prodeje a ostatní náklady jsou vykazovány v příslušných peněžních částkách, když k nim došlo. Proto musí být všechny částky přepočítány na podmínky zúčtovací jednotky běžné k rozvahovému dni použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice

31. Zisk nebo ztráta z čisté peněžní pozice jsou zachyceny v souladu s odstavci 27 a 28. Výsledovka v běžných cenách však již může obsahovat úpravy vyjadřující dopady měnících se cen na peněžní položky v souladu s odstavcem 16 IAS 15 – *Informace vyjadřující dopady měnících se cen*. Taková úprava je součástí zisku nebo ztráty z čisté peněžní pozice.

Daně

32. Přepočítání účetní závěrky v souladu s tímto standardem může způsobit rozdíly mezi zdanitelným ziskem a účetním ziskem. Tyto rozdíly jsou zachyceny v souladu s IAS 12 – *Daně ze zisku*.

Výkaz peněžních toků

33. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni.

Odpovídající údaje

34. Odpovídající údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických cenách, nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, se přepočítají za použití všeobecného cenového indexu tak, že se srovnatelné účetní závěrky zveřejňují v zúčtovací jednotce běžné ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny za dřívější období, se také vyjadřují v zúčtovací jednotce běžné ke konci vykazovaného období.

Konsolidovaná účetní závěrka

35. Mateřský podnik, který vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít dceřiné podniky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každého takového dceřiného podniku musí být přepočítána použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje předtím, než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené mateřským podnikem. Jestliže je takový dceřiný podnik zahraničním dceřiným podnikem, je jeho přepočítaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kurzy. Účetní závěrky dceřiných podniků, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn*.

36. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykazání, potom musí být přepracovány všechny položky, ať už nepeněžní nebo peněžní, na podmínky zúčtovací jednotky běžné k datu konsolidované účetní závěrky.

Volba a použití všeobecného cenového indexu

37. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny podniky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

EKONOMIKY, KTERÉ PŘESTÁVAJÍ BÝT HYPERINFLAČNÍ

38. Jestliže ekonomika přestává být hyperinflační a podnik ukončí sestavování a zveřejňování účetní závěrky v souladu s tímto standardem, pokládá částky vyjádřené zúčtovací jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období za základ pro účetní hodnoty v jeho následujících účetních závěrkách.

ZVEŘEJNĚNÍ

39. Zveřejní se následující informace: ⁽¹⁾
- a) skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle měny použité pro vykazání, a tedy jsou uvedeny v zúčtovací jednotce běžné k rozvahovému dni;
 - b) zda se účetní závěrka zakládá na přístupu k oceňování v historických cenách, nebo na přístupu k oceňování v běžných cenách; a
 - c) označení a úroveň cenového indexu k rozvahovému dni a změny tohoto indexu v průběhu běžného období a předchozích účetních období.
40. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby byl objasněn základ pro řešení dopadů inflace na účetní závěrku. Mají také poskytnout další informace nezbytné pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

DATUM ÚČINNOSTI

41. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1990 nebo později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 30 (PŘEFORMÁTOVANÝ V ROCE 1994)

Zveřejnění údajů v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí

Tento přeformátovaný Mezinárodní účetní standard nahrazuje standard původně schválený Radou v červnu 1990. Je předkládán v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy schválené roku 1991 nebo později. Původní schválené znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V roce 1998 byly pozměněny odstavce 24 a 25 IAS 30. V důsledku této novelizace jsou odkazy na IAS 25 – *Investice* nahrazeny odkazy na IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

V roce 1999 byly pozměněny odstavce 26, 27, 50 a 51 IAS 30. V důsledku této novelizace jsou odkazy na IAS 10 – *Podmíněné položky a události po rozvahovém dni* nahrazeny odkazy na IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* a použitá terminologie je uvedena do souladu s IAS 37.

⁽¹⁾ Viz také SIC-30 – Měna použitá pro vykazání – převod z měny ocenění do měny vykazání.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	252
Východiska	253
Účetní pravidla	253
Výsledovka	253
Rozvaha	255
Podmíněné položky a přísliby včetně podrozvahových položek	256
Splatnosti aktiv a závazků	257
Koncentrace aktiv, závazků a podrozvahových položek	258
Ztráty z úvěrů a půjček	258
Obecná bankovní rizika	259
Aktiva poskytnutá do zástavy	260
Fiduciární činnosti	260
Transakce se spřízněnými stranami	260
Datum účinnosti	261

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účetní závěrky bank a obdobných finančních institucí (dále jen „banky“).
2. Pro účely tohoto standardu zahrnuje výraz „banka“ všechny finanční instituce, k jejichž hlavnímu předmětu činnosti náleží přijímání vkladů a půjček za účelem poskytování úvěrů a investování a které podléhají bankovním nebo obdobným právním předpisům. Standard se na tyto podniky vztahuje bez ohledu na to, zda mají slovo „banka“ ve svém názvu.
3. Banky představují celosvětově významný a vlivný obor podnikání. Většina jednotlivců a organizací využívá banky jako vkladatelé nebo vypůjčovatelé. Banky hrají významnou roli při udržování důvěry v peněžní systém, neboť mají úzké vazby na regulační úřady a vlády a jelikož podléhají těmito institucemi stanovené regulaci. Proto existuje značný a široký zájem na prosperitě bank, zejména na jejich solventnosti a likviditě a na relativní míře rizik spojených s různými druhy jejich podnikání. Operace bank a z nich vyplývající požadavky na účetnictví a výkaznictví se od ostatních komerčních podniků liší. Tyto specifické potřeby bank zachycuje tento standard. Standard rovněž doporučuje zveřejnění komentáře k účetní závěrce, zabývajícího se záležitostmi jako řízení a kontrola likvidity a rizik.
4. Tento standard doplňuje ostatní Mezinárodní účetní standardy vztahující se rovněž na banky, pokud banky nejsou z jejich působnosti ustanoveními standardů výslovně vyňaty.

5. Tento standard se vztahuje na nekonsolidovanou i konsolidovanou účetní závěrku banky. V případě, že skupina provozuje bankovní činnosti, vztahuje se standard na tyto činnosti na konsolidované bázi.

VÝCHODISKA

6. Uživatelé účetní závěrky banky potřebují relevantní, spolehlivé a srovnatelné informace, které jim pomohou při hodnocení finanční pozice a výkonnosti banky a při ekonomickém rozhodování. Potřebují rovněž informace, které jim umožní lépe pochopit specifika činnosti určité banky. Uživatelé tyto informace potřebují, i když banka podléhá dohledu a poskytuje regulačním orgánům informace, které nejsou vždy veřejně dostupné. Proto musí být informace zveřejňované v účetní závěrce banky, při respektování přiměřenosti požadavků kladených na vedení banky, dostatečně ucelené, aby vyhovely potřebám uživatelů.
7. Uživatelé účetní závěrky banky se zajímají o její likviditu, solventnost a rizika vztahující se k rozvahovým aktivům a závazkům i k podrozvahovým položkám. Likvidita znamená dostupnost zdrojů ke krytí výběru vkladů a jiných finančních příslibů při jejich splatnosti. Solventnost se rozumí přebytek aktiv nad závazky, tedy přiměřenost kapitálu banky. Banka je vystavena riziku likvidity a rizikům vyplývajícím z kolísání měn, úrokových sazeb, tržních cen a z úpadku protistrany. Tato rizika mohou být zachycena v účetní závěrce, uživatelé jim však lépe porozumějí, pokud jim vedení poskytne k účetní závěrce komentář, který objasní způsoby, jimiž vedení řídí a kontroluje rizika spojená s činností banky.

ÚČETNÍ PRAVIDLA

8. Banky používají pro zachycení a ocenění položek v účetní závěrce různých metod. Přestože harmonizace těchto metod je žádoucí, je mimo působnost tohoto standardu. K naplnění požadavků Mezinárodního účetního standardu IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*, a tím i k tomu, aby uživatelé mohli pochopit bázi, na níž je účetní závěrka banky sestavena, je třeba zveřejnit tyto účetní postupy:
 - a) způsob zachycení základních druhů výnosů (viz odstavce 10 a 11);
 - b) způsob ocenění investičních a obchodních cenných papírů (viz odstavce 24 a 25);
 - c) rozdíl mezi transakcemi a jinými událostmi vedoucími k zachycení aktiv a závazků v rozvaze a transakcemi a jinými událostmi, z nichž vznikají pouze podmíněné položky a přísliby (viz odstavce 26 až 29);
 - d) základnu ke stanovení ztrát z úvěrů a půjček a k odpisu nevymahatelných úvěrů a půjček (viz odstavce 43 až 49);
 - e) základnu pro tvorbu rezerv na všeobecná bankovní rizika a jejich účetní řešení (viz odstavce 50 až 52).

Některé z těchto otázek jsou předmětem stávajících Mezinárodních účetních standardů, jiné budou řešeny později.

VÝSLEDOVKA

9. Banka předkládá výsledovku, která člení výnosy a náklady podle druhů a uvádí výši základních druhů výnosů a nákladů.

10. Mimo požadavky jiných Mezinárodních účetních standardů zahrnují údaje ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům mimo jiné tyto výnosy a náklady:
- úrokové a obdobné výnosy,
 - úrokové a obdobné náklady,
 - výnosy z dividend,
 - výnosy z poplatků a provizí,
 - náklady na poplatky a provize,
 - čisté zisky (ztráty) z obchodních cenných papírů,
 - čisté zisky (ztráty) z investičních cenných papírů,
 - čisté zisky (ztráty) z obchodování s devizami,
 - jiné provozní výnosy,
 - ztráty z úvěrů a půjček,
 - všeobecné správní náklady,
 - jiné provozní náklady.
11. Základní druhy výnosů z bankovní činnosti zahrnují úroky, poplatky za služby, provize a výsledky z obchodování. Každý druh výnosu je vykázán samostatně, aby uživatel mohl zhodnotit výkonnost banky. Tyto údaje doplňují informace o původu výnosů požadované IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*.
12. Základní druhy nákladů z bankovní činnosti zahrnují úroky, provize, ztráty z úvěrů a půjček, položky snižující účetní hodnotu investic a všeobecné správní náklady. Každý druh nákladu je vykázán samostatně, aby uživatel mohl zhodnotit výkonnost banky.
13. Jednotlivé výnosy a náklady nelze kompenzovat, s výjimkou položek vztahujících se k zajištění (hedging) a k aktivům a závazkům, které byly kompenzovány v souladu s odstavcem 23.
14. Kompenzace v jiných případech než při zajišťování a při kompenzaci aktiv a závazků dle odstavce 23 brání uživatelům zhodnotit výkonnost jednotlivých činností banky a návratnost jednotlivých druhů aktiv.
15. Zisky a ztráty z dále uvedených činností se obvykle vykazují v čisté hodnotě:
- a) z pozbytí a změn účetní hodnoty obchodních cenných papírů;
 - b) z pozbytí investičních cenných papírů;
 - c) z obchodování s devizami.
16. Úrokové výnosy a úrokové náklady se uvádějí samostatně, aby bylo možno lépe pochopit skladbu a příčiny změn čistého úrokového výnosu.
17. Čistý úrokový výnos je výslednicí úrokových sazeb a výše vypůjčených a půjčených částek. Je žádoucí, aby vedení poskytlo komentář k průměrným úrokovým sazbám, k průměrnému stavu úročených aktiv a úročených závazků za účetní období. V některých zemích vláda poskytuje podporu bankám tím, že jim poskytuje vklady a jiné úvěrové zdroje za úrokové sazby, které jsou podstatně nižší než sazby tržní. V tomto případě komentář vedení banky často uvádí rozsah těchto vkladů a zdrojů a jejich vliv na čistý zisk.

ROZVAHA

18. Banka předkládá rozvahu, která člení aktiva a závazky podle druhů a uvádí je v pořadí odrážejícím jejich relativní likviditu.
19. Mimo požadavky jiných Mezinárodních účetních standardů zahrnují údaje v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům mimo jiné tato aktiva a závazky:

Aktiva:

- hotovost a pohledávky za centrální bankou,
- státní pokladniční poukázky a jiné poukázky přijímané k eskontu centrální bankou,
- státní a jiné cenné papíry určené k obchodování,
- depozita, úvěry a půjčky poskytnuté jiným bankám,
- ostatní depozita umístěná na peněžním trhu,
- úvěry a půjčky klientům,
- investiční cenné papíry.

Závazky:

- depozita přijatá od jiných bank,
 - ostatní depozita přijatá z peněžního trhu,
 - závazky vůči jiným vkladatelům,
 - depozitní certifikáty,
 - vlastní směnky a jiné závazky ve formě cenných papírů,
 - jiné výpůjčky.
20. Nejvhodnější přístup k členění aktiv a závazků banky je jejich seskupení podle druhu a jejich uvedení v přibližném pořadí podle likvidity; toto pořadí zhruba odpovídá jejich splatnostem. Krátkodobé a dlouhodobé položky se neuvádějí samostatně, protože většina aktiv a závazků banky může být realizována nebo vypořádána v blízké budoucnosti.
21. Rozlišení mezi zůstatky vůči ostatním bankám a jiným subjektům peněžního trhu a vklady jiných vkladatelů představuje relevantní informaci, neboť objasňuje vztahy s ostatními bankami a subjekty peněžního trhu a závislost banky na nich. Proto banka uvádí samostatně:
- a) zůstatky u centrální banky;
 - b) depozita uložená v ostatních bankách;
 - c) ostatní depozita umístěná na peněžním trhu;
 - d) depozita přijatá od jiných bank;
 - e) ostatní depozita přijatá z peněžního trhu;
 - f) jiná depozita.
22. Banka většinou nezná držitele svých depozitních certifikátů, protože se obvykle obchodují na otevřeném trhu. Proto banka uvádí samostatně depozita, která byla získána emisí vlastních depozitních certifikátů nebo jiných obchodovatelných cenných papírů.

23. Částku, v níž jsou aktivum nebo závazek vykázány v rozvaze, nelze kompenzovat zápočtem vůči jinému závazku nebo jinému aktivu, pokud neexistuje právní nárok na provedení zápočtu a pokud kompenzace není v souladu s očekávaným způsobem realizace aktiva nebo vypořádání závazku.
24. Banka vykáže reálnou hodnotu svých finančních aktiv a závazků dle požadavků IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.
25. IAS 39 rozlišuje čtyři kategorie finančních aktiv: úvěry a pohledávky vytvořené podnikem, investice držené do splatnosti, finanční aktiva určená k obchodování a realizovatelná finanční aktiva. Banka vykáže reálné hodnoty minimálně pro tyto čtyři kategorie svých finančních aktiv.

PODMÍNĚNÉ POLOŽKY A PŘÍSLIBY VČETNĚ PODROZVAHOVÝCH POLOŽEK

26. Banka uvede tyto podmíněné závazky a přísliby:
- a) podstatu a výši úvěrových příslibů, které jsou neodvolatelné, neboť je nelze zrušit rozhodnutím banky, aniž by riskovala podstatné sankce nebo náklady; a
 - b) podstatu a výši podmíněných závazků a příslibů, které vyplývají z podrozvahových položek včetně:
 - i) přímých úvěrových substitucí, včetně běžných záruk za závazky, záruk z bankovních akceptů a stand-by akreditivů využívaných jako finanční záruky za úvěry a cenné papíry;
 - ii) podmíněných závazků z uzavřených smluv, včetně výkonnostních bondů, bid bondů, warrantů a stand-by akreditivů vztahujících se k určité transakci;
 - iii) krátkodobých podmíněných závazků zanikajících splněním souvisejících smluv o směně zboží, jako jsou dokumentární úvěry zajištěné podkladovou dodávkou;
 - iv) prodejů s doložkou zpětné koupě (sell-buy), které nejsou zachyceny v rozvaze;
 - v) úrokových a měnových nástrojů včetně swapů, opcí a futures;
 - vi) jiných příslibů, facilit na umístění cenných papírů a revolvingových příslibů úpisu.
27. IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* řeší obecně účtování a zveřejňování podmíněných závazků. Uvedený standard má pro banky zvláštní význam, neboť banky často vstupují do různých podmíněných odvolatelných i neodvolatelných závazků a příslibů, často ve významných objemech, a svou výši přesahujících srovnatelné položky u jiných podnikatelských subjektů.
28. Mnoho bank rovněž vstupuje do transakcí, které ve stejné době nevedou k zachycení aktiv a závazků v rozvaze, ale z nichž vznikají podmíněné položky a přísliby. Tyto podrozvahové položky často představují důležitou součást podnikatelské činnosti banky a mají podstatný vliv na úroveň rizik, kterým je banka vystavena. Tyto položky mohou vést ke zvýšení nebo snížení jiných rizik, například zajištěním rozvahových aktiv a závazků. Podrozvahové položky mohou vzniknout z transakcí prováděných z pověření klientů nebo z vlastních obchodních pozic banky.
29. Uživatelé účetní závěrky potřebují znát podmíněné položky a neodvolatelné přísliby banky vzhledem k dopadům na likviditu a solventnost banky, které tyto položky mohou vyvolat, a z nich plynoucí možnost potenciálních ztrát. Uživatelé též požadují přiměřené informace o podstatě a výši podrozvahových transakcí uzavřených bankou.

SPLATNOSTI AKTIV A ZÁVAZKŮ

30. Banka uvede rozložení aktiv a závazků v jednotlivých časových pásmech splatností na základě zbytkové splatnosti od rozvahového dne do sjednaného data splatnosti.
31. Soulad a kontrolovaný nesoulad splatností a úrokových sazeb aktiv a závazků jsou pro řízení banky klíčové. Není obvyklé, aby se splatnosti aktiv a závazků banky zcela kryly, neboť transakce, do nichž banka při podnikání vstupuje, jsou často uzavírány s nejistou splatností a za velmi odlišných podmínek. Neuzavřená pozice může případně zvýšit ziskovost, ale může též zvýšit riziko ztrát.
32. Splatnosti aktiv a závazků a schopnost nahradit za přijatelných nákladů úročené závazky při jejich splatnosti jsou důležité pro posouzení likvidity banky a jejího vystavení změnám úrokových sazeb a měnových kurzů. Pro posouzení své likvidity uvede banka minimálně rozložení svých aktiv a závazků v příslušných pásmech splatností.
33. Pásma splatností, do nichž jednotlivé banky člení svá aktiva a závazky, se liší. Užívaná pásma mají většinou tuto strukturu:
- a) do 1 měsíce;
 - b) od 1 do 3 měsíců;
 - c) od 3 měsíců do 1 roku;
 - d) od 1 roku do 5 let;
 - e) více než 5 let.
- Tato pásma jsou často kombinována, například seskupením úvěrů a půjček do jednoho roku a nad jeden rok. Pokud je splácení rozloženo do delšího časového období, je každá splátka přiřazena do období její smluvní splatnosti nebo očekávané úhrady či inkasa.
34. Zásadním požadavkem je, aby pásma splatností užívaná bankou pro vykazování splatností aktiv i závazků byla shodná. Při dodržení tohoto požadavku jasně vyplyne míra souladu splatností aktiv a závazků a z ní vyplývající závislost banky na jiných zdrojích likvidity.
35. Splatnosti je možno vyjádřit:
- a) zbytkovou lhůtou do dne splatnosti;
 - b) původní lhůtou do dne splatnosti; nebo
 - c) zbytkovou lhůtou do nejbližšího data, kdy lze změnit úrokovou sazbu.
- Rozložení aktiv a závazků dle jejich zbytkové lhůty do dne splatnosti poskytuje optimální základ pro posouzení likvidity banky. Banka může též uvést splatnosti členěné podle původních lhůt do dne splatnosti s cílem poskytnout informace o strategii financování a podnikání. Mimoto může banka uvést zbytkové lhůty do nejbližšího data, kdy lze změnit úrokovou sazbu, aby informovala o výši úrokového rizika, kterému je vystavena. Vedení může v doprovodném textu k účetní závěrce dále poskytnout informace o úrokové angažovanosti banky a o způsobu, kterým tuto angažovanost řídí a kontroluje.
36. V mnoha zemích lze vklad z banky vybrat na požádání a bankou poskytnuté úvěry se mohou stát splatnými na požádání. V praxi jsou však tyto vklady a úvěry často udržovány dlouhou dobu, aniž by byly vybrány nebo splaceny; skutečná splatnost tedy přesahuje smluvní datum splatnosti. Přesto banka vykazuje rozložení dle sjednané splatnosti i v případě, že sjednaná lhůta splatnosti neodpovídá skutečné lhůtě splatnosti, neboť sjednané termíny odrážejí rizika likvidity vztahující se k aktivům a závazkům banky.
37. Některá aktiva banky nemají sjednaný termín splatnosti. Jako očekávaný termín splatnosti těchto aktiv se obvykle uvažuje období, v němž se předpokládá realizace těchto aktiv.

38. Hodnocení likvidity banky uživatelem na základě zveřejněného rozložení splatností se provádí v kontextu místní bankovní praxe, s přihlédnutím k dostupnosti finančních zdrojů pro banky. V některých zemích jsou v rámci běžného podnikání k dispozici krátkodobé zdroje peněžního trhu nebo, v případě nouze, od centrální banky. V jiných zemích tyto možnosti neexistují.
39. Aby uživatelé mohli plně porozumět rozložení splatností, je třeba doplnit údaje v účetní závěrce informacemi o pravděpodobnosti splacení ve zbytkové lhůtě splatnosti. Proto může vedení poskytnout v doplňujícím textu k účetní závěrce informace o skutečných lhůtách inkas a o způsobu, kterým řídí a kontroluje rizika a angažovanost vyplývající z rozdílných splatností a úrokových profilů.

KONCENTRACE AKTIV, ZÁVAZKŮ A PODROZVAHOVÝCH POLOŽEK

40. Banka uvede jakékoliv podstatné koncentrace svých aktiv, závazků a podrozvahových položek. Tyto údaje se poskytují podle územních oblastí, skupin klientů či odvětví nebo podle jiných koncentrací rizik. Banka rovněž uvede vyšší významných čistých devizových pozic.
41. Banka uvede významné koncentrace v rozložení svých aktiv a původu svých závazků, protože tyto údaje dokládají potenciální rizika spojená s realizací těchto aktiv a s disponibilními zdroji banky. Tyto údaje se poskytují v členění podle územních oblastí, skupin klientů či odvětví nebo podle jiných koncentrací rizik přiměřených konkrétním okolnostem určité banky. Důležitý je též obdobný rozbor a popis podrozvahových položek. Územní oblasti mohou zahrnovat jednotlivé země, skupiny zemí nebo regiony v rámci jedné země; údaje o klientech mohou popisovat sektory jako vládní, veřejný a soukromopodnikatelský. Tyto údaje jsou poskytovány jako doplněk k sektorovým informacím požadovaným IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*.
42. Údaje o významných čistých devizových pozicích představují rovněž užitečný indikátor rizika ztrát při změně směnných kurzů.

ZTRÁTY Z ÚVĚŘŮ A PŮJČEK

43. Banka uvede tyto informace:
- a) účetní pravidla popisující základnu pro vyčíslení nákladů z nedobytných úvěrů a půjček a jejich odpis;
 - b) podrobné pohyby opravných položek na ztráty z úvěrů a půjček během období. Samostatně uvede vyšší do nákladů účtovaných ztrát z nedobytných úvěrů a půjček za období, vyšší odepsaných úvěrů a půjček a vyšší inkas z již odepsaných úvěrů a půjček přijatou za toto období;
 - c) celkovou vyšší opravných položek na ztráty z úvěrů a půjček k rozvahovému dni;
 - d) celkovou vyšší úvěrů a půjček zachycených v rozvaze, u nichž bylo zastaveno časové rozlišení úroku, a základnu pro stanovení čisté účetní hodnoty těchto úvěrů a půjček.
44. Jakékoliv částky odložené ke krytí ztrát z úvěrů a půjček, které jsou nad rámec konkrétně zjištěných ztrát nebo podmíněných ztrát, obsažených podle zkušenosti v portfoliu úvěrů a půjček, se účtují jako rozdělení nerozděleného zisku. Jakékoliv zdroje pocházející ze snížení takto odložených částek zvyšují nerozdělený zisk a nejsou zahrnovány do čistého zisku nebo ztráty za účetní období.

45. Při běžném podnikání bance nevyhnutelně vznikají ztráty z úvěrů, půjček a jiných úvěrových facilit v důsledku jejich částečné nebo úplné nedobytnosti. Výše ztrát, která byla konkrétně zjištěna, se zachycuje jako náklad a snižuje účetní hodnotu příslušné kategorie úvěrů a půjček jako opravná položka na ztráty z úvěrů a půjček. Výše potenciálních ztrát, které nebyly konkrétně zjištěny, ale které jsou podle zkušenosti v portfoliu úvěrů a půjček obsaženy, je rovněž zachycena jako náklad a snižuje celkovou účetní hodnotu úvěrů a půjček jako opravná položka ke ztrátám z úvěrů a půjček. Vyčíslení těchto ztrát je závislé na úsudku vedení banky; podstatné však je, aby vedení postupovalo při tvorbě svého úsudku v jednotlivých obdobích konzistentně.
46. Místní okolnosti nebo právní předpisy mohou vyžadovat nebo připouštět, aby banky odkládaly částky na ztráty z úvěrů a půjček převyšující ztráty, které byly konkrétně identifikovány v portfoliu, a potenciální ztráty, které jsou dle zkušenosti v portfoliu úvěrů a půjček obsaženy. Všechny takovéto odložené částky představují rozdělení nerozděleného zisku, nikoliv náklad snižující zisk nebo zvyšující ztrátu za účetní období. Obdobně jakékoliv zdroje pocházející ze snížení těchto částek zvyšují nerozdělený zisk a nejsou zahrnovány do čistého zisku nebo ztráty za účetní období.
47. Uživatelé účetní závěrky banky potřebují znát dopad ztrát z úvěrů a půjček na finanční pozici a výkonnost banky; tyto informace jim totiž umožňují posoudit efektivitu využívání bankovních zdrojů. Proto banka uvádí celkovou částku opravných položek na ztráty z úvěrů a půjček k rozvahovému dni a změny této opravné položky za účetní období. Změny opravné položky včetně částek původně odepsaných, které byly v účetním období inkasovány, jsou uváděny samostatně.
48. Banka může rozhodnout, že nebude časově rozlišovat úroky z úvěrů a půjček, například je-li dlužník po určité období v prodlení se splátkami úroků nebo jistiny. Banka uvede celkovou výši úvěrů a půjček k rozvahovému dni, u nichž není úrok časově rozlišován, a základnu použitou ke stanovení účetní hodnoty těchto úvěrů a půjček. Žadoucí je rovněž údaj, zda banka uznává výnosové úroky z těchto úvěrů a půjček, a údaj o vlivu, který zastavení časového rozlišování úroků má na její výsledovku.
49. Pokud úvěry a půjčky nelze inkasovat, jsou odepsány proti opravné položce na ztráty. V některých případech nejsou odepsány, dokud nejsou dorešeny všechny právní náležitosti a výše ztráty není určena s konečnou platností. V jiných případech jsou odepsány dříve, například když dlužník nesplácí splatné úroky nebo jistinu po určité období. Vzhledem k tomu, že se okamžik odpisu nedobytných úvěrů a půjček liší, může se za obdobných okolností významně lišit i hrubá výše úvěrů a půjček a výše opravných položek ke ztrátám. Proto banka uvádí pravidla pro odpis nedobytných úvěrů a půjček.

OBECNÁ BANKOVNÍ RIZIKA

50. Jakékoliv částky určené ke krytí obecných bankovních rizik, včetně budoucích ztrát a jiných nepředvídatelných rizik nebo podmíněných položek, je třeba uvést samostatně jako rozdělení nerozděleného zisku. Jakékoliv zdroje pocházející ze snížení takovýchto částek zvyšují nerozdělený zisk a nesmějí být zahrnovány do čistého zisku nebo ztráty za účetní období.
51. Místní okolnosti nebo právní předpisy mohou vyžadovat nebo připouštět, aby banky vytvořily nad rámec tvorby opravných položek na ztráty z úvěrů a půjček podle odstavce 45 rezervy na obecná bankovní rizika, včetně rezerv na budoucí ztráty a jiná nepředvídatelná rizika. Od banky může být rovněž vyžadováno nebo jí může být umožněno tvořit rezervy na podmíněné závazky. Tyto částky na obecná bankovní rizika a podmíněné závazky nesplňují kritéria pro uznání rezerv dle IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Proto banka tyto částky musí zachytit jako rozdělení nerozděleného zisku. Tímto je zamezeno nadhodnocení závazků, podhodnocení aktiv, nebo vzniku skrytých záloh a rezerv a vzniku příležitosti ke zkreslení čistého zisku a vlastního kapitálu.

52. Výsledovka nemůže zobrazit relevantní a spolehlivé informace o výkonnosti banky, pokud její čistý zisk nebo ztráta za účetní období zahrnuje vliv skryté tvorby rezerv na obecná bankovní rizika nebo na nadbytečné podmíněné závazky, nebo vliv skrytých zdrojů z rozpuštění takovýchto částek. Obdobně rozvaha nemůže poskytnout relevantní a spolehlivé informace o finanční pozici banky, pokud obsahuje nadhodnocené závazky, podhodnocená aktiva nebo skryté zálohy a rezervy.

AKTIVA POSKYTNUTÁ DO ZÁSTAVY

53. Banka uvede celkovou částku zajištěných závazků a charakter a účetní hodnotu aktiv poskytnutých do zástavy.
54. V některých zemích požadují právní předpisy nebo zvyklosti, aby banky za určité vklady a jiné závazky poskytly svá aktiva do zástavy. Tyto částky jsou často značné a mohou mít podstatný vliv na posouzení finanční pozice banky.

FIDUCIÁRNÍ ČINNOSTI

55. Banky často působí jako svěřenečtí správci nebo vykonávají jiné fiduciární činnosti, při nichž přijímají nebo ukládají z pověření jednotlivců, svěřeneckých fondů, penzijních fondů a jiných institucí jejich aktiva. Pokud svěřenecký nebo obdobný vztah požívá právní ochrany, nejsou tyto prostředky aktivem banky, a proto nejsou vykazovány v její rozvaze. Vykonává-li banka fiduciární činnosti ve větším rozsahu, uvede tuto skutečnost a rozsah těchto činností v účetní závěrce vzhledem k podmíněným závazkům, které jí mohou vzniknout při porušení jejich fiduciárních povinností. Pro tento účel se za fiduciární činnosti nepovažuje úschova finančních nástrojů.

TRANSAKCE SE SPŘÍZNĚNÝMI STRANAMI

56. IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* obecně řeší vykazování vztahů se spřízněnými stranami a transakcí mezi vykazujícím podnikem a s ním spřízněnými stranami. V některých zemích právní předpisy nebo regulační opatření omezují banky nebo jim brání při uzavírání transakcí se spřízněnými stranami, zatímco v jiných jsou tyto transakce povoleny. IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* je zvláště relevantní při prezentaci účetní závěrky banky v zemi, která tyto transakce připouští.
57. Určité transakce mezi spřízněnými stranami mohou být uskutečněny za odlišných podmínek než transakce s nespřízněnými stranami. Například banka může spřízněné straně poskytnout vyšší částku nebo účtovat nižší úrokovou sazbu, než by za jinak stejných okolností poskytla nespřízněné straně; půjčky a vklady se také mohou pohybovat mezi spřízněnými stranami rychleji a s menšími formalitami, než by bylo možné mezi nespřízněnými stranami. I v případě, že transakce mezi spřízněnými stranami vznikají v běžném bankovním styku, je informace o těchto transakcích pro uživatele relevantní a IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran* požaduje jejich uvedení.
58. Pokud banka uzavřela transakce se spřízněnými stranami, je žádoucí vykázat podstatu vztahu se spřízněnou stranou, druh transakcí a údaje o těchto transakcích nutné pro pochopení účetní závěrky banky. Údaje, které budou za běžných okolností zveřejněny k naplnění požadavků IAS 24 – *Zveřejnění spřízněných stran*, zahrnují zásady banky pro úvěrování spřízněných stran a pro transakce se spřízněnými stranami, vyšší nebo podíl týkající se:
- a) úvěrů a půjček, vkladů a akceptů a vlastních směnec; údaje mohou obsahovat celkové nesplacené částky na počátku a na konci účetního období i půjčky, vklady, splátky a jiné změny během účetního období;

- b) jednotlivých druhů výnosů, úrokových nákladů a placených provizí;
- c) výše nákladů zaúčtovaných v účetním období na ztráty z úvěrů a půjček a výše opravné položky k rozvahovému dni;
- d) neodvolatelných příslibů a podmíněných závazků z podrozvahových položek.

DATUM ÚČINNOSTI

59. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky bank za období počínající 1. ledna 1991 nebo později.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 31 (NOVELIZOVANÝ V ROCE 2000)

Vykazování účastí ve společných podnicích

IAS 31 byl schválen Radou v listopadu 1990.

V listopadu 1994 bylo znění IAS 31 přeformátováno, aby byl standard prezentován v novelizovaném formátu přijatém pro Mezinárodní účetní standardy roku 1991. Původní znění však nebylo významným způsobem změněno. Došlo pouze ke změnám některých termínů tak, aby byly v souladu se současnou praxí IASC.

V červenci 1998 byly novelizovány odstavce 39 a 40, aby byly v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*, a byl doplněn nový odstavec 41.

V prosinci 1998 byly v odstavcích 35 a 42 IAS 31 odkazy na IAS 25 – *I investice* nahrazeny odkazy na IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

V březnu 1999 pozměnil IAS 10 (novelizovaný v roce 1999) – *Události po rozvahovém dni* odstavec 45 tak, aby byla terminologie uvedena do souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

V říjnu 2000 byl novelizován odstavec 35, aby byl zajištěn soulad s podobnými odstavci v jiných souvisejících Mezinárodních účetních standardech. Změna odstavce 35 nabývá účinnosti, když podnik použije poprvé IAS 39.

K IAS 31 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-13, Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků.

OBSAH

	Odstavce
Rozsah působnosti	262
Definice	262
Formy společného podniku	263
Smluvní uspořádání	263

Spoluovládané operace	264
Spoluovládaná aktiva	264
Spoluovládané jednotky	265
Konsolidovaná účetní závěrka spoluvlastníka	266
Vzorové řešení – poměrná konsolidace	266
Povolené alternativní řešení – ekvivalenční metoda	267
Výjimky ze vzorového i povoleného alternativního řešení	267
Nekonsolidovaná účetní závěrka spoluvlastníka	267
Transakce mezi spoluvlastníkem a společným podnikem	268
Vykazování účasti na společných podnicích v účetních závěrkách investora	268
Provozovatelé společných podniků	268
Zveřejnění	268
Datum účinnosti	269

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

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard by měl být použit pro zachycení podílů ve společném podniku a pro vykazování aktiv, dluhů, výnosů a nákladů společného podniku v účetních závěrkách spoluvlastníků a investorů bez ohledu na strukturu nebo formy, v jejichž rámci se činnosti společného podniku uskutečňují.

DEFINICE

2. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Společný podnik je smluvní uspořádání, pomocí něhož dvě či více strany podnikají hospodářskou činnost, která je předmětem spoluovládání.

Ovládání (kontrola) je pravomoc ovládat finanční a provozní politiky hospodářské činnosti tak, aby z ní měl ovládající užitek.

Spoluovládání je smluvně dohodnuté podílení se na ovládání hospodářské činnosti.

Podstatný vliv je pravomoc účastnit se rozhodování o finančních a provozních politikách hospodářské činnosti, ale není to ovládání nebo spoluovládání takových politik.

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

Investor ve společném podniku je takovou stranou společného podniku, která nespoluovládá takovýto společný podnik.

Poměrná konsolidace je účetní metoda a způsob vykazování, pomocí níž jsou spoluvlastníkovy podíly na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoluovládané jednotky slučovány způsobem řádek po řádku sečtením s obdobnými položkami z účetní závěrky spoluvlastníka nebo jsou vykazány jako zvláštní řádky položek v účetní závěrce spoluvlastníka.

Ekvivalenční metoda je účetní metoda a metoda vykazování, pomocí níž je podíl na spoluovládané jednotce původně zachycen v pořizovací ceně a poté upraven o poakviziční změny stavu spoluvlastníkovy podílu na čistých aktivech spoluovládané jednotky. Výsledovka odráží spoluvlastníkův podíl na výsledcích z operací spoluovládané jednotky.

Formy společného podniku

3. Společný podnik nabývá mnoha rozličných forem a struktur. Tento standard určuje tři široce vymezené typy – spoluovládané operace, spoluovládaná aktiva a spoluovládané jednotky – které jsou obvykle označeny jakožto společné podniky spadající pod definici společného podniku. Následující charakteristiky jsou společné všem společným podnikům:
 - a) dva či více spoluvlastníků je vázáno smluvním uspořádáním, a
 - b) spoluovládání je vymezeno smluvním uspořádáním.

Smluvní uspořádání

4. Existence smluvního uspořádání odlišuje podíly, které se týkají spoluovládání, od investic do přidružených podniků, v nichž má investor podstatný vliv (viz IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*). Činnosti, které nepodléhají žádnému smluvnímu uspořádání, jež by zakládalo spoluovládání, nejsou pro účely tohoto standardu společným podnikem.
5. Smluvní uspořádání může být prokázáno mnoha způsoby, například smlouvou mezi spoluvlastníky nebo protokoly z rozhovorů mezi spoluvlastníky. V některých případech je smluvní úprava začleněna do stanov nebo jiných ustanovení společného podniku. Ať už je jeho forma jakákoli, smluvní uspořádání mívá obvykle písemnou podobu a upravuje takové záležitosti, jako:
 - a) činnost, trvání a vykazování závazků společného podniku;
 - b) jmenování představenstva nebo obdobného vedoucího orgánu společného podniku a hlasovací práva spoluvlastníků;
 - c) kapitálové vklady spoluvlastníků, a
 - d) podíl spoluvlastníků na výstupu, výnosech, nákladech či výsledcích společného podniku.
6. Smluvní uspořádání ustanovuje spoluovládání společného podniku. To zabezpečuje, aby žádný z jednotlivých spoluvlastníků nebyl v pozici, kdy by jednostranně ovládal činnost. Smluvní uspořádání určuje ta rozhodování o oblastech stěžejních pro cíle společného podniku, která vyžadují souhlas všech spoluvlastníků, a ta rozhodnutí, která mohou vyžadovat souhlas specifikované většiny spoluvlastníků.
7. Smluvní uspořádání může určit jednoho ze spoluvlastníků za provozovatele nebo vedoucího společného podniku. Provozovatel neovládá společný podnik, ale jedná v souladu s finančními a provozními politikami, které spoluvlastníci dohodli v souladu se smluvním uspořádáním a delegovali na vykonavatele. Má-li vykonavatel pravomoc ovládat finanční a provozní politiky ekonomické činnosti, pak ovládá podnik, který je dceřiným podnikem vykonavatele, a nikoli společným podnikem.

SPOLUOVLÁDANÉ OPERACE

8. Operace některých společných podniků se týkají spíše užití aktiv a jiných prostředků spoluvlastníků než ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku či jiné jednotky, nebo finanční struktury, která je oddělená od spoluvlastníků samotných. Každý spoluvlastník užívá své vlastní pozemky, budovy a zařízení a vede své vlastní zásoby. Vznikají mu též jeho vlastní náklady a závazky a obstarává si své vlastní finanční prostředky, které jsou jeho vlastními závazky. Činnosti společného podniku mohou být prováděny zaměstnanci spoluvlastníka vedle jeho podobných činností. Smlouva o společném podniku obvykle stanovuje způsoby, kterými jsou výnosy z prodeje společného produktu a všechny vzniklé náklady v úhrnu rozděleny mezi spoluvlastníky.
9. Příkladem spoulovládané operace je, když dva či více spoluvlastníků spojí své operace, prostředky a odborné znalosti, aby společně vyráběli, uváděli na trh a distribuovali určitý výrobek, jako je letadlo. Každý spoluvlastník zabezpečuje rozdílné části výrobního procesu. Každý spoluvlastník nese své vlastní náklady a podílí se na výnosech z prodeje letadla, přičemž takovýto podíl je určen smluvním uspořádáním.
10. Pokud jde o podíly na spoulovládaných operacích, spoluvlastník ve své nekonsolidované závěrce, a tudíž i ve své konsolidované účetní závěrce zobrazí:
 - a) aktiva, která ovládá, a závazky, které na sebe bere, a
 - b) náklady, které mu vznikají, a svůj podíl na výnosech, který vydělává z prodeje zboží a služeb ze společného podnikání.
11. Protože jsou aktiva, závazky, výnosy a náklady vždy zobrazeny v nekonsolidované účetní závěrce spoluvlastníka a následně v jeho konsolidované účetní závěrce, nejsou ohledně těchto položek požadovány žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.
12. Pro samotný společný podnik nemusí být požadovány individuální účetní záznamy a nemusí být sestavována za společný podnik účetní závěrka. Spoluvlastníci však mohou připravovat manažerské výkazy tak, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDANÁ AKTIVA

13. Některé společné podniky zahrnují spoulovládání a často i společné vlastnictví spoluvlastníků jednoho či více aktiv vložených do společného podniku nebo nabytých pro společný podnik a věnovaných účelům tohoto společného podniku. Aktiva jsou užívána k získání užítku pro spoluvlastníky. Každý spoluvlastník se může podílet na výstupu z daných aktiv a každý nese smluvený podíl na vzniklých nákladech.
14. Takové společné podniky nezahnují založení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky nebo finanční struktury, která je oddělena od samotných spoluvlastníků. Každý spoluvlastník ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užítích prostřednictvím svého podílu na spoulovládaném aktivu.
15. Do mnoha činností v naftařském, plynařském a těžebním odvětví jsou zapojena spoulovládaná aktiva; například produktovod může spoulovládat a provozovat mnoho společností zpracovávajících naftu. Každý spoluvlastník užívá produktovod k dopravě svých výrobků, a naopak, každý nese smluvený podíl na nákladech spojených s jeho provozováním. Jiným příkladem spoulovládaného aktiva je pozemek, který spoulovládají dva podniky, přičemž každý pobírá podíl na přijatém nájemném a nese podíl na nákladech.
16. Pokud jde o podíl na spoulovládaných aktivech, spoluvlastník ve své nekonsolidované účetní závěrce a následně ve své konsolidované účetní závěrce zobrazí:
 - a) svůj podíl na spoulovládaných aktivech klasifikovaných v souladu s povahou těchto aktiv;
 - b) všechny závazky, které mu vznikly;

- c) svůj podíl na závazcích vzniklých společnému podniku společně všem spoluvlastníkům;
 - d) všechny výnosy z prodeje nebo užití svého podílu na výstupu společného podniku spolu se svým podílem na všech nákladech vzniklých společnému podniku, a
 - e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem ve společném podniku.
17. Pokud jde o podíl na spoulovládaných aktivech, každý spoluvlastník do svých účetních záznamů zahrne a ve své nekonsolidované účetní závěrce a následně ve své konsolidované účetní závěrce zobrazí:
- a) svůj podíl na spoulovládaných aktivech klasifikovaných spíše podle jejich povahy než jako investici. Například podíl na spoulovládaném produktovodu je klasifikován mezi pozemky, budovy a zařízení;
 - b) všechny závazky, které mu vznikly, například ty, které mu vznikly při financování svého podílu na aktivech;
 - c) svůj podíl na všech závazcích vzniklých společně s ostatními spoluvlastníky ze vztahu ke společnému podniku;
 - d) všechny výnosy z prodeje či užití svého podílu na výstupu společného podniku, spolu se svým podílem na všech nákladech vyvolaných společným podnikem, a
 - e) všechny náklady, které mu vznikly v souvislosti s jeho podílem na společném podniku, například ty, které se vztahují k financování jeho podílu na aktivech a k prodeji jeho podílu na výstupu.

Protože aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou vždy zobrazeny v nekonsolidované účetní závěrce spoluvlastníka a následně i v jeho konsolidované účetní závěrce, s ohledem na tyto položky se nepožadují žádné úpravy nebo jiné konsolidační postupy, předkládá-li spoluvlastník konsolidovanou účetní závěrku.

18. Řešení spoulovládaných aktiv odráží podstatu a ekonomickou realitu a obvykle i právní formu společného podniku. Individuální účetní záznamy pro samotný společný podnik lze omezit na zachycení takových nákladů, které spoluvlastníci vyvolali společně a nakonec je nesli v souladu s jejich smluvními podíly. Pro společný podnik nemusí být účetní závěrka sestavována, i když spoluvlastníci mohou připravovat manažerské výkazy, aby mohli stanovit výkonnost společného podniku.

SPOLUOVLÁDNÉ JEDNOTKY

19. Spoulovládaná jednotka je společný podnik, který zahrnuje ustavení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl. Jednotka je provozována stejně jako jiné podniky kromě toho, že smluvní uspořádání mezi spoluvlastníky zakládá spoulovládaní hospodářské činnosti jednotky.
20. Spoulovládaná jednotka ovládá aktiva společného podniku, vznikají jí závazky a náklady a vytváří výnosy. Může uzavírat smlouvy svým vlastním jménem a opatřovat finanční prostředky pro činnosti společného podniku. Každý spoluvlastník má právo na podíl na výsledcích spoulovládané jednotky, ačkoliv některé spoulovládané jednotky také umožňují podílet se na výstupu společného podniku.
21. Běžným příkladem spoulovládané jednotky jsou dva podniky, které spojí své činnosti pro určitou oblast podnikání tak, že převedou příslušná aktiva a závazky do spoulovládané jednotky. Jiným příkladem je podnik, který zahájí podnikání v zahraničí tak, že se spojí s vládou nebo jinou agenturou v takové zemi a založí zvláštní jednotku, která je spoulovládanou jednotkou podniku a vlády nebo jiné agentury.

22. Mnohé spoulovládané jednotky jsou v podstatě podobné těm společným podnikům, které jsou uvedeny jako spoulovládané operace nebo spoulovládaná aktiva. Spoulovlastník může například převést spoulovládané aktivum, jako je produktovod, do spoulovládané jednotky z důvodů daňových či jiných. Podobně mohou spoulovlastníci přispívat do spoulovládané jednotky aktivity, která budou provozována společně. Některé spoulovládané operace také vedou k založení spoulovládané jednotky, aby se zabývala určitými aspekty činnosti, například návrhářstvím, marketingem, distribucí nebo poprodejním servisem výrobků.
23. Spoulovládaná jednotka vede své vlastní účetní záznamy a sestavuje a zveřejňuje účetní závěrku stejným způsobem jako jiné podniky v souladu s příslušnými národními požadavky a Mezinárodními účetními standardy.
24. Každý spoulovlastník obvykle vkládá do spoulovládané jednotky peněžní nebo jiné prostředky. Takovéto vklady jsou zahrnuty do účetních záznamů spoulovlastníka a zachyceny v jeho nekonsolidované účetní závěrce jako investice do spoulovládané jednotky.

Konsolidovaná účetní závěrka spoulovlastníka

Vzorové řešení – poměrná konsolidace

25. Spoulovlastník by měl ve své konsolidované účetní závěrce vykázat svůj podíl na spoulovládané jednotce užitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci.
26. Je-li podíl na spoulovládané jednotce vykazován v konsolidované účetní závěrce, je nezbytné, aby spoulovlastník zobrazoval spíše podstatu a ekonomickou realitu takového uspořádání než konkrétní strukturu a formu společného podniku. Spoulovlastník ve spoulovládané jednotce ovládá svůj podíl na budoucích ekonomických užitcích prostřednictvím svého podílu na aktivech a závazcích podniku. Tato podstata a ekonomická realita se odráží v konsolidované účetní závěrce tím, že spoulovlastník vykazuje své podíly na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoulovládané jednotky použitím jednoho ze dvou vykazovacích formátů pro poměrnou konsolidaci popsáných v odstavci 28.
27. Použití poměrné konsolidace znamená, že konsolidovaná rozvaha spoulovlastníka zahrnuje jeho podíl na aktivech, která spoulovládá, a jeho podíl na závazcích, za které spouloodpovídá. Konsolidovaná výsledovka spoulovlastníka zahrnuje jeho podíl na výnosech a nákladech spoulovládané jednotky. Mnohé postupy použité pro vysvětlení poměrné konsolidace jsou podobné postupům pro konsolidaci investic do dceřiných podniků, které jsou vysvětleny v IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*.
28. Poměrná konsolidace umožňuje použití dvou vykazovacích formátů. Spoulovlastník může slučovat svůj podíl na každém aktivu, závazku, výnosu a nákladu spoulovládané jednotky s obdobnými položkami své konsolidované účetní závěrky způsobem řádek po řádku. Může být například sloučen jeho podíl na zásobách spoulovládané jednotky se zásobami konsolidované skupiny a jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoulovládané skupiny s těmiž položkami konsolidované skupiny. Spoulovlastník může alternativně zahrnout do své konsolidované účetní závěrky zvláštní řádky položek pro svůj podíl na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech spoulovládané jednotky. Podíl na krátkodobých aktivech spoulovládané jednotky může být například zobrazen zvlášť jako část krátkodobých aktiv konsolidované skupiny; může být zobrazen zvlášť jeho podíl na pozemcích, budovách a zařízeních spoulovládané jednotky jako část pozemků, budov a zařízení konsolidované skupiny. Oba tyto vykazovací formáty vedou k vykazování stejných částek čistého zisku a všech hlavních položek z klasifikace aktiv, závazků, výnosů a nákladů; oba formáty jsou pro účely tohoto standardu přijatelné.
29. Ať již je užito jakéhokoli formátu pro provedení poměrné konsolidace, je nepřijatelné kompenzovat kterákoli aktiva nebo závazky jejich odečtením od jiných závazků nebo aktiv nebo kterékoli výnosy nebo náklady jejich odečtením od jiných nákladů nebo výnosů, kromě případů, kdy existuje zákonné právo kompenzace a kompenzování vyjadřuje očekávání ohledně realizace aktiva nebo vypořádání závazku.

30. Spoluvlastník přeruší používání poměrné konsolidace od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku.
31. Spoluvlastník přestává používat poměrnou konsolidaci od data, k němuž přestává mít podíl na ovládnání příslušné spoluovládané jednotky. To se může stát například tehdy, když spoluvlastník pozbývá svého podílu nebo když jsou na spoluovládanou jednotku uvalena vnější omezení a tak už nadále nemůže dosahovat svých cílů.

Povolené alternativní řešení – ekvivalenční metoda

32. Spoluvlastník by měl ve své konsolidované účetní závěrce vykázat svůj podíl na spoluovládané jednotce za použití ekvivalenční metody.
33. Někteří spoluvlastníci vykazují své podíly na spoluovládaných jednotkách za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*. Takovéto užití ekvivalenční metody podporují ti, kteří argumentují, že není vhodné slučovat ovládané položky se spoluovládanými položkami, a ti, kteří věří, že spoluvlastníci mají na spoluovládanou jednotku spíše podstatný vliv, než že ji spoluovládají. Tento standard nedoporučuje používání ekvivalenční metody, protože poměrná konsolidace lépe odráží podstatu a ekonomickou realitu spoluvlastníkovy podílu na budoucích ekonomických užitech. Přesto však povoluje použití ekvivalenční metody jako alternativního přístupu při vykazování podílů na spoluovládaných jednotkách.
24. Spoluvlastník přeruší používání ekvivalenční metody od data, k němuž přestává spoluovládat příslušnou spoluovládanou jednotku, nebo na ni mít podstatný vliv.

Výjimky ze vzorového i povoleného alternativního řešení

35. Spoluvlastník zachycuje následující podíly v souladu s IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*:
 - a) podíl na spoluovládané jednotce, která je nabyta a držena výlučně s výhledem na jeho následné pozbytí v blízké budoucnosti, a
 - b) podíl na spoluovládané jednotce, která působí pod přísnými dlouhodobými omezeními, která výrazně snižují její schopnost převádět prostředky spoluvlastníkovi.
36. Použití buď poměrné konsolidace, nebo ekvivalenční metody je nevhodné, je-li podíl na spoluovládané jednotce nabyt a držěn výhradně s výhledem jeho následného pozbytí v blízké budoucnosti. Také je nevhodné, když spoluovládaná jednotka působí pod přísnými dlouhodobými omezeními, která významně snižují její schopnost převádět prostředky spoluvlastníkovi.
27. Od data, k němuž spoluovládaná jednotka začíná být dceřiným podnikem spoluvlastníka, zachycuje spoluvlastník svůj podíl v souladu s IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků*.

Nekonsolidovaná účetní závěrka spoluvlastníka

38. V mnoha zemích jsou nekonsolidované účetní závěrky předkládány spoluvlastníky v souladu se zákonnými nebo jinými požadavky. Taková nekonsolidovaná účetní závěrka je sestavena tak, aby byly naplněny různé potřeby, důsledkem čehož se v různých zemích používají rozdílné způsoby vykazování. Proto tento standard nedává přednost žádnému konkrétnímu přístupu.

TRANSAKCE MEZI SPOLUVLASTNÍKEM A SPOLEČNÝM PODNIKEM

39. Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce by mělo odpovídat podstatě transakce. Zůstávají-li aktiva společnému podniku a převedl-li spoluvlastník do společného podniku podstatná rizika a odměny z vlastnictví, měl by spoluvlastník uznat pouze tu část zisku či ztráty, která náleží podílům ostatních spoluvlastníků. ⁽¹⁾ Spoluvlastník by měl uznat celou částku ztráty, když jeho vklad nebo prodej nasvědčuje snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátě ze snížení hodnoty.
40. Když spoluvlastník koupí aktiva od společného podniku, neměl by uznat svůj podíl na ziscích společného podniku z takové transakce, pokud dále neprodá aktiva nezávislé straně. Spoluvlastník by měl uznat svůj podíl na ztrátách, které jsou výsledkem takových transakcí, stejným způsobem jako na ziscích, kromě toho, že se ztráty uznávají okamžitě poté, co představují snížení čisté realizovatelné hodnoty krátkodobých aktiv nebo ztrátu ze snížení hodnoty.
41. Má-li se určit, zda transakce mezi spoluvlastníkem a společným podnikem nasvědčuje snížení hodnoty aktiva, spoluvlastník stanoví zpětně získatelnou částku aktiva podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Má-li se určit hodnota z užívání, odhadují se budoucí peněžní toky z aktiva založené na trvalém užívání aktiva a jeho konečném pozbytí společným podnikem.

VYKAZOVÁNÍ ÚČASTÍ NA SPOLEČNÝCH PODNICÍCH V ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH INVESTORA

42. Investor do společného podniku, který jej nespoluovládá, by měl vykazovat svůj podíl na společném podniku ve své konsolidované účetní závěrce v souladu s IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, nebo má-li ve společném podniku podstatný vliv, v souladu s IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*, uplatňuje-li ve společném podniku podstatný vliv. V nekonsolidované účetní závěrce investora, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, může být investice vykázána také v pořizovací ceně.

PROVOZOVATELÉ SPOLEČNÝCH PODNIKŮ

43. Provozovatelé nebo vedoucí společných podniků by měli zachycovat jakékoli poplatky v souladu s IAS 18 – *Výnosy*.
44. Jeden nebo více spoluvlastníků může jednat jako provozovatel nebo vedoucí společného podniku. Provozovatelům jsou obvykle za takové služby placeny manažerské poplatky. Poplatky jsou společným podnikem účtovány jako náklad.

ZVEŘEJNĚNÍ

45. Spoluvlastník zveřejní úhrnnou částku následujících podmíněných závazků, ledaže je pravděpodobnost ztráty velmi malá nebo vzdálená, a to odděleně od částky ostatních podmíněných závazků:
- všechny podmíněné závazky, které spoluvlastníkovi vznikly ve vztahu k jeho podílům ve společném podniku a jeho podíl na každém podmíněném závazku, který vznikl společně s jinými spoluvlastníky;
 - svůj podíl na podmíněných závazcích společných podniků samotných, za které je podmíněně zavázán,
 - takové podmíněné závazky, které vznikají, protože spoluvlastník je podmíněně zavázán za závazky jiných spoluvlastníků společného podniku.

⁽¹⁾ Viz také SIC-13, Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků.

46. Spoluvlastník zveřejňuje úhrnné částky následujících závazků vzhledem k jeho podílům na společném podniku, a to odděleně od ostatních závazků:
- a) všechny kapitálové závazky spoluvlastníka v souvislosti s jeho podílem na společném podniku a jeho podíl na kapitálových závazcích, které vznikly spolu s jinými spoluvlastníky, a
 - b) svůj podíl na kapitálových závazcích společných podniků samotných.
47. Spoluvlastník zveřejňuje seznam a popis podílů na významných společných podnicích a vlastnický podíl držených podílů ve spouvládaných jednotkách. Spoluvlastník, který vykazuje své podíly ve spouvládaných jednotkách poměrnou konsolidací za použití vykazovacího formátu založeného na způsobu řádek po řádku nebo ekvivalenční metodou, by měl zveřejnit úhrnné částky každého krátkodobého aktiva, dlouhodobého aktiva, dlouhodobých závazků, výnosů a nákladů vztahujících se k jeho podílům ve společných podnicích.
48. Spoluvlastník, který nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, protože nemá dceřiné podniky, zveřejňuje informace požadované v odstavcích 45, 46 a 47.
49. Je vhodné, aby spoluvlastník, který nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, protože nemá dceřiné podniky, poskytoval stejné informace o svých podílech na společném podniku jako spoluvlastníci, kteří konsolidovanou účetní závěrku sestavují.

DATUM ÚČINNOSTI

50. S výjimkou odstavců 39, 40 a 41 nabývá tento Mezinárodní účetní standard účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1992 nebo později.
51. Odstavce 39, 40 a 41 nabývají účinnosti v den, kdy nabývá účinnosti IAS 36, tj. pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později, pokud se IAS 36 nepoužije ve dřívějších obdobích.
52. Odstavce 39 a 40 tohoto standardu byly schváleny v červenci 1998, aby nahradily odstavce 39 a 40 z IAS 31 – *Vykazování účasti ve společných podnicích*, přeformátovaném v roce 1994. Odstavec 41 tohoto standardu byl vložen v červenci 1998 mezi odstavce 40 a 41 IAS 31, který byl přeformátován v roce 1994.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 33

Zisk na akciích

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v lednu 1997 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později.

V roce 1999 byl pozměněn odstavec 45 tak, že odkazy na IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni* byly nahrazeny odkazy na IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*.

K IAS 33 se vztahuje jedna interpretace SIC:

— SIC-24 – Zisk na akciích – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi.

OBSAH

	Odstavce
Účel	270
Rozsah působnosti	270
Podniky, jejichž akcie jsou veřejně obchodované	270
Podniky, jejichž akcie nejsou veřejně obchodované	271
Definice	271
Vyčíslení	272
Základní ukazatel zisku na akcii	272
Zisk – základní	272
Na akcii – základní	272
Zředěný zisk na akcii	275
Zisk – zředěný	276
Na akcii – zředěný	277
Ředící potenciální kmenové akcie	278
Přepřepování	280
Vykázání	281
Zveřejnění	281
Datum účinnosti	282

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je předepsat pravidla pro výpočet a vykázání zisku na akcii, což zlepší porovnávání výkonnosti mezi různými podniky za totéž období a mezi různými obdobími téhož podniku. Standard klade důraz na výpočet jmenovatele zisku na akcii. Ačkoli data pro výpočet ukazatele zisku na akcii mají limitovanou vypovídací schopnost vyplývající z odlišných účetních pravidel použitých pro zjištění zisku, konzistentně vymezený jmenovatel zvyšuje úroveň finančního výkaznictví.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

Podniky, jejichž akcie jsou veřejně obchodované

1. Tento standard aplikují podniky, jejichž kmenové akcie nebo potenciální kmenové akcie jsou veřejně obchodované, a podniky, které jsou v procesu emitování kmenových akcií nebo potenciálních kmenových akcií na veřejných trzích cenných papírů.

2. Jestliže se předkládá zároveň účetní závěrka mateřského podniku i konsolidovaná účetní závěrka, informace vyžadované tímto standardem se vykazují pouze na bázi konsolidovaných informací.
3. Uživatelé účetní závěrky mateřského podniku se obvykle soustřeďují na výsledky operací skupiny jako celku a potřebují být o nich informováni.

Podniky, jejichž akcie nejsou veřejně obchodované

4. Podnik, který nemá ani kmenové akcie, ani potenciální kmenové akcie veřejně obchodované, ale který zveřejňuje zisk na akcii, musí vypočítat a zveřejnit zisk na akcii podle tohoto standardu.
5. Podnik, který nemá ani kmenové akcie, ani potenciální kmenové akcie, které jsou veřejně obchodované, není povinen zveřejnit zisk na akcii. Avšak srovnatelnost v účetních závěrkách různých podniků je zachována, jestliže každý podnik, který se rozhodne pro zveřejnění zisku na akcii, vypočte zisk na akcii podle pravidel tohoto standardu.

DEFINICE

6. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Kmenová akcie je nástrojem vlastního kapitálu, který je podřízen všem ostatním kategoriím nástrojů vlastního kapitálu.

Potenciální kmenová akcie je finanční nástroj nebo jiná smlouva, opravňující jeho držitele získat kmenové akcie.

Práva nebo opce jsou finanční nástroje, které dávají držiteli právo nakoupit kmenové akcie.

7. Kmenové akcie se podílejí na čistém zisku za období až za ostatními druhy akcií charakteru přednostních akcií. Podnik může mít více než jednu kategorii kmenových akcií. Kmenové akcie též kategorie mají stejná práva na dividendy.
8. Příklady potenciálních kmenových akcií:
 - a) dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu (včetně přednostních akcií), které jsou přeměnitelné v kmenové akcie;
 - b) práva na nákup akcií nebo opce;
 - c) zaměstnanecké plány, jež dovolují zaměstnancům získat kmenové akcie jako část jejich odměny za vykonanou práci, a jiné plány na koupi akcií; a
 - d) akcie, které mají být vydány po splnění určitých podmínek vyplývajících ze smluvních dohod, jako je např. úmluva o koupi podniku nebo jiných aktiv.
9. Následující termíny se používají ve významu výslovně uvedeném v IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace:

Finanční nástroj je kterákoli smlouva, jíž zároveň vzniká jednomu podniku finanční aktivum a druhému podniku finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu.

Nástroj vlastního kapitálu je jakákoli smlouva, která prokazuje zbývající účast na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Reálná hodnota je částka, za niž lze vyměnit aktivum nebo uhradit závazek mezi znalými, souhlasícími a nespřízněnými stranami.

VYČÍSLENÍ

Základní ukazatel zisku na akcii

10. Základní ukazatel zisku na akcii se vypočte dělením čistého zisku nebo ztráty za období, připadajícího na kmenové akcionáře, váženým aritmetickým průměrem počtu kmenových akcií v oběhu během tohoto období.

Zisk – základní

11. Čistý zisk nebo ztráta za období, připadající na kmenové akcionáře pro účely výpočtu základního zisku na akcii, je čistým ziskem nebo ztrátou za období po snížení o přednostní dividendy.
12. Všechny položky výnosů a nákladů, které jsou v období uznány, včetně daňového nákladu, mimořádných položek a menšinových podílů, jsou zahrnuty do zjištění čistého zisku nebo ztráty za období (viz IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech). Pro účely zjištění čistého zisku nebo ztráty za období připadající na kmenové akcionáře se částka čistého zisku připadající na přednostní akcionáře, včetně přednostních dividend za období, odečte z čistého zisku za období (nebo přičte k čisté ztrátě za období).
13. Částka přednostních dividend, která se odečítá z čistého zisku za období, představuje:
- částku kterýchkoli přednostních dividend k nekumulativním přednostním akciím, deklarovanou za dané období; a
 - plnou částku požadovaných přednostních dividend ke kumulativním přednostním akciím za dané období, ať už byly dividendy deklarovány, či nikoliv. Částka přednostních dividend za dané období nezahrnuje částku jakýchkoli přednostních dividend ke kumulativním přednostním akciím, uhrazenou nebo deklarovanou v průběhu běžného období s ohledem na předešlá období.

Na akcii – základní

14. Pro účely výpočtu základního ukazatele zisku na akcii se počtem kmenových akcií rozumí vážený průměr počtu kmenových akcií, které byly během daného období v oběhu.
15. Vážený průměr počtu kmenových akcií, které jsou během daného období v oběhu, odráží skutečnost, že výše vlastního kapitálu se může v průběhu období lišit v důsledku většího či menšího počtu akcií, které jsou v určité době v oběhu. Vážený aritmetický průměr se stanoví tak, že se počet kmenových akcií, které jsou v oběhu na počátku období, upraví o počet kmenových akcií nakoupených zpět a o počet nově vydaných kmenových akcií, přičemž funkci vah zde plní faktor času. Váhový faktor času se odvozuje z počtu dnů, po něž byly určité akcie v oběhu, a vyjadřuje se jako poměrný počet dnů z úhrnného počtu dnů daného období; logická aproximace váženého průměru je pro mnohé situace přiměřená.

Příklad – Vážený průměr počtu akcií

		Akcie vydané	Vlastní akcie	Akcie v oběhu
1. ledna 20X1	Stav k počátku roku	2 000	300	1 700
31. května 20X1	Vydání nových akcií za peníze	800	-	2 500
1. prosince 20X1	Nákup vlastních akcií za peníze	-	250	2 250
31. prosince 20X1	Stav na konci roku	2 800	550	2 250

Výpočet váženého průměru počtu akcií:

$$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146 \text{ akcií nebo:}$$

$$(1\,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\,146 \text{ akcií}$$

16. Ve většině případů se akcie zahrnují do výpočtu váženého průměru počtu akcií od data, kdy je zachytitelná jejich protihodnota (což je obecně datum jejich předání), například:
- kmenové akcie vydané výměnou za peněžní prostředky jsou zahrnuty v den vzniku pohledávky;
 - kmenové akcie vydané při dobrovolné reinvestici dividend do kmenových či přednostních akcií jsou zahrnuty k datu výplaty dividend;
 - kmenové akcie vydané jako důsledek konverze dluhového nástroje do kmenových akcií jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;
 - kmenové akcie vydané namísto úroku nebo jistiny jiných finančních nástrojů jsou zahrnuty k datu, k němuž se úrok přestává počítat;
 - kmenové akcie vydané jako úhrada závazku podniku jsou zahrnuty k datu jeho vypořádání;
 - kmenové akcie vydané jako nepeněžní protihodnota za koupi aktiv jsou zahrnuty k datu, k němuž je akvizice uznána; a
 - kmenové akcie vydané jako protislužba jsou zahrnuty, když je služba poskytnuta.
- V těchto a ostatních případech je okamžik zahrnutí kmenových akcií dán specifickým účelem a podmínkami určujícími jejich vydání. Patříčná protihodnota má být podstatnou součástí jakékoli smlouvy spojené s emisí.
17. Kmenové akcie vydané jako část kupní protihodnoty podnikové kombinace typu akvizice se zahrnují do váženého průměru počtu akcií k datu akvizice, protože nabyvatel zahrnuje výsledky operací postupujícího podniku do své výsledovky právě k datu akvizice. Kmenové akcie vydané jako součást podnikové kombinace, která je spojením podílů, jsou zahrnovány do výpočtu váženého průměru počtu akcií po všechna vykazovaná období, protože účetní závěrka spojeného podniku je připravována tak, jako by spojená jednotka existovala vždy. Tudíž: počet kmenových akcií zahrnutých do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii -- v případě podnikové kombinace typu spojení podílů -- je agregací váženého průměru počtu akcií spojovaných podniků upravenou tak, aby byla ekvivalentní s akciemi podniku, jehož akcie jsou po spojení v oběhu.
18. Jestliže jsou kmenové akcie vydány v částečně hrazené formě, započítávají se pouze jako zlomek kmenových akcií, a to v rozsahu, v jakém jsou za dané účetní období oprávněny podílet se na dividendách ve srovnání s plně hrazenými kmenovými akciemi.
19. Kmenové akcie, které jsou určeny k vydání po splnění jistých podmínek (podmíněně emitovatelné akcie), se považují za akcie v oběhu a zahrnují se do výpočtu základního ukazatele zisku na akcii od data, kdy byly všechny nezbytné podmínky splněny. S kmenovými akciemi v oběhu, které jsou podmíněně návratné (lze je vzít z oběhu), se zachází jako s podmíněně emitovatelnými akciemi.
20. Vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu během daného období, a rovněž za všechna vykazovaná období, se upravuje vždy při událostech (jiných, než je přeměna potenciálních kmenových akcií), které změnil počet kmenových akcií v oběhu bez odpovídajících změn ve zdrojích.
21. Kmenové akcie mohou být vydány, nebo počet akcií v oběhu může být snížen, bez korespondujících změn ve zdrojích. Příklady zahrnují:
- kapitalizaci či emisi prémie (známou v některých zemích jako akciová dividenda);

- b) prémiový prvek v nějaké jiné emisi, např. jako bonusový prvek ve vydání práv stávajícím akcionářům;
- c) štěpení akcií;
- d) opak štěpení akcií (konsolidaci akcií).
22. V případě kapitalizace nebo emise prémie nebo v případě štěpení akcií jsou stávajícím akcionářům vydány akcie bez jakékoli protihodnoty. Počet kmenových akcií v oběhu se tudíž zvýší, aniž se zvýší zdroje. Počet kmenových akcií v oběhu před touto událostí se upraví vzhledem k poměrné změně v počtu kmenových akcií v oběhu tak, jako kdyby operace proběhla na počátku nejstaršího vykazovaného období. Například, v případě emise prémie typu „dvě další akcie k jedné existující akci“, je počet akcií v oběhu před novou emisí násoben faktorem tři, aby se získal nový úhrnný počet akcií, případně faktorem dvě, aby se získal počet dodatečně vydaných akcií.
23. Pokud jde o bod 21 b) výše, vydání kmenových akcií v době uplatnění práv nebo přeměny potenciálních kmenových akcií nezpůsobí obvykle zvýšení prémiového prvku, poněvadž potenciální kmenové akcie budou obvykle vydány za plnou hodnotu, což vyústí do úměrné změny ve zdrojích, jež jsou podniku k dispozici. Při emisi práv je realizační cena často nižší než reálná hodnota akcií. Taková emitovaná práva tudíž zahrnují prvek prémie. Počet kmenových akcií, které mají být použity při výpočtu základního zisku na akcii ve všech obdobích před vydáním práv, je zjištěn jako počet kmenových akcií v oběhu před emisí násobený následujícím faktorem:

$$\frac{\text{Reálná hodnota akcie těsně před uplatněním práv}}{\text{Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv}}$$

Teoretická reálná hodnota akcie po uplatnění práv se vypočte tak, že se k úhrnné reálné hodnotě akcií těsně před uplatněním práv přičte výtěžek z uplatnění práv a tento součet se podělí počtem akcií v oběhu po uplatnění práv. Jestliže práva sama mohou být veřejně obchodována odděleně od akcií před datem jejich uplatnění, je reálná hodnota pro účely tohoto výpočtu určena uzavřením posledního dne, v němž byly akcie obchodovány společně s právy.

—————
Příklad – Emise prémie

Čistý zisk 20X0	180
Čistý zisk 20X1	600
Kmenové akcie v oběhu do 30. září 20X1	200
Emise prémie 1. října 20X1	2 kmenové akcie na každou kmenovou akcii v oběhu k 30. září 20X1
	$200 \times 2 = 400$
Zisk na akcii 20X1	$\frac{600}{(200+400)} = 1,00$
Upravený zisk na akcii 20X0	$\frac{180}{(200+400)} = 0,30$

—————
Protože prémiová emise je emisí bez protihodnoty, zachází se s ní jako kdyby nastala k počátku roku 20X0, k nejstaršímu vykazovanému roku.

Příklad – Vydání práv

Čistý zisk	20X0:1 100; 20X1:1 500; 20X2:1 800
Akcie v oběhu před vydáním práv	500 akcií
Vydání práv	Jedna nová akcie na každých 5 akcií v oběhu (100 nových akcií celkem) Realizační cena: 5,00 Konečné datum uplatnění práva: 1. březen 20X1
Reálná hodnota jedné kmenové akcie těsně před uplatněním k 1. březnu 20X1	11,00

Výpočet teoretické hodnoty akcie po výkonu práv

$$\frac{\text{Reálná hodnota všech akcií v oběhu} + \text{celková částka získaná z uplatnění práv}}{\text{Počet akcií v oběhu před uplatněním} + \text{počet akcií vydaných při uplatnění práv}}$$

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ akcií}) + (5,00 \times 100 \text{ akcií})}{500 \text{ akcií} + 100 \text{ akcií}}$$

Teoretická hodnota akcie po výkonu práv = 10,00

Výpočet korekčního faktoru

$$\frac{\text{Reálná hodnota akcie před uplatněním práv}}{\text{Teoretická hodnota akcie po uplatnění práv}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

Výpočet zisku na akcii

	20X0	20X1	20X2
20X0 EPS původně vykázaný: 1 100/500 akcií	2,20		
20X0 EPS upravený v důsledku vydání práv: 1 100/(500 akcií x 1,1)	2,00		
20X1 EPS včetně vlivů vydání práv		2,54	
		$\frac{1500}{\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$	
20X2 EPS 1 800/600 akcií			3,00

Zředěný zisk na akcii

24. Pro účely výpočtu zředěného zisku na akcii se čistý zisk připadající na kmenové akcie a vážený průměr počtu akcií v oběhu upraví o vlivy všech ředících potenciálních kmenových akcií. ⁽¹⁾
25. Výpočet zředěného zisku na akcii je konzistentní s výpočtem základního zisku na akcii, až na to, že zohledňuje účinek ředících potenciálních kmenových akcií, které jsou v oběhu během daného období, a to takto:
- a) čistý zisk za období připadající na kmenové akcie se zvýší o zdaněnou částku dividend a úroků rozpoznávaných za období ve vztahu k ředícím potenciálním kmenovým akciím, a dále se upraví o jakékoliv další změny ve výnosech a nákladech, vyplývající z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií;

⁽¹⁾ Viz též SIC-24 – Zisk na akcii – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi.

- b) vážený průměr počtu kmenových akcií v oběhu se zvýší o vážený průměr počtu dodatečných kmenových akcií, které by byly v oběhu za předpokladu, že by se uskutečnila přeměna všech ředících potenciálních kmenových akcií.

Zisk – zředěný

26. Pro účely výpočtu zředěného zisku na akcii se částka čistého zisku nebo ztráty za období připadající na kmenové akcionáře a vypočtené ve shodě s odstavcem 11, upraví o zdaněný vliv:
- jakýchkoliv dividend na ředící potenciální kmenové akcie, které byly odečteny při stanovení čistého zisku připadajícího na kmenové akcionáře, vypočteného ve shodě s odstavcem 11;
 - úroků uznaných za dané období k ředícím potenciálním kmenovým akciím; a
 - jakýchkoliv dalších změn ve výnosech a nákladech, které by vyplývaly z přeměny ředících potenciálních kmenových akcií.
27. Poté, co jsou potenciální kmenové akcie přeměněny na kmenové akcie, nejsou dividendy, úroky a další příjmy a výdaje spojené s těmito potenciálními kmenovými akciemi nadále vynakládány. Namísto toho budou nové kmenové akcie oprávněny podílet se na čistém zisku připadajícím na kmenové akcionáře. Tudíž, čistý zisk za období připadající na kmenové akcionáře, vypočtený ve shodě s odstavcem 11, se zvýší o částku dividend, úroků a dalších příjmů a výdajů, které budou uspořeny v důsledku konverze ředících potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Výdaje spojené s potenciálními kmenovými akciemi zahrnují poplatky a diskont či prémii, které jsou zachyceny jako roční úpravy (viz IAS 32). Částky dividend, úroků a jiných příjmů a výdajů jsou upraveny o jakékoli jim přičitatelné daně, vynaložené podnikem.

Příklad – Konvertibilní dluhopisy

Čistý zisk	1 004
Kmenové akcie v oběhu	1 000
Základní zisk na akcii	1,00
Konvertibilní dluhopisy	100

Každý blok 10 dluhopisů je přeměnitelný do 3 kmenových akcií

Úrokový náklad za běžný rok vztahující se k závazkové komponentě konvertibilního dluhopisu 10

Splatná a odložená daň vztahující se k tomuto úrokovému výdaji 4

Poznámka:

úrokový náklad zahrnuje umořování diskontu pocházejícího z původního rozpoznání závazkové komponenty (viz IAS 32).

Upravený čistý zisk

$$1004 + 10 - 4 = 1010$$

Počet kmenových akcií pocházejících z přeměny dluhopisů 30

Počet kmenových akcií použitých pro výpočet zředěného zisku na akcii

$$1000 + 30 = 1030$$

Zředěný zisk na akcii

$$\frac{1010}{1030} = 0,98$$

28. Přeměna některých potenciálních kmenových akcií může vést k následným změnám v dalších příjmech nebo výdajích. Například snížení nákladových úroků souvisejících s potenciálními kmenovými akciemi a z toho vyplývající zvýšení čistého zisku za období může vést ke zvýšení výdajů vzhledem k neuváženému plánu podílu zaměstnanců na zisku. Pro účely výpočtu zředěného zisku na akcii je čistý zisk nebo ztráta za období upraven o všechny takové následné změny v příjmech nebo výdajích.

Na akcii – zředěný

29. Pro účely výpočtu zředěného zisku na akcii se k váženému průměru počtu kmenových akcií, vypočtenému podle odstavců 14 a 20, přičte vážený průměr počtu kmenových akcií, které by byly vydány při přeměně všech ředících potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie. Ředící potenciální kmenové akcie se považují za přeměněné v kmenové akcie k počátku období, anebo, pokud k jejich vydání došlo později, k datu emise potenciálních kmenových akcií.
30. Počet kmenových akcií, který by byl vydán při konverzi ředících potenciálních kmenových akcií, se odvozuje od lhůt potenciálních kmenových akcií. Výpočet předpokládá nejvýhodnější konverzní sazbu nebo realizační cenu z hlediska držitele potenciálních kmenových akcií.
31. Tak jako při výpočtu základního ukazatele zisku na akcii jsou i kmenové akcie, jejichž vydání závisí na výskytu jistých událostí, považovány za jsoucí v oběhu a zahrnují se do výpočtu zředěného zisku na akcii, jestliže podmínky byly splněny (události nastaly). Podmíněně emitovatelné akcie se zahrnují k počátku období (nebo k datu podmíněné dohody, je-li pozdější). Jestliže podmínky nenastaly, je počet podmíněně emitovatelných akcií zahrnutý do výpočtu zředěného zisku na akcii založen na počtu akcií, které by byly emitovatelné, kdyby konec vykazujícího období byl koncem období, v němž mohla eventualita nastat. Přepřepočítání a znovuvykázání není dovoleno, jestliže podmínky nenastaly a období pro danou eventualitu vypršelo. Ustanovení tohoto odstavce se hodí rovněž na potenciální kmenové akcie, které jsou emitovatelné za předpokladu splnění jistých podmínek (podmíněně emitovatelné potenciální kmenové akcie).
32. Dceřiný podnik, společný podnik nebo přidružený podnik mohou vydat potenciální kmenové akcie, které jsou přeměnitelné buď do kmenových akcií dceřiného podniku, společného podniku nebo přidruženého podniku, nebo do kmenových akcií vykazujícího podniku. Jestliže tyto potenciální kmenové akcie dceřiného podniku, přidruženého podniku nebo společného podniku mají ředící vliv na konsolidovaný základní zisk na akcii vykazujícího podniku, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného zisku na akcii.
33. Pro účely výpočtu zředěného zisku na akcii podnik předpokládá uplatnění ředících opcí a jiných ředících potenciálních kmenových akcií podniku. Předpokládané výtěžky z těchto emisí se považují za výsledek emise akcií v reálné hodnotě. S rozdílem mezi počtem akcií vydaných a počtem akcií, které by byly vydány v reálné hodnotě, je třeba nakládat jako s emisí kmenových akcií bez protihodnoty.
34. Reálná hodnota se pro tento účel počítá na bázi průměrné ceny kmenových akcií během období.
35. Opce a jiná ujednání o koupi akcií mají ředící vliv, jestliže by při emisí kmenových akcií vyústily do nižší než reálné hodnoty. Částka ředění je rozdílem mezi reálnou hodnotou a emisní cenou. Aby se tudíž vypočítal zředěný zisk na akcii, je třeba s každým takovým ujednáním zacházet jako s úpravou skládající se:
- a) ze smlouvy o vydání jistého počtu kmenových akcií za jejich průměrnou reálnou hodnotu během období. Akcie, které tak mají být vydány, jsou reálně oceněny a předpokládá se, že nemají ani ředící, ani antiředící vliv. Při výpočtu zředěného zisku na akcii jsou ignorovány; a

- b) ze smlouvy o vydání zbývajících kmenových akcií bez protihodnoty. Takové kmenové akcie negenerují žádný výtěžek a nemají žádný vliv na čistý zisk připadající na kmenové akcie v oběhu. Takové akcie jsou tudíž ředící a při výpočtu zředěného zisku na akcii se přičítají k počtu kmenových akcií v oběhu.

Příklad – Účinky opcí na akcie na výpočet zředěného zisku na akcii

Čistý zisk za rok 20X1	1 200 000		
Vážený průměr počtu akcií v oběhu během roku 20X1	500 000 akcií		
Průměrná reálná hodnota jedné kmenové akcie během roku 20X1	20,00		
Vážený průměr počtu akcií pod opcí během roku 20X1	100 000 akcií		
Realizační cena pro akcie pod opcí během roku 20X1	15,00		
Výpočet zisku na akcii			
	Na akcii	Zisk	Počet akcií
Čistý zisk za rok 20X1		1 200 000	
Vážený průměr počtu akcií v oběhu během roku 20X1			500 000
Základní zisk na akcii	2,40		
Počet akcií pod opcí			100 000
Počet akcií, které by byly vydány za reálnou hodnotu: (100 000 × 15,00) / 20,00		(*)	75 000
Zředěný zisk na akcii	2,29	1 200 000	525 000

(*) Poznámka: Zisk nebyl zvýšen, když úhrnný počet akcií se zvýšil pouze o počet akcií (25 000), které jsou pro účely výpočtu uvažovány jakoby vydané bez jakékoli protihodnoty (viz 35 b) výše).

36. Tato metoda výpočtu vlivu opcí a jiných úmluv o koupi akcií vede ke stejnému výsledku jako metoda vlastních akcií, která se v některých zemích používá. Z toho nevyplývá, že podnik vstoupil do transakce vedoucí k nákupu vlastních akcií, což nemusí být za některých okolností proveditelné nebo v některých zákonodárstvích legální.
37. V rozsahu, v jakém zčásti hrazené akcie nejsou oprávněny podílet se na dividendách během účetního období, jsou považovány za ekvivalenty práv nebo opcí.

Ředící potenciální kmenové akcie

38. Potenciální kmenové akcie se berou v úvahu jako ředící tehdy a jen tehdy, jestliže jejich přeměna na kmenové akcie by snížila čistý zisk na akcii z pokračujících běžných operací.
39. Podnik používá čistý zisk z pokračujících běžných činností jako „kontrolní číslo“, které slouží k určení, zda potenciální kmenové akcie mají ředící či antiředící vliv. Čistý zisk z pokračujících běžných činností je čistý zisk z běžných činností (jak je definován v IAS 8) po snížení o přednostní dividendy a po vyloučení položek vztahujících se k ukončeným činnostem; z tohoto zisku jsou tudíž vyloučeny mimořádné položky, vlivy změn v účetních pravidlech a vlivy oprav zásadních chyb.

40. Potenciální kmenové akcie jsou antiředící, jestliže by jejich přeměna v kmenové akcie zvýšila zisk na akcii z pokračujících běžných činností nebo snížila ztrátu na akcii z pokračujících běžných činností. Vlivy antiředících potenciálních kmenových akcií jsou při výpočtu zředěného zisku na akcii ignorovány.
41. Při zvažování, zda potenciální kmenové akcie mají či nemají ředící vliv, se má každá emise nebo série potenciálních kmenových akcií posoudit spíše zvlášť než v jejich souhrnu. Pořadí, v jakém se potenciální kmenové akcie zvažují, může ovlivnit názor, zda jsou nebo nejsou ředící. Aby se tudíž maximalizovalo ředění základního zisku na akcii, je každá emise či série potenciálních kmenových akcií zvažována v pořadí od nejsilnějšího ředícího vlivu k nejslabšímu.

Příklad – Stanovení pořadí, v němž se ředící cenné papíry zahrnou do výpočtu váženého průměru počtu akcií

Zisk – čistý zisk příslušející držitelům kmenových akcií	10 000 000
Kmenové akcie v oběhu	2 000 000
Průměrná reálná hodnota jedné kmenové akcie během roku	75,00
Potenciální kmenové akcie	
Opce	100 000 s realizační cenou 60
Konvertibilní přednostní akcie	800 000 akcií majících právo na kumulativní dividendu ve výši 8 na akcii. Každá přednostní akcie je vyměnitelná za 2 kmenové akcie.
5 % konvertibilní dluhopisy	Nominální částka 100 000 000. Každých 1 000 dluhopisů je vyměnitelných za 20 kmenových akcií. Není zde žádné umorování prémie nebo diskontu ovlivňující určení úrokového výdaje.
Sazba daně	40 %

Zvýšení zisku připadajícího na držitele kmenových akcií v důsledku přeměny potenciálních kmenových akcií

	Zvýšení zisku	Zvýšení počtu kmenových akcií	Zisk na přírůstek akcií
<i>Opce</i>			
Zvýšení zisku	0		
Přírůstek akcií vydaných bez protihodnoty $100\,000 \times (75 - 60)75$		20 000	0
<i>Přeměnitelné přednostní akcie</i>			
Zvýšení čistého zisku $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Přírůstek akcií $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
<i>5 % konvertibilní dluhopisy</i>			
Zvýšení čistého zisku	3 000 000		
$100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$			
Přírůstek akcií $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Výpočet zředěného zisku na akcii

	Čistý zisk připsatelný	Kmenové akcie	Na akcii
Vykázáno Opce	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 ředící
5 % konvertibilní dluhopisy	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 ředící
Přeměnitelné přednostní akcie	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 anti-ředící

Protože se zředěný zisk na akcii zvýšil poté, co byly vzaty v úvahu přeměnitelné přednostní akcie (z 3,23 na 3,45), jsou přeměnitelné přednostní akcie anti-ředící a při výpočtu zředěného zisku na akcii jsou ignorovány. Zředěný zisk na akcii tudíž činí 3,23.

Tento příklad neilustruje roztržení přeměnitelných finančních nástrojů mezi závazky a vlastní kapitál nebo roztržení souvisejících úroků a dividend mezi náklady a vlastní kapitál, jak požaduje IAS 32.

42. Potenciální kmenové akcie jsou průměrovány za období, v němž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, jež byly zrušeny nebo jimž bylo dovoleno zaniknout během vykazovaného období, jsou zahrnuty do výpočtu zředěného zisku na akcii pouze tou částí účetního období, po níž byly v oběhu. Potenciální kmenové akcie, které byly přeměněny na kmenové akcie v průběhu vykazovaného období, se zahrnují do výpočtu zředěného zisku na akcii od počátku období k datu přeměny; od data přeměny se výsledné kmenové akcie zahrnují jak do základního, tak do zředěného zisku na akcii.

PŘEPRACOVÁNÍ

43. Jestliže se počet kmenových nebo potenciálních kmenových akcií zvýší v důsledku kapitalizace nebo emise prémie nebo štěpení akcií, nebo jestliže se jejich počet sníží jako důsledek konsolidace akcií, je nutno zpětně upravit výpočet základního i zředěného zisku na akcii, a to za všechna vykazovaná období. Jestliže se tyto změny udály po rozvahovém dni, ale před uveřejněním účetní závěrky, výpočet ukazatelů zisku na akcii za tuto i za každou vykazovanou dřívější účetní závěrku se provede na bázi nového počtu akcií. Pokud výpočty na akcii odrážejí takové změny v počtu akcií, tato skutečnost se zveřejní. Kromě toho musí být základní i zředěný zisk na akcii za všechna vykazovaná období upraven o:
- účinky zásadních chyb a úprav vyplývajících ze změn účetních pravidel, provedených ve shodě se vzorovým řešením uvedeným v IAS 8; a
 - účinky podnikových kombinací, které jsou spojením podílů.
44. Podnik znovu nepřepočítává zředěný zisk na akcii za jakékoli vykazované dřívější období kvůli změnám v předpokladech nebo v důsledku přeměny potenciálních kmenových akcií na kmenové akcie v oběhu.

45. Podporuje se snaha podniku zveřejnit a popsat takové transakce s kmenovými akciemi nebo potenciálními kmenovými akciemi, které nejsou ani kapitálovými emisemi, ani štěpením akcií, a které nastaly po rozvahovém dni, jestliže mají takovou významnost, že by jejich nezveřejnění ovlivnilo schopnost uživatelů účetní závěrky učinit správné zhodnocení a rozhodnutí (viz IAS 10 – *Události po rozvahovém dni*). Příklady takových transakcí zahrnují:
- vydání akcií hrazených penězi;
 - vydání akcií, při němž je výtěžek použit ke splacení závazku nebo přednostních akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu;
 - zpětný odkup kmenových akcií v oběhu;
 - přeměna nebo uplatnění potenciálních kmenových akcií, které byly k rozvahovému dni v oběhu, na kmenové akcie;
 - vydání práv, opcí nebo konvertibilních cenných papírů; a
 - naplnění podmínek, ústících ve vydání podmíněně emitovatelných akcií.
46. Částky zisku na akcii se neupravují v důsledku těch transakcí, které nastaly po rozvahovém dni, protože takové transakce neovlivňují velikost kapitálu použitého pro dosažení čistého zisku nebo ztráty za období.

VYKÁZÁNÍ

47. Podnik uvádí ve výsledovce základní a zředěný zisk na akcii za každou kategorii kmenových akcií, která má rozdílná práva k akcii z čistého zisku za období. Podnik vykazuje základní i zředěný zisk na akcii se stejnou významností za všechna vykazovaná období.
48. Tento standard požaduje, aby podnik vykázal základní a zředěný zisk na akcii i tehdy, jsou-li jejich zveřejňované částky negativní (jde o ztrátu na akcii).

ZVEŘEJNĚNÍ

49. Podnik zveřejní následující:
- částky použité v čitateli při výpočtu základního a zředěného zisku na akcii a porovnání těchto částek s čistým ziskem nebo ztrátou za dané období; a
 - vážené průměry počtu kmenových akcií použité ve jmenovateli pro výpočet základního a zředěného zisku na akcii a porovnání obou jmenovatelů.
50. Finanční nástroje a jiné smlouvy, které dávají vznik potenciálním kmenovým akciím, mohou obsahovat lhůty a podmínky, které ovlivní velikost základního a zředěného zisku na akcii. Tyto lhůty a podmínky mohou určovat, zda budou určité potenciální kmenové akcie ředící či nikoliv, a jestliže ano, mohou dále rozhodovat o vlivu na vážený průměr počtu akcií v oběhu a o jakýchkoli následných úpravách čistého zisku připadajícího na kmenové akcionáře. Ať už IAS 32 vyžaduje zveřejnění těchto lhůt platnosti, či nikoliv, takové zveřejnění je tímto standardem podporováno.
51. Jestliže podnik zveřejní kromě základního a zředěného zisku na akcii i jiné ukazatele na akcii, u nichž vykázaná složka čistého zisku bude jiná, než kolik činí čistý zisk nebo ztráta za období připadající na kmenové akcionáře, musí být i tyto ukazatele vypočteny při použití váženého průměru počtu akcií stanoveného podle tohoto standardu. Je-li použita taková složka čistého zisku, která není vykázána na samostatném řádku výsledovky, má být poskytnuto srovnání mezi použitou složkou a řádkem vykázaným ve výsledovce. Částky základního a zředěného zisku na akcii se vykazují se stejnou mírou důležitosti.

52. Podnik si může přát zveřejnit více informací, než tento standard požaduje. Takové informace mohou napomoci uživatelům zhodnotit výkonnost podniku a mohou formulovat částky na akcii pro nejrůznější složky čistého zisku. Taková zveřejnění se podporují. Avšak, jestliže jsou takové částky zveřejněny, jsou jmenovatele počítány ve shodě s tímto standardem, aby se zajistila srovnatelnost zveřejněných částek na akcii.

DATUM ÚČINNOSTI

53. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 34

Mezitímní účetní výkaznictví

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v únoru 1998 a je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později.

V dubnu 2000 pozměnil Mezinárodní účetní standard IAS 40 – *Investice do nemovitostí* odstavec 7 Dodatku C tohoto standardu.

ÚVOD

1. Tento standard (IAS 34) se zabývá problematikou mezitímního výkaznictví, která nebyla pokryta předchozími Mezinárodními účetními standardy. IAS 34 je účinný pro účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později.
2. Mezitímní účetní závěrka je zpráva, která obsahuje buď kompletní, nebo zkrácený soubor účetní závěrky za období kratší než úplný účetní rok podniku.
3. Tento standard nenařizuje, které podniky zveřejňují mezitímní účetní závěrky, jak často nebo za jak dlouho od konce mezitímního období má být taková závěrka zveřejněna. IASC je toho názoru, že tyto skutečnosti rozhodují národní vlády, regulátoři kapitálového trhu, burzy a orgány v oblasti účetnictví. Tento standard se používá v případech, kdy má společnost povinnost nebo se sama rozhodla zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy.
4. Tento standard:
 - a) definuje minimální obsah mezitímních účetních výkazů včetně komentáře k nim; a
 - b) určuje principy uznávání a oceňování, které se používají v mezitímních účetních výkazech.
5. Minimální obsah mezitímní účetní závěrky jsou zkrácená rozvaha, zkrácená výsledovka, zkrácený výkaz peněžních toků, zkrácený výkaz změn vlastního kapitálu a vybrané vysvětlující poznámky.
6. Vzhledem k předpokladu, že kdokoliv, kdo čte mezitímní účetní výkazy podniku, má zároveň přístup k bezprostředně předchozí roční účetní závěrce, zdánlivě se neopakují nebo neaktualizují v mezitímní účetní závěrce poznámky uvedené již v komentáři k ročním účetním výkazům. Místo toho zahrnují poznámky k mezitímní účetní závěrce primárně vysvětlení událostí a změn, které jsou podstatné pro pochopení vývoje finanční pozice a výkonnosti podniku od data posledních ročních účetních výkazů.
7. Podnik používá ve svých mezitímních účetních závěrkách stejná účetní pravidla jako pro roční účetní závěrku s výjimkou těch účetních pravidel, která se změnila po datu bezprostředně předcházející roční účetní závěrky a která budou zohledněna v příští roční účetní závěrce. Periodicita výkaznictví podniku – roční, pololetní nebo čtvrtletní – nesmí mít vliv na vyčíslení jeho ročních výsledků. K dosažení tohoto cíle je způsob vyčíslení pro potřebu mezitímního výkaznictví založen na vykazování kumulovaných údajů od počátku roku k datu.

8. Dodatek k tomuto standardu poskytuje vodítko pro aplikaci základních principů vykazování a oceňování k datům mezitímních výkazů pro různé typy aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Daňový náklad za mezitímní období vychází z výpočtu průměrné roční efektivní daňové sazby v návaznosti na roční odhad daně.
9. Při rozhodování o tom, jak vykázat, klasifikovat nebo zveřejnit položku pro potřeby mezitímního výkaznictví, je významnost stanovena ve vazbě na data mezitímního období, nikoliv na předpokládané roční údaje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	284
Rozsah působnosti	284
Definice	284
Obsah mezitímní účetní závěrky	284
Minimální součásti mezitímní účetní závěrky	285
Forma a obsah mezitímních účetních výkazů	285
Vybrané vysvětlující poznámky	286
Zveřejnění shody s IAS	287
Období, za která se mezitímní účetní závěrka sestavuje	287
Významnost	288
Zveřejnění v roční účetní závěrce	288
Uznání a oceňování	288
Shoda s ročními účetními pravidly	288
Sezónní, cyklické a příležitostné výnosy	290
Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně	290
Použití pravidel rozpoznávání a oceňování	290
Použití odhadů	290
Přehodnocení dříve vykázaných mezitímních období	290
Datum účinnosti	291

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit minimální obsah mezitímní účetní závěrky a určit pravidla uznávání a oceňování v úplných nebo zkrácených účetních závěrkách za mezitímní období. Včasné a spolehlivé mezitímní účetní výkaznictví zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a ostatních subjektů porozumět schopnosti podniku generovat zisky a peněžní toky a pochopit jeho finanční situaci a likviditu.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard nenařizuje, který podnik je povinen mezitímní účetní závěrku zveřejňovat a jak často, resp. za jak dlouho po skončení mezitímního období má být taková závěrka zveřejněna. Nicméně vláda, regulátor kapitálového trhu, burza nebo orgány v oblasti účetnictví často požadují, aby svoji mezitímní účetní závěrku zveřejňovaly podniky, jejichž dluhové nebo majetkové cenné papíry jsou veřejně obchodovány. Tento standard se používá v případě, že má podnik povinnost nebo se sám rozhodl zveřejnit mezitímní účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Výbor pro Mezinárodní účetní standardy vyzývá veřejně obchodované podniky, aby sestavovaly mezitímní účetní závěrky, které budou v souladu s pravidly uznávání, oceňování a zveřejňování stanovenými tímto standardem. Konkrétně jsou veřejně obchodované podniky vyzývány, aby:
 - a) sestavovaly mezitímní účetní závěrku alespoň ke konci první poloviny svého účetního období; a
 - b) zpřístupnily svou mezitímní účetní závěrku nejpozději do 60 dnů od konce mezitímního období.
2. Shoda každé účetní závěrky, roční nebo mezitímní, s Mezinárodními účetními standardy je posuzována individuálně. Skutečnost, že podnik nesestavoval mezitímní účetní závěrky v průběhu některého hospodářského roku nebo sestavoval mezitímní závěrky, které nebyly ve shodě s tímto standardem, není na překážku shodě roční účetní závěrky podniku s Mezinárodními účetními standardy, pokud tak byla sestavena.
3. Pokud je mezitímní účetní závěrka podniku označena, že je ve shodě s Mezinárodními účetními standardy, pak musí být ve shodě se všemi požadavky tohoto standardu. Odstavec 19 uvádí v tomto ohledu konkrétní požadavky na zveřejnění.

DEFINICE

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

Mezitímní období je účetní období, které je kratší než úplný hospodářský rok.

Mezitímní účetní závěrka představuje zprávu, která obsahuje buď úplný soubor účetní závěrky (tak, jak je popsáno v IAS 1 – Prezentace účetní závěrky), nebo zkrácenou účetní závěrku (tak jak je popsáno v tomto standardu), a to za mezitímní období.

OBSAH MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

5. IAS 1 stanovuje úplný soubor účetní závěrky, který se skládá z:
 - a) rozvahy;
 - b) výsledovky;
 - c) výkazu, který zobrazuje buď i) veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo ii) změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a rozdělování vlastníků;
 - d) výkazu peněžních toků;
 - e) účetní pravidla a vysvětlující komentář.

6. V zájmu včasnosti a úspory nákladů a vyvarování se opakování již vykázaných informací může být po podniku požadováno (nebo se tak může sám rozhodnout) zveřejnění méně informací v mezitímních závěrkách ve srovnání s jeho roční účetní závěrkou. Podle tohoto standardu tvoří minimální obsah mezitímní účetní závěrky zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky. Úkolem mezitímní účetní závěrky je aktualizace posledního úplného souboru roční účetní závěrky. Proto se soustřeďuje na nové činnosti, události a okolnosti a neduplikuje již dříve zveřejněné informace.
7. Žádné ustanovení IAS 34 nemá zakazovat nebo odrazovat podnik od zveřejnění úplného souboru účetní závěrky (podle IAS 1) v rámci své mezitímní účetní závěrky namísto zkrácených účetních výkazů a vybraných vysvětlujících poznámek. Rovněž tento standard nezakazuje ani neodrazuje podnik od toho, aby ve zkrácené podobě mezitímní závěrky uvedl více řádkových položek nebo vysvětlujících poznámek, než je minimum stanovené v tomto standardu. Pokyny pro uznání a oceňování uvedené v tomto standardu se použijí i na úplný soubor účetní závěrky za mezitímní období, přičemž taková závěrka zahrnuje všechna zveřejnění požadovaná tímto standardem (zejména vybrané poznámky dle odstavce 16) i ta, která požadují ostatní Mezinárodní účetní standardy.

Minimální součásti mezitímní účetní závěrky

8. Mezitímní účetní závěrka zahrnuje minimálně tyto součásti:
 - a) zkrácenou rozvahu;
 - b) zkrácenou výsledovku;
 - c) zkrácený výkaz zobrazující buď i) veškeré změny ve vlastním kapitálu, nebo ii) změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a rozdělování vlastníkům;
 - d) zkrácený výkaz peněžních toků; a
 - e) vybrané vysvětlující poznámky.

Forma a obsah mezitímních účetních výkazů

9. Pokud podnik zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce úplný soubor účetních výkazů, je forma a obsah těchto výkazů v souladu s požadavky IAS 1 pro úplný soubor účetních výkazů.
10. Pokud podnik zveřejňuje ve své mezitímní účetní závěrce soubor zkrácených účetních výkazů, zahrnují tyto zkrácené účetní výkazy přinejmenším mezisoučty v každém ze sloupců, který je obsažen v poslední roční účetní závěrce, a vybrané vysvětlující poznámky požadované tímto standardem. Doplnkové řádky nebo poznámky se uvedou v případě, že by jejich opomenutí učinilo zkrácené mezitímní účetní výkazy zavádějícími.
11. Jak v úplné, tak i ve zkrácené výsledovce za mezitímní období se uvede ukazatel základního i zředěného zisku na akcii.
12. IAS 1 poskytuje vodítka k tomu, jak strukturovat účetní výkazy, a obsahuje dodatek „Ilustrativní struktura účetních výkazů“, který poskytuje další vodítka týkající se hlavních sloupců a mezisoučtů ve výkazech.
13. Zatímco v případě výkazu změn ve vlastním kapitálu požaduje IAS 1 jeho zveřejnění formou samostatné části účetní závěrky podniku, v případě informací o změnách ve vlastním kapitálu vyplývajících z kapitálových transakcí s vlastníky nebo rozdělování vlastníkům dovoluje tyto informace zveřejnit buď přímo v účetním výkazu, nebo alternativně v komentáři. Ve svých mezitímních účetních závěrkách pokračuje podnik při vykazování změn ve vlastním kapitálu stejným způsobem jako ve své poslední roční účetní závěrce.
14. V případě, že poslední roční účetní závěrka podniku byla konsolidovaná, pak jsou mezitímní účetní závěrky rovněž sestaveny v konsolidované podobě. Individuální účetní výkazy mateřské společnosti pak nejsou konzistentní či srovnatelné s konsolidovanými výkazy poslední roční účetní závěrky. V případě, že roční účetní závěrka zahrnuje individuální účetní výkazy mateřské společnosti jako doplněk konsolidovaných účetních výkazů, pak tento standard ani nepožaduje, ani nezakazuje zahrnutí individuálních výkazů mateřské společnosti do mezitímní účetní závěrky podniku.

Vybrané vysvětlující poznámky

15. Uživatel mezitímní účetní závěrky podniku má jistě rovněž přístup k poslední roční účetní závěrce tohoto podniku. Proto není nutné uvádět v komentáři k mezitímní účetní závěrce relativně nepodstatné aktualizace informací, které již byly zveřejněny v komentáři poslední roční účetní závěrky. K datu mezitímní závěrky je mnohem užitečnější vysvětlení událostí a transakcí důležitých pro porozumění změnám ve finanční pozici a výkonnosti podniku, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.
16. Jako minimum zahrne podnik do poznámek ke svým mezitímním účetním výkazům následující informace, pokud jsou významné a nejsou zveřejněny jinde v mezitímní účetní závěrce. Standardně se informace vykazují hodnotově způsobem „od počátku roku k datu“. Nicméně podnik zveřejní rovněž všechny události a transakce, které jsou významné pro porozumění aktuálnímu mezitímnímu období:
- a) prohlášení, že pro mezitímní účetní závěrku se použila stejná účetní pravidla a metody výpočtů jako v poslední roční účetní závěrce, nebo popis podstaty a dopadu změn těchto metod v případě, že k nim došlo;
 - b) vysvětlující komentář týkající se sezónních nebo cyklických mezitímních operací;
 - c) podstatu a částku položek ovlivňujících aktiva, závazky, vlastní kapitál, čistý zisk nebo peněžní toky, které jsou neobvyklé svou podstatou, velikostí nebo výskytem;
 - d) podstatu a částku změn v odhadech částek zveřejněných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku nebo změny v odhadech částek vykázaných v předchozích účetních obdobích, pokud mají tyto změny významný dopad na aktuální mezitímní období;
 - e) emise, zpětné odkupy a splacení dluhových a majetkových cenných papírů;
 - f) vyplacené dividendy (souhrnně nebo na akcii), a to odděleně za kmenové a ostatní akcie;
 - g) výnosy a výsledky oborových nebo územních segmentů, podle toho, co je prvotním východiskem pro vykazování podniku podle segmentů (zveřejnění dat segmentu je požadováno v mezitímních závěrkách podniku pouze v případě, že IAS 14 – Vykazování podle segmentů požaduje zveřejnění dat segmentů v roční účetní závěrce);
 - h) významné události po konci mezitímního období, které účetní závěrka za mezitímní období nezohledňuje;
 - i) dopad změn ve struktuře podniku, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, akvizice nebo zrušení účastí a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončování činností;
 - j) změny v podmíněných závazcích nebo podmíněných aktivech od posledního ročního rozvahového dne.
17. Příklady typů zveřejnění informací požadovaných odstavcem 16 jsou uvedeny níže. Návodem ke zveřejnění těchto informací jsou jednotlivé Mezinárodní účetní standardy:
- a) odpis zásob na jejich čistou realizovatelnou hodnotu a zrušení takového odpisu;
 - b) uznání ztráty ze snížení hodnoty budov, strojů a zařízení, dlouhodobých nehmotných aktiv nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze snížení hodnoty;
 - c) rozpuštění jakýchkoliv rezerv na náklady restrukturalizace;

- d) akvizice nebo vyřazení položek budov, strojů a zařízení;
 - e) přísliby nákupu budov, strojů a zařízení;
 - f) urovnání sporů;
 - g) opravy zásadních chyb ve dříve vykázaných účetních datech;
 - h) mimořádné položky;
 - i) porušení nebo prodlení při plnění smluv nebo závazků, která nebyla následně napravena; a
 - j) transakce se spřízněnými stranami.
18. Ostatní Mezinárodní účetní standardy specifikují požadavky na zveřejňování informací v účetní závěrce. V tomto chápání představuje účetní závěrka úplný soubor svých jednotlivých částí v podobě, v jaké je obvykle uváděna ve výroční zprávě a někdy i v jiných zprávách. Požadavky těchto ostatních Mezinárodních účetních standardů na zveřejnění se neuplatní v případě, že mezitímní účetní závěrka podniku místo kompletního souboru účetní závěrky obsahuje jen zkrácené účetní výkazy a vybrané vysvětlující poznámky.

Zveřejnění shody s IAS

19. Pokud je mezitímní účetní závěrka sestavena ve shodě s tímto Mezinárodním účetním standardem, je třeba tuto skutečnost zveřejnit. Mezitímní výkazy nesmí být označeny jako sestavené v souladu s IAS, pokud nejsou ve shodě se všemi požadavky všech Mezinárodních účetních standardů a všech relevantních Interpretací Stálého interpretačního výboru.

Období, za která se mezitímní účetní závěrka sestavuje

20. Mezitímní účetní závěrka obsahuje účetní výkazy (úplné nebo zkrácené) za období následujícím způsobem:
- a) rozvahu ke konci běžného mezitímního období a srovnávací rozvahu k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního roku;
 - b) výsledovku za běžné mezitímní období a kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu a k tomu srovnávací výsledovku za odpovídající mezitímní období (za období a od počátku roku) bezprostředně předcházejícího účetního roku;
 - c) výkaz zobrazující změny ve vlastním kapitálu kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnávacím výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku;
 - d) výkaz peněžních toků kumulativně od počátku běžného účetního roku k datu, se srovnávacím výkazem za odpovídající období bezprostředně předcházejícího účetního roku.
21. V případě podniků s vysoce sezónní povahou podnikání může být užitečné uvedení údajů za dvanáctiměsíční období končící datem mezitímních výkazů a zároveň uvedení srovnávacích údajů za bezprostředně předchozí dvanáctiměsíční období. Proto se podnikům, jejichž činnost je vysoce sezónní, doporučuje, aby se rozhodly vykazovat takové informace jako doplněk k údajům požadovaným předchozím odstavcem.
22. Dodatek A ilustruje období, za něž je požadováno zveřejnění podnikem, který vykazuje pololetně, a podnikem, který vykazuje čtvrtletně.

Významnost

23. Při rozhodování o tom, jak uznat, ocenit, klasifikovat a zveřejnit položku pro potřeby mezitímního účetního výkaznictví, se v souvislosti s vykazovanými účetními údaji mezitímního období posuzuje jejich významnost. Při stanovení významnosti se zohledňuje skutečnost, že mezitímní oceňování se může ve větší míře spoléhat na odhady, než je tomu v případě ročních účetních údajů.
24. *Předmluva k mezinárodním účetním standardům* říká, že „Mezinárodní účetní standardy nejsou určeny k použití na nevýznamné položky“. Koncepční rámec dále uvádí, že „informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která na základě účetní závěrky provádějí uživatelé“. IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* vyžaduje oddělené zveřejnění významných mimořádných položek, neobvyklých běžných položek, ukončování činností, změn v účetních odhadech, zásadních chyb a změn v účetních pravidlech. IAS 8 však neobsahuje žádné vodítko ke kvantifikaci jejich významnosti.
25. Vzhledem k tomu, že stanovení významnosti pro potřeby účetního výkaznictví vyžaduje vždy individuální posouzení, vychází tento standard při rozhodování o vykazání a zveřejnění z dat daného mezitímního období tak, aby byla zajištěna srozumitelnost mezitímních údajů. Tak jsou například neobvyklé nebo mimořádné položky, změny účetních pravidel nebo odhadů a zásadní chyby vykazány a zveřejněny na základě významnosti vztažené k datům mezitímního období, aby se zabránilo zavádějícím závěrům, které by mohly být důsledkem nezveřejnění. Hlavním cílem je zajistit, aby mezitímní účetní závěrka obsahovala veškeré informace, které jsou důležité pro pochopení finanční pozice a výkonnosti podniku v průběhu mezitímního období.

ZVEŘEJNĚNÍ V ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

26. Pokud se odhad částky vykázané v mezitímním období v průběhu posledního mezitímního období účetního roku podstatně změní, ale za toto závěrečné mezitímní období není zveřejněna samostatná účetní závěrka, zveřejní se podstata a částka změny tohoto odhadu v komentáři k ročním účetním výkazům za daný účetní rok.
27. IAS 8 vyžaduje zveřejnění podstaty a (pokud je to možné) částky změny odhadu, který má buď významný dopad na běžné období, nebo se očekává významný dopad v následujících obdobích. Odstavec 16 d) tohoto standardu požaduje obdobné zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Příkladem jsou změny odhadů v mezitímní účetní závěrce vztahující se k odpisům zásob, restrukturalizaci, resp. ztrátám ze snížení hodnoty, které byly zveřejněny v předchozím mezitímním období účetního roku. Zveřejnění vyžadovaná předchozím odstavcem jsou v souladu s požadavky IAS 8 a jsou zamýšlena s úzce vymezeným cílem – pouze ve vztahu ke změnám v odhadech. Nevyžaduje se, aby podnik zahrnul do své roční účetní závěrky doplňkové údaje o svých mezitímních obdobích.

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Shoda s ročními účetními pravidly

28. Pro potřeby mezitímních účetních závěrek používá podnik stejná účetní pravidla, jaká používá pro své roční účetní závěrky, s výjimkou změn účetních pravidel, které byly provedeny po datu poslední roční účetní závěrky a které budou zobrazeny v příští roční účetní závěrce. Nicméně periodicita výkaznictví podniku (roční, pololetní nebo čtvrtletní) nesmí mít žádný vliv na oceňování jeho ročních výsledků. Pro dosažení tohoto cíle je oceňování pro účely mezitímního výkaznictví založeno na vykazování od počátku roku k datu.

29. Požadavek, aby podnik při sestavování mezitímní účetní závěrky použil stejná účetní pravidla, jako používá pro roční účetní závěrku, může vyvolat zdání, že oceňování v mezitímních obdobích se provádí tak, jako by každé mezitímní období vystupovalo jako samostatné nezávislé období pro vykazování. Avšak současně se stanovením požadavku, aby periodicita výkaznictví podniku neměla vliv na oceňování jeho ročních výsledků, uznává odstavec 28 skutečnost, že mezitímní období je částí delšího účetního roku. Oceňování na bázi údajů od počátku roku k datu může vyžadovat změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích běžného účetního roku. Principy uznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů mezitímního období jsou ale stejné jako v roční účetní závěrce.
30. Například:
- principy uznání a ocenění ztrát z odpisů zásob, restrukturalizací nebo snížení hodnoty aktiv v mezitímním období jsou stejné jako ty, kterými by se podnik řídil, kdyby vyhotovoval pouze roční účetní závěrku. Nicméně v případě, že je taková položka uznána a oceněna v jednom mezitímním období a odhad se změní v následujícím mezitímním období stejného účetního roku, je původní odhad opraven v následujícím mezitímním období buď odhadem dodatečné částky ztráty, nebo zrušením dříve vykázané částky;
 - náklady, které ke konci mezitímního období nespĺňují definici aktiva, se neodkládají v rozvaze, aby buď čekaly na následné informace, zda splní definici aktiva, nebo snížily zisk mezitímních období v rámci účetního roku; a
 - náklad na daň ze zisku se vykazuje v každém mezitímním období na základě nejlepšího možného odhadu váženého aritmetického průměru roční sazby daně ze zisku očekávané pro celý účetní rok. Částka daňového nákladu odhadnutá za mezitímní období může být v následujícím mezitímním období daného účetního roku opravena, pokud se změní odhad roční sazby daně ze zisku.
31. Podle *Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky (Koncepční rámec)* je uznání „proces vedoucí k vyjádření určité položky v rozvaze nebo ve výsledovce, na základě toho, zda vyhovuje definici základního prvku a zda splňuje kritéria pro její vykazání“. Definice aktiv, závazků, výnosů a nákladů jsou zásadní pro uznávání jak k ročním, tak i mezitímním datům.
32. V případě aktiv se pro mezitímní výkazy použijí stejné testy budoucích ekonomických přínosů jako na konci podnikového účetního roku. Náklady, které by svojí podstatou nespĺnily charakteristiku aktiv na konci účetního roku, nespĺňují tuto charakteristiku ani k mezitímním datům. Podobně musí závazky vykázané k mezitímnímu datu představovat ocenitelný závazek existující k tomuto datu, stejně jako by to muselo být k datu ročních výkazů.
33. Neodmyslitelnou charakteristikou výnosů a nákladů je, že již došlo k odpovídajícímu přílivu a odlivu aktiv a závazků. Pokud se tyto přílivy a odlivy uskutečnily, je vykázán odpovídající výnos a náklad; v opačném případě vykázané nejsou. Koncepční rámec říká, že „náklady jsou uznány a vykázané ve výsledovce, pokud došlo snížením aktiv nebo zvýšením závazků ke snížení budoucího ekonomického prospěchu, který lze spolehlivě vyjádřit..... Koncepční rámec neumožňuje uznání takových položek v rozvaze, které nevyhovují definicím aktiv nebo závazků“.
34. Podnik, který vykazuje pouze ročně, je schopen při oceňování aktiv, závazků, výnosů, nákladů a peněžních toků vykazovaných ve svých účetních závěrkách zohlednit informace, které získal v průběhu celého účetního roku. Jeho oceňování se v takovém případě uskutečňuje reálně na bázi od počátku roku k datu.
35. Podnik, který vykazuje pololetně, používá při oceňování ve své účetní závěrce za období prvních šesti měsíců informace dostupné k polovině roku nebo krátce poté a pro dvanáctiměsíční období informace dostupné ke konci roku nebo krátce poté. Oceňování za dvanáct měsíců zohledňuje možné změny

v odhadech částek vykázaných za období prvních šesti měsíců. Částky vykázané v mezitímních účetních výkazech za prvních šest měsíců se retrospektivně neupravují. Odstavce 16 d) a 26 však požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

36. Podnik, který vykazuje častěji než pololetně, oceňuje výnosy a náklady na bázi od počátku roku k datu za každé mezitímní období, přičemž používá informace dostupné v okamžiku, kdy je každý soubor těchto účetních výkazů vyhotovován. Částky výnosů a nákladů vykazovaných za běžné mezitímní období zohledňují všechny změny v odhadech částek vykázaných v předchozích mezitímních obdobích daného účetního roku. Částky vykázané v předchozích mezitímních obdobích se retrospektivně neupravují. Odstavce 16 d) a 26 však požadují zveřejnění podstaty a částky všech podstatných změn v odhadech.

Sezónní, cyklické a příležitostné výnosy

37. Výnosy, které se v průběhu účetního roku vyskytují sezónně, cyklicky nebo příležitostně, se k mezitímnímu datu časově nerozlišují v případech, že by jejich časové rozlišení nepřipadalo v úvahu ani k datu konce účetního roku podniku.
38. Příkladem jsou přijaté dividendy, příjmy z licencí a státní dotace. Navíc některé podniky trvale získávají více výnosů v některých mezitímních obdobích finančního roku než v ostatních mezitímních obdobích, například sezónní výnosy maloobchodních prodejců.

Náklady vyskytující se v průběhu účetního roku nerovnoměrně

39. Náklady, které se v průběhu účetního roku podniku vyskytují nerovnoměrně, se časově rozlišují pro potřeby mezitímního výkaznictví tehdy a jen tehdy, pokud by bylo adekvátní časové rozlišení takového typu nákladu rovněž k datu konce účetního roku.

Použití pravidel rozpoznávání a oceňování

40. Příklady aplikace obecných pravidel oceňování a rozpoznávání, která jsou stanovena odstavci 28–39, uvádí dodatek B.

Použití odhadů

41. Postupy oceňování, které se dodržují v mezitímním účetním výkaznictví, jsou vytvořeny tak, aby zajistily, že výsledné informace jsou spolehlivé a že jsou odpovídajícím způsobem zveřejněny veškeré významné účetní údaje nezbytné pro pochopení finanční pozice a výkonnosti podniku. Přestože oceňování jak v ročním, tak i mezitímním výkaznictví je často založeno na kvalifikovaných odhadech, vyhotovení mezitímních účetních závěrek si vyžaduje obecně větší využití metod odhadů než účetní závěrky roční.
42. Příklady použití odhadů v mezitímních obdobích uvádí dodatek C.

PŘEHODNOCENÍ DŘÍVE VYKÁZANÝCH MEZITÍMNÍCH OBDOBÍ

43. Jiná změna účetního pravidla než taková, pro kterou je postup přechodu uveden novým Mezinárodním účetním standardem, se vyjádří:
- přehodnocením a novým vykázáním účetní závěrky za předchozí mezitímní období běžného účetního roku a srovnatelných mezitímních období předchozího účetního roku (viz odstavec 20), pokud podnik používá vzorový přístup k řešení dle IAS 8; nebo
 - přehodnocením a novým vykázáním předchozích mezitímních období běžného účetního roku, pokud podnik používá povolený alternativní přístup k řešení dle IAS 8. V tomto případě se srovnatelná mezitímní období předchozího účetního roku nepřehodnocují.

44. Jedním z cílů předchozího pravidla je zabezpečit, že se pro konkrétní druh transakcí použije jediné účetní pravidlo v průběhu celého účetního roku. Podle IAS 8 se zohlední změna účetního pravidla jejím retrospektivním uplatněním prostřednictvím přehodnocení a nového vykázání účetních dat předchozích období, pokud je to možné. Pokud ovšem není částka opravy týkající se předchozích účetních let spolehlivě určitelná, uplatňuje se podle IAS 8 nové pravidlo prospektivně. Povolená alternativa znamená zahrnutí celkové retrospektivní kumulativní opravy do vyčíslení čistého zisku nebo ztráty za období, ve kterém bylo účetní pravidlo změněno. Důsledkem pravidla odstavce 43 je požadavek uplatnění jakékoliv změny účetního pravidla v průběhu běžného účetního roku retrospektivně od začátku účetního roku.
45. Umožnit zohlednění změn v účetnictví k mezitímním datům v rámci účetního roku by znamenalo uplatňovat rozdílná účetní pravidla na konkrétní druhy transakcí v rámci jednoho účetního roku. Výsledkem by byly potíže při přiřazování k mezitímním obdobím, skryté provozní výsledky a komplikovaná analýza a srozumitelnost informací mezitímních období.

DATUM ÚČINNOSTI

46. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 35

Ukončované činnosti

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v dubnu 1998 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1999 a později.

Tento standard nahrazuje odstavce 19 – 22 standardu IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech.

V roce 1999 byly pozměněny odstavce 8 úvodu, odstavce 20, 21, 29, 30 a 32 standardu a odstavce 4 dodatku B tak, aby byly uvedeny do souladu s terminologií používanou IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* a IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

ÚVOD

1. Tento standard (IAS 35) určuje vykazování a zveřejňování skutečností týkajících se ukončovaných činností. Touto problematikou se relativně stručně zabývaly odstavce 19 – 22 IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. IAS 35 nahrazuje tyto odstavce IAS 8. IAS 35 se vztahuje na účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 1999 nebo později. Dřívější aplikace standardu je podporována.
2. Cílem standardu je stanovit východiska pro oddělení informací o hlavních činnostech, ve kterých účetní jednotka již nepokračuje, od činností, které se nadále provádějí, a určit minimální informace zveřejňované o ukončovaných činnostech. Rozlišení pokračujících činností od činností ukončovaných zlepšuje schopnost investorů, věřitelů a jiných uživatelů účetní závěrky předvídat budoucí peněžní toky, schopnost generovat výtěžky a finanční pozici podniku.
3. Ukončovaná činnost je relativně rozsáhlá složka podniku – jako například oborový nebo územní segment v souladu s IAS 14 – *Vykazování podle segmentů* – kterou podnik v souladu s individuálním plánem buď vyřazuje jako celek, nebo ukončuje upuštěním od jejího provádění či postupným odprodejem.

4. Standard používá termín „ukončované činnosti“ spíše než tradiční výraz „ukončené činnosti“, protože výraz „ukončené činnosti“ (svojí dokonavostí) vytváří mylný dojem, že vykázaní ukončování je nezbytné pouze na konci nebo těsně před koncem procesu ukončování činností. Tento standard požaduje, aby zveřejnění o ukončovaných činnostech bylo zahájeno již dříve – a to v okamžiku přijetí nebo oznámení podrobného oficiálního plánu ukončení nebo v okamžiku, kdy podnik uzavřel smlouvu o ukončení.
5. Tento standard je standardem o vykazování a zveřejňování. Zaměřuje se na to, jak vykázat ukončované činnosti v účetní závěrce podniku a které informace mají být zveřejněny. Standard nezavádí žádná nová pravidla pro rozhodování o tom, kdy a jak mají být vykázané a oceněny výnosy, náklady, peněžní toky a změny v aktivech a závazcích vztahující se k ukončovaným činnostem. Místo toho vyžaduje, aby se podnik držel pravidel rozpoznání a oceňování obsažených v ostatních Mezinárodních účetních standardech.
6. Podle tohoto standardu musí být úvodní informace o plánovaném ukončení činnosti zveřejněna v první účetní závěrce, která je podnikem vydána poté, co a) uzavřel smlouvu o prodeji podstatné části aktiv ukončované činnosti, nebo b) představenstvo či jemu obdobný řídicí orgán schválil a současně oznámil plánované ukončení činnosti. Požadované zveřejnění zahrnuje:
 - popis ukončované činnosti,
 - oborový nebo územní segment / oborové nebo územní segmenty, v rámci kterého / kterých je ukončovaná činnost vykazována,
 - datum a podstata výchozí události zahajující zveřejňování,
 - časový plán předpokládaného dokončení,
 - účetní hodnotu celkových aktiv a celkových závazků, které budou vyřazeny,
 - částky nákladů, výnosů a hospodářského výsledku před zdaněním, přiřaditelné ukončované činnosti a odpovídající daňový náklad,
 - čisté peněžní toky přiřaditelné hlavní, investiční a finanční činnosti, které připadají na ukončovanou činnost,
 - částky všech zisků nebo ztrát, které vyplývají z vyřazení aktiv nebo vypořádání závazků přiřaditelných ukončované činnosti a odpovídající daňové náklady a
 - čisté prodejní ceny (po odpočtu nákladů na vyřazení) z prodeje těchto čistých aktiv, na něž podnik uzavřel jednu nebo více závazných prodejních smluv, dále jejich předpokládaný časový rozvrh a účetní hodnotu těchto aktiv.
7. Účetní závěrky za období, která následují po úvodním zveřejnění informací, musí tyto údaje aktualizovat, včetně popisu podstatných změn v částkách nebo časovém rozvrhu peněžních toků vztahujících se k vyřazovaným aktivům a závazkům, které se vyřazují, resp. vypořádávají včetně důvodů těchto změn.
8. Požadované informace se zveřejňují i v případě, že plán vyřazení je schválen a veřejně oznámen po datu skončení účetního období podniku, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Zveřejňování pokračuje, dokud není vyřazení dokončeno.
9. Srovnávací informace minulých období, které jsou vykazovány v účetních závěrkách sestavených po úvodním zveřejnění, musí být přehodnoceny a znovu vykázané tak, aby od sebe oddělily aktiva, závazky, výnosy, náklady a peněžní toky ukončovaných a pokračujících činností. Tímto retrospektivním oddělením ukončovaných a pokračujících činností se zvyšuje schopnost uživatelů účetní závěrky odhadnout budoucí vývoj.

OBSAH

	Odstavce
Účel	293
Rozsah působnosti	294
Definice	294
Ukončovaná činnost	294
Výchozí událost ke zveřejnění	295
Rozpoznání a oceňování	296
Rezervy	296
Ztráty ze snížení hodnoty	296
Vykázání a zveřejnění	297
Výchozí zveřejnění	297
Ostatní zveřejnění	298
Aktualizace zveřejnění	298
Samostatné zveřejnění pro každou z ukončovaných činností	298
Způsob zveřejnění	299
Zveřejnění v účetních výkazech nebo komentáři	299
Nejedná se o mimořádné položky	299
Omezení používání pojmu „ukončované činnosti“	299
Ilustrativní zveřejnění	299
Přehodnocení minulých období	299
Zveřejnění v mezitímních výkazech	299
Datum účinnosti	299

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit principy vykazování informací o ukončovaných činnostech, a tím zvýšit schopnost uživatelů účetní závěrky odhadovat peněžní toky, schopnost tvorby výnosů a finanční pozici podniku oddělením informací o ukončovaných činnostech od informací o činnostech pokračujících.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se vztahuje na všechny ukončované činnosti všech podniků.

DEFINICE

Ukončovaná činnost

2. Ukončovaná činnost je součástí podniku:
 - a) kterou podnik v souladu s individuálním plánem:
 - i) v podstatě jako celek ruší například jednorázovým prodejem, oddělením (delimitací), nebo převodem vlastnictví součástí akcionářům podniku;
 - ii) ruší postupně například individuálním rozprodáváním majetku součástí a vypořádáváním jejich závazků; nebo
 - iii) končí tak, že upouští od jejího provozování;
 - b) která představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a
 - c) která může být význačná z hlediska činnosti podniku nebo jeho účetního výkaznictví.
3. V souladu s kritériem a) definice (odstavec 2 a)) může být ukončení činností provedeno jednorázově nebo postupně, avšak vždy v souladu se souhrnným plánem ukončení celé součásti.
4. V případě, že podnik prodává součást v podstatě jako celek, může být výsledkem čistý zisk nebo ztráta. Pro takové ukončování existuje jednoznačné datum, ke kterému podnik uzavřel závaznou prodejní smlouvu, a to bez ohledu na to, že k vlastnímu převodu držení a ovládnutí ukončované činnosti může dojít později. Rovněž platba prodávajícímu může být provedena k datu dohody, datu převodu nebo i během dosti dlouhého budoucího období.
5. Místo zrušení významné součásti jako celku může podnik ukončit a vyřadit součást postupným prodejem jejích aktiv a postupným vypořádáváním jejích závazků (individuálně nebo v malých skupinách). Přestože celkový výsledek rušení součásti může být čistým ziskem nebo ztrátou, prodej individuálního aktiva nebo vypořádání individuálního závazku v případě postupného prodeje součástí může mít opačný efekt. Navíc v tomto případě neexistuje jednoznačné datum, ke kterému byla uzavřena celková závazná dohoda o prodeji. K postupnému prodeji aktiv a vypořádání závazků spíše dochází v průběhu měsíců, ale i mnohem déle, takže v průběhu vyřazování může nastat konec účetního období. Aby tento postup mohl být kvalifikován jako ukončované činnosti, musí být rušení prováděno v souladu se svobodným a koordinovaným plánem.
6. Podnik může ukončit určitou činnost prostým upuštěním od jejího provádění bez podstatného prodeje aktiv. Dále neprováděná činnost může být ukončovanou činností, pokud splňuje kritéria uvedená v definici. Nicméně změny předmětu činnosti nebo způsobu jejího provádění se nepovažují za upuštění od provádění činností, protože v činnosti se, byť ve změněné podobě, pokračuje.
7. Obchodní společnosti často uzavírají provozovny, opouští výrobky nebo dokonce celé výrobné řady a mění rozsah svých pracovních sil v odezvě na měnící se poměry na trhu. Přestože obecně se takovéto změny samy o sobě nepovažují za ukončované činnosti v tom smyslu, jak je tento termín používán v tomto standardu, mohou se vyskytnout v souvislosti s ukončováním činností.
8. Příklady aktivit, které nemusí nutně splňovat kritérium a) odstavce 2, ale mohou definice přerušování činností splňovat v kombinaci s jinými okolnostmi, zahrnují:
 - a) pozvolné nebo rozfázované utlumování výrobné řady nebo kategorie poskytovaných služeb;

- b) mnohdy i relativně náhlé ukončení výroby několika produktů v rámci pokračující části podnikání;
 - c) přesun některých výrobních nebo marketingových aktivit dílčí části podnikání z jedné lokality do druhé;
 - d) uzavření některé z provozoven za účelem zvýšení produktivity nebo úspory nákladů; a
 - e) prodej dceřiné společnosti, jejíž činnosti jsou podobné činnostem mateřské společnosti nebo jiné dceřiné společnosti.
9. Oborový nebo územní segment, jak je definován v IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, by za normálních okolností splňoval kritérium b) definice ukončované činnosti (odstavec 2 b)), protože představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku. Toto kritérium b) však může splňovat i část segmentu tak, jak je definován v IAS 14. V případě podniků, které působí pouze v jednom oborovém nebo územním segmentu, a proto nevykazují podle segmentů, mohou splňovat kritéria definice i hlavní výrobní řady nebo kategorie poskytovaných služeb.
10. IAS 14 dovoluje, avšak nevyžaduje, aby samostatné fáze vertikálně na sebe navazujících činností byly identifikovány jako samostatné oborové segmenty. Takto vertikálně integrované propojené oborové segmenty mohou splňovat kritérium b) definice ukončovaných činností.
11. Část podniku může být rozlišena z hlediska provozní činnosti podniku nebo z hlediska účetního výkaznictví – kritérium c) definice (odstavec 2 c)) – když:
- a) je jí možno přímo přiřadit její provozní aktiva a závazky;
 - b) je jí možno přímo přiřadit její výnosy (hrubé výnosy z prodeje výrobků a služeb); a
 - c) je jí možno přímo přiřadit alespoň většinu provozních nákladů.
12. Aktiva, závazky, výnosy a náklady jsou přímo přiřaditelné části podniku v případě, že zaniknou, pokud se daná část podniku prodává, opouští se nebo jinak vyřazuje. Úroky a jiné finanční náklady jsou přiřaditelné pouze v případě, že je obdobně přiřaditelný i odpovídající dluh.
13. Z ustanovení tohoto standardu vyplývá, že výskyt ukončované činnosti se dá předpokládat relativně zřídka. Některé ze změn, které nejsou klasifikovány jako ukončované činnosti, mohou splňovat podmínky restrukturalizace (viz IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*).
14. Kromě toho mohou některé výjimečně se vyskytující události, které nejsou ani ukončováním činností, ani restrukturalizací, ovlivňovat výnosy nebo náklady tak, že vyžadují oddělené zveřejnění v souladu s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*, protože jejich rozsah, podstata nebo výskyt jsou důležité ke správnému pochopení výkonnosti podniku za dané účetní období.
15. Skutečnost, že rušení části podniku se klasifikuje jako ukončované činnosti podle tohoto standardu, nevyvolává ještě samo o sobě pochybnost o schopnosti podniku pokračovat ve své činnosti v budoucnu. IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky* však vyžaduje zveřejnění nejistot týkajících se schopnosti podniku pokračovat ve své činnosti a jakýchkoliv závěrů, že podnik nespĺňuje předpoklad svého trvání.

Výchozí událost ke zveřejnění

16. S ohledem na definici přerušení činností se považuje za výchozí událost ke zveřejnění jedna z následujících skutečností, a to ta, která nastala dříve:
- a) podnik uzavřel závaznou smlouvu o prodeji prakticky veškerých aktiv přiřaditelných k ukončované činnosti; nebo
 - b) představenstvo podniku nebo obdobný řídicí orgán: i) schválilo podrobný oficiální plán ukončení a ii) oznámilo jej.

ROZPOZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

17. Podnik uplatňuje ta pravidla rozpoznání a oceňování, která jsou stanovena ostatními Mezinárodními účetními standardy pro rozhodování, kdy a jak rozpoznat a ocenit změny v aktivech a závazcích, nákladech a výnosech a peněžních tocích připadajících na ukončovanou činnost.
18. Tento standard nezavádí žádná pravidla rozpoznání a oceňování. Požaduje pouze, aby podnik respektoval principy rozpoznání a oceňování stanovené jinými standardy. Dva takové standardy, které jsou v této souvislosti důležité, jsou:
- a) IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv; a
 - b) IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.
19. Ostatní standardy, které mohou být v této souvislosti důležité, jsou IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, a to v části věnované vykazování odstupného, a IAS 16 – *Pozemky budovy a zařízení* v souvislosti s vyřazením aktiv tohoto druhu.

Rezervy

20. Ukončování činností je restrukturalizací tak, jak je tento termín definován v IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. IAS 37 dává vodítko k vysvětlení určitých požadavků tohoto standardu jako:
- a) z čeho se skládá „podrobný oficiální plán ukončování“ tak, jak je tento termín použit v odstavci 16 b) tohoto standardu; a
 - b) co představuje termín „oznámení takového plánu“, který je použit v odstavci 16 b) tohoto standardu.
21. IAS 37 definuje, kdy má být vykázána rezerva. V některých případech dojde k události zavazující podnik po rozhovoru dne, avšak před tím, než je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. Odstavec 29 tohoto standardu vyžaduje i v tomto případě zveřejnění informací o ukončované činnosti.

Ztráty ze snížení hodnoty

22. Schválení a oznámení plánu ukončování činnosti může být známkou toho, že u aktiv přiřaditelných ukončované činnosti mohlo dojít ke snížení ocenění, případně dříve provedené snížení ocenění by se mělo zvýšit nebo snížit. Proto podnik v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* odhadne zpětně ziskatelnou částku každého aktiva ukončované činnosti (vyšší z čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání) a vykáže ztrátu ze snížení hodnoty nebo zruší dříve provedené odhodnocení, pokud k nim došlo.
23. Při aplikaci IAS 36 na ukončované činnosti podnik určí, zda zpětně ziskatelnou částku aktiva ukončované činnosti stanoví pro individuální aktiva nebo pro penězotvorné jednotky (definované v IAS 36 jako nejmenší identifikovatelné skupiny zkoumaných aktiv, které generují takové peněžní přítoky z jejich trvalého užívání, které jsou z velké části nezávislé na peněžních přítocích plynoucích z jiných aktiv nebo jejich skupin). Například:
- a) jestliže podnik prodává ukončovanou činnost v podstatě jako celek, negeneruje žádné aktivum ukončované činnosti peněžní přítoky samo o sobě nezávisle na ostatních aktivech ukončované činnosti. Z tohoto důvodu se zpětně ziskatelná částka určí pro ukončovanou činnost jako celek a ztráta ze snížení hodnoty, pokud k ní došlo, se rozdělí mezi aktiva ukončované činnosti v souladu s IAS 36;
 - b) pokud podnik ruší ukončovanou činnost jiným způsobem, jako například postupným prodejem, pak se zpětně ziskatelná částka určí pro individuální aktiva, pokud se neprodávají ve skupinách; a
 - c) pokud podnik ukončuje činnost upuštěním od jejího provádění, pak se zpětně ziskatelná částka stanoví pro individuální aktiva tak, jak je stanoveno v IAS 36.

24. Po vyhlášení plánu mohou jednání s potenciálními kupci ukončované činnosti nebo uzavřené prodejní smlouvy naznačovat, že aktiva ukončované činnosti ztratila svoji hodnotu nebo že snížení hodnoty těchto aktiv, které bylo vykázáno v předchozím období, lze snížit. Jako důsledek této skutečnosti podnik znovu odhadne zpětně ziskatelné částky aktiv ukončované činnosti a vykáže výslednou ztrátu ze snížení hodnoty nebo sníží původně vykázanou ztrátu v souladu s IAS 36.
25. Kupní cena uvedená v závazné smlouvě o prodeji je nejprůkaznější informací o čisté prodejní ceně aktiva (peněžotvorné jednotky), resp. o odhadovaných peněžních přítocích z konečného vyřazení při určování hodnoty užití aktiva (peněžotvorné jednotky).
26. Účetní hodnota (zpětně ziskatelná částka) ukončované činnosti zahrnuje rovněž účetní hodnotu (zpětně ziskatelnou částku) jakéhokoliv goodwillu, který je na přiměřeném a konzistentním základě přiřaditelný této ukončované činnosti.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

Výchozí zveřejnění

27. Podnik zahrnuje do své účetní závěrky následující informace vztahující se k ukončované činnosti, a to počínaje účetní závěrkou za období, ve kterém došlo k výchozí události ke zveřejnění (tak jak je definována v odstavci 16):
 - a) popis ukončované činnosti;
 - b) oborový(é) nebo územní segment(y), v nichž je vykazována v souladu s IAS 14;
 - c) datum a podstatu výchozí události ke zveřejnění;
 - d) datum nebo období, ve kterém se předpokládá dokončení ukončování činnosti, pokud je známé, resp. určitelné;
 - e) účetní hodnotu celkových vyřazovaných aktiv a závazků k datu závěrky;
 - f) částky nákladů, výnosů a zisku před zdaněním nebo ztráty z běžné činnosti, které jsou přiřaditelné ukončované činnosti v průběhu běžného účetního období a jim odpovídající daňový náklad tak, jak to vyžaduje odstavec 81 h) IAS 12; a
 - g) částky čistých peněžních toků přiřaditelných hlavní, investiční a finanční činnosti ukončované činnosti v průběhu běžného účetního období.
28. Při vyčíslení aktiv, závazků, výnosů, nákladů, zisků, ztrát a peněžních toků ukončované činnosti pro účely zveřejnění požadovaných tímto standardem mohou být přiřazeny ukončované činnosti pouze takové položky, které budou po dokončení ukončování vyřazeny, vypořádány, zaniknou nebo budou eliminovány. V rozsahu, ve kterém budou pokračovat po dokončení ukončování, se ukončované činnosti nepřijazují.
29. Pokud dojde k výchozí události ke zveřejnění po rozvahovém dni, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, musí tato účetní závěrka obsahovat zveřejnění specifikovaná v odstavci 27 za období, které účetní závěrka pokrývá.
30. Například představenstvo podniku, jehož účetní rok končí dne 31. prosince 20x5, schválilo 15. prosince 20x5 plán ukončování činnosti a 10. ledna 20x6 jej vyhlásilo. Představenstvo schválilo účetní závěrku za rok 200x5 ke zveřejnění 20. března 20x6 včetně informací požadovaných ke zveřejnění odstavcem 27.

Ostatní zveřejnění

31. V případě, že podnik vyřazuje aktiva a vypořádává závazky přiřaditelné ukončované činnosti nebo uzavřel závazné smlouvy na prodej takových aktiv či vypořádání takových závazků, zahrne v okamžiku výskytu těchto událostí do své účetní závěrky následující informace:
- pro každý zisk nebo ztrátu, která je vykázána z vyřazení aktiva nebo vypořádání závazků přiřaditelných přerušované činnosti: i) částku zisku před zdaněním nebo ztráty a ii) částku daňového nákladu připadajícího na zisk nebo ztrátu tak, jak to vyžaduje odstavec 81 h) IAS 12; a
 - čistou prodejní cenu nebo rozpětí cen (po odpočtu očekávaných nákladů na vyřazení) těch čistých aktiv, na která podnik uzavřel jednu nebo více závazných prodejních smluv, dále očekávaný časový plán přijetí z nich plynoucích peněžních toků, a účetní hodnotu těchto čistých aktiv.
32. K vyřazování majetku, splácení závazků, uzavírání závazných prodejních smluv, jež jsou uvedeny v předchozím odstavci, může dojít současně s výchozí událostí ke zveřejnění nebo v období, v němž k výchozí události došlo, ale i v pozdějším období. Pokud některá aktiva přiřaditelná ukončované činnosti byla již prodána nebo jsou předmětem jedné nebo více závazných prodejních smluv uzavřených po rozvahovém dni, avšak před datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, musí účetní závěrka v souladu s IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* obsahovat zveřejnění vyžadovaná odstavcem 31 pouze v takových případech, pokud by nezveřejnění ovlivnilo schopnost uživatelů účetní závěrky činit správná vyhodnocení a rozhodnutí.

Aktualizace zveřejnění

33. Kromě zveřejnění požadovaných v odstavci 27 a 31 podnik zahrne do účetních závěrek za období následující tomu, ve kterém došlo k úvodní události ke zveřejnění, popis jakýchkoliv podstatných změn v částkách, časovém rozvrhu peněžních toků vztahujících se k vyřazovaným aktivům a vypořádávaným závazkům a popis událostí, které toho byly příčinou.
34. Příklady událostí a aktivit, které se zveřejňují, zahrnují předmět a podmínky závazných prodejních smluv na aktiva, delimitaci aktiv vyčleněním části kapitálu vlastníků podniku a zákonná nebo regulační rozhodnutí.
35. Zveřejnění požadovaná odstavci 27–34 se vykazují i v účetních závěrkách za následující období včetně období, ve kterém bude ukončování dokončeno. Ukončování se považuje za dokončené, pokud je jeho plán ve své podstatě splněn nebo zrušen, třebaže platby kupujícím prodávajícímu nemusí být dosud kompletní.
36. Jestliže podnik zruší nebo odvolá plán, který již byl vykázána jako ukončované činnosti, tuto skutečnost a její dopady zveřejní.
37. Účelem aplikace předchozího odstavce je, aby zveřejnění dopadů zahrnovala zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiv nebo zrušení rezerv, které byly původně vykázána s ohledem na ukončované činnosti.

Samostatné zveřejnění pro každou z ukončovaných činností

38. Jakékoliv informace vyžadované tímto standardem ke zveřejnění se vykazují odděleně pro každou z ukončovaných činností.

*Způsob zveřejnění**Zveřejnění v účetních výkazech nebo komentáři*

39. Informace požadované odstavci 27–37 mohou být vykázány buď v komentáři k účetním výkazům, nebo přímo v účetních výkazech s výjimkou zveřejnění částek zisku před zdaněním nebo ztrát vztahujících se k vyřazení aktiv, resp. vypořádání závazků přiřaditelných k ukončované činnosti (odstavec 31 a)), které se vykazují ve výsledovce.
40. Zveřejnění požadovaná odstavci 27 f) a 27 g) by měla být vykázána ve výsledovce, resp. ve výkazu peněžních toků.

Nejedná se o mimořádné položky

41. Ukončované činnosti se nevykazují jako mimořádná položka.
42. IAS 8 definuje mimořádné položky jako „výnosy a náklady, které jsou důsledkem událostí nebo transakcí, jež se zřetelně odlišují od běžných činností podniku, a proto se jejich výskyt nepředpokládá často či opakovaně“. Dva příklady mimořádných položek, které cituje IAS 8, jsou vyvlastnění aktiv nebo přírodní katastrofy, přičemž oba jsou typem událostí, které nejsou pod kontrolou managementu podniku. Ukončované činnosti tak, jak jsou definovány tímto standardem, musí být založeny na svobodném záměru vedení podniku prodat nebo jinak vyřadit důležitou část podnikatelských aktivit.

Omezení používání pojmu „ukončované činnosti“

43. Restrukturalizace, transakce nebo události, které nesplňují definici ukončované činnosti uvedenou v tomto standardu, se neoznačují jako ukončované činnosti.

Ilustrativní zveřejnění

44. Dodatek A uvádí příklady vykazování a zveřejňování informací požadovaných tímto standardem.

Přehodnocení minulých období

45. Srovnatelné informace za předchozí období, které se uvádějí v účetní závěrce předkládané po datu úvodní události ke zveřejnění, se přepracovávají tak, aby od sebe oddělovaly aktiva, závazky, náklady, výnosy a peněžní toky pokračujících a ukončovaných činností způsobem obdobným požadavkům odstavce 27-43.
46. Aplikaci předchozího odstavce ilustruje dodatek B.

Zveřejnění v mezitímních výkazech

47. Komentář k mezitímním účetním výkazům musí popisovat všechny důležité aktivity nebo události od konce bezprostředně předcházejícího ročního účetního období, které se vztahují k ukončovaným činnostem a rovněž všechny podstatné změny v částkách nebo časovém rozvrhu peněžních toků vztahujících se k aktivům a závazkům, jež se vyřazují, resp. vypořádávají.
48. Tento princip je ve shodě s přístupem IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví*, v němž je uvedeno, že komentář k mezitímním účetním výkazům je určen k vysvětlení důležitých změn, ke kterým došlo od data poslední roční účetní závěrky.

DATUM ÚČINNOSTI

49. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. lednem 1999 nebo později. Dřívější použití v účetních závěrkách za období končící po datu zveřejnění tohoto standardu se podporuje.
50. Tento standard nahrazuje odstavce 19 – 22 IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 36**Snížení hodnoty aktiv**

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v dubnu 1998 a nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

V červenci 1998 vedlo schválení IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IAS 22 – *Podnikové kombinace* ke změnám ve vzájemných odkazech a terminologii v Úvodu a v odstavcích 39, 40 a 110. Navíc IAS 38 doplnil v odstavci 5 definici „aktivního trhu“. Nakonec byly opraveny menší formulační nekonzistence v Dodatku A, odstavcích A47, A48 a A57.

V dubnu 2000 pozměnil IAS 40 – *Investice do nemovitostí* odstavec 1. Tato změna je účinná pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

V lednu 2001 pozměnil IAS 41 – *Zemědělství* odstavec 1. Tato změna je účinná pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

ÚVOD

1. Tento standard („IAS 36“) předepisuje zachycování a zveřejňování snížení hodnoty veškerých aktiv. Nahrazuje požadavky pro stanovení zpětné ziskatelnosti aktiva a rozpoznávání ztrát ze snížení hodnot, které byly zahrnuty do:

- a) IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení;
- b) IAS 22 – Podnikové kombinace;
- c) IAS 28 – Investice do přidružených podniků;
- d) IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích.

Většina změn oproti předchozím požadavkům a výkladům principů v IAS 36 je publikována ve zvláštních Zdůvodněných závěrech.

2. IAS 36 nepokrývá snížení hodnot zásob, odložených daňových pohledávek, aktiv vzniklých ze stavebních smluv, aktiv vzniklých ze zaměstnaneckých požitků nebo většiny finančních aktiv.

3. IAS 36 požaduje, aby zpětně ziskatelná částka aktiva byla odhadnuta, kdykoli je náznak, že hodnota aktiva může být snížena. Ve zvláštních případech může standard, týkající se určitého aktiva, zahrnovat požadavky na další přezkoumání. Tak například IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IAS 22 (novelizovaný v roce 1998) – *Podnikové kombinace* požadují, aby zpětně ziskatelná částka nehmotných aktiv a goodwillu, které jsou odpisovány déle než 20 roků, byla odhadována každoročně.

4. IAS 36 požaduje, aby byla uznána ztráta ze snížení hodnoty (aktivum má sníženou hodnotu) pokaždé, když účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku. Ztráta ze snížení hodnoty je zachycena ve výsledovce pro aktiva, která jsou vedena v nákladech na pořízení, a řešena jako snížení přecenění pro aktiva, která jsou vedena v přeceněné hodnotě.

5. IAS 36 požaduje, aby zpětně ziskatelná částka byla měřena vyšší částkou z čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání, přičemž:

- a) čistá prodejní cena je částkou, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení jakýchkoli přímých přírůstkových nákladů pozbytí, a
- b) hodnota z užívání je současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků, jejichž vznik se předpokládá ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

6. IAS 36 při určování hodnoty z užívání aktiva požaduje, aby podnik mimo jiné použil:
 - a) projekce peněžních toků založené na rozumných a zdůvodnitelných předpokladech, které:
 - i) uvažují aktivum v jeho běžných podmínkách a
 - ii) představují nejlepší vedením provedený odhad souboru ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývající dobu použitelnosti aktiva, a
 - b) diskontní sazbu před daní, která odráží běžná tržní stanovení časové hodnoty peněz a specifických rizik aktiva. Diskontní sazba nemá odrážet rizika, kvůli kterým byly budoucí peněžní toky upraveny.
7. Zpětně získatelná částka se odhaduje pro každé jednotlivé aktivum. Pokud to není možné učinit, IAS 36 požaduje, aby podnik určil zpětně získatelnou částku pro peněžotvornou jednotku, k níž aktivum náleží. Peněžotvorná jednotka je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Je-li však výstup vytvořený aktivem či skupinou aktiv obchodován na aktivním trhu, je takové aktivum či skupina aktiv identifikována jako samostatná peněžotvorná jednotka, dokonce i když určitá část či veškerá produkce tohoto aktiva či skupiny aktiv jsou užity uvnitř podniku. Dodatek A, Názorné příklady, zahrnuje příklady stanovení peněžotvorných jednotek.
8. IAS 36 při testování peněžotvorné jednotky na snížení její hodnoty požaduje, aby goodwill a celopodniková aktiva (jako jsou aktiva ústředí), které se vztahují k peněžotvorné jednotce, byly vzaty v úvahu. IAS 36 specifikuje, jak to má být učiněno.
9. Zásady pro uznávání a měření ztrát ze snížení hodnoty u peněžotvorné jednotky jsou tytéž jako pro jednotlivé aktivum. IAS 36 specifikuje, jak určit účetní hodnotu peněžotvorné jednotky a jak přiřadit ztrátu ze snížení hodnoty mezi aktiva jednotky.
10. IAS 36 požaduje, aby ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích letech byla zrušena tehdy a jen tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro určení zpětně získatelné částky od doby, kdy byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty je však zrušena pouze v rozsahu, při němž účetní hodnota aktiva nevzroste nad účetní hodnotu, která by byla danému aktivu určena (očištěná o odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty v předchozích letech. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty se u aktiv vedených v pořizovacích cenách zachytí ve výsledovce a u aktiv vedených v hodnotách po přecenění se považuje za zvýšení přecenění.
11. IAS 36 požaduje, aby ztráta ze snížení hodnoty goodwillu nebyla zrušena, ledaže:
 - a) ztráta ze snížení hodnoty byla způsobena specifickou vnější událostí výjimečné povahy, u níž se nedá očekávat opakování, a
 - b) následné vnější události zvrátily účinky takové události.
12. Když jsou ztráty ze snížení hodnoty uznány (zrušeny), IAS 36 požaduje, aby byly zveřejněny určité informace:
 - a) podle skupin aktiv a
 - b) podle povinně vykazovaných segmentů založených na primárním formátu výkaznictví podniku (požadováno pouze, aplikuje-li podnik IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*).

IAS 36 požaduje další zveřejnění, pokud ztráty ze snížení hodnoty uznané (zrušené) během období jsou významné pro účetní závěrku vykazujícího podniku jako celku.

13. Při prvním zavedení se IAS 36 použije pouze na prospektivním základě. Uznané (zrušené) ztráty ze snížení hodnot jsou uvažovány v souladu s IAS 36, a nikoli v souladu se vzorovým řešením nebo povoleným alternativním řešením ostatních změn v účetních pravidlech v IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.
14. IAS 36 nabývá účinnosti pro účetní období začínající 1. červencem 1999 a později. Dřívější použití je podporováno.

OBSAH

	Odstavce
Účel	303
Rozsah působnosti	303
Definice	304
Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena	305
Měření zpětně získatelné částky	306
Čistá prodejní cena	307
Hodnota z užívání	308
Východiska pro odhad budoucích peněžních toků	308
Sestavení odhadů budoucích peněžních toků	309
Budoucí peněžní toky v cizí měně	310
Diskontní sazba	311
Uznání a měření ztráty ze snížení hodnoty	312
Peněžotvorné jednotky	312
Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží	312
Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky	314
Goodwill	315
Celopodniková aktiva	316
Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	317
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	318
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva	319
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u peněžotvorné jednotky	320
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u goodwillu	320
Zveřejnění	321
Přechodná ustanovení	322
Datum účinnosti	322

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které podnik použije, aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka. Aktivum je vedeno v částce převyšující zpětně získatelnou částku, převyšuje-li jeho účetní hodnota částku, která bude zpět získána prostřednictvím užívání či prodeje aktiva. Jde-li o takový případ, aktivum je popsáno jako aktivum se sníženou hodnotou a standard požaduje, aby podnik uznal ztrátu ze snížení hodnoty. Standard také specifikuje, kdy podnik může zrušit ztrátu ze snížení hodnoty, a předepisuje určitá zveřejnění, týkající se aktiv se sníženou hodnotou.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije v účetnictví pro snížení hodnot veškerých aktiv s výjimkou:
 - a) zásob (viz IAS 2 – Zásoby);
 - b) aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IAS 11 – Stavební smlouvy);
 - c) odložených daňových aktiv (viz IAS 12 – Daně ze zisku);
 - d) aktiv vzniklých ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 – Zaměstnanecké požitky);
 - e) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace;
 - f) investice do nemovitostí, která je oceněna reálnou hodnotou (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí); a
 - g) biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje (viz IAS 41 – Zemědělství).
2. Tento standard se nepoužívá pro zásoby, aktiva vzniklá ze stavebních smluv, odložené daňové pohledávky nebo aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků, protože stávající Mezinárodní účetní standardy příslušné takovým aktivům již obsahují zvláštní požadavky na uznání a oceňování takových aktiv.
3. Tento standard se použije u:
 - a) dceřiných podniků, jak jsou definovány v IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků;
 - b) přidružených podniků, jak jsou definovány v IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*, a
 - c) společných podniků, jak jsou definovány v IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*.

Snížení hodnoty jiných finančních aktiv popisuje IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
4. Tento standard se používá pro aktiva, která jsou vedena v hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) podle jiných Mezinárodních účetních standardů, jako například povolené alternativní řešení v IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*. Avšak zjišťování, zda přecenění aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, závisí na základně použité pro stanovení reálné hodnoty:
 - a) Je-li reálnou hodnotou aktiva jeho tržní hodnota, pouhým rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho čistou prodejní cenou jsou přímé přírůstkové náklady spojené s pozbytím aktiva:

- i) jsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, zpětně získatelná částka přeceněného aktiva je nutně blízká jeho hodnotě po přecenění (reálné hodnotě) nebo větší než hodnota po přecenění (reálná hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, je nepravděpodobné, že přeceněné aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, a zpětně získatelná částka nemusí být odhadována, a
 - ii) nejsou-li náklady pozbytí zanedbatelné, čistá prodejní cena přeceněného aktiva je nutně menší než jeho reálná hodnota. Proto by mělo být přeceněné aktivum aktivem se sníženou hodnotou, jestliže jeho hodnota z užívání je menší než jeho hodnota po přecenění (reálná hodnota). V tomto případě, poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, podnik použije tohoto standardu, aby určil, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, a
- b) je-li reálná hodnota aktiva určena na jiném základě, než je tržní hodnota, jeho přeceněná částka (reálná hodnota) může být vyšší či nižší než jeho zpětně získatelná částka. Poté co byly aplikovány požadavky na přecenění, podnik použije tento standard k určení, zda aktivum je aktivem se sníženou hodnotou.

DEFINICE

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

Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Hodnota z užívání je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

Čistá prodejní cena je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.

Náklady pozbytí jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Účetní hodnota je částka, kterou je aktivum zachyceno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Odpisy (amortizace) jsou soustavným alokováním odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti. ⁽¹⁾

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka nahrazující náklady na pořízení aktiva v účetních výkazech, minus jeho zbytková hodnota.

Doba použitelnosti je buď:

- a) časové období, během něhož se očekává, že aktivum bude používáno, nebo
- b) množství produkce nebo podobných jednotek výkonu, které se očekává, že bude podnikem získáno z aktiva.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

⁽¹⁾ V případě nehmotných aktiv nebo goodwillu bývá užíván místo termínu „odpisy“ termín „amortizace“. Oba termíny mají tentýž význam.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i jiným peněžotvorným jednotkám.

Aktivní trh je trh, kde existují všechny následující podmínky:

- a) položky obchodované uvnitř daného trhu jsou homogenní;
- b) ochotní kupující a prodávající mohou být normálně nalezeni v každém okamžiku, a
- c) ceny jsou veřejnosti k dispozici.

IDENTIFIKACE AKTIVA, JEHOŽ HODNOTA MŮŽE BÝT SNÍŽENA

6. Odstavce 7 až 14 specifikují, kdy má být určena zpětně získatelná částka. U těchto požadavků se užívá pojem „aktivum“, ale aplikují se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro peněžotvornou jednotku.
7. Aktivum má sníženou hodnotu, když účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Odstavce 9 až 11 popisují některé náznaky, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty: je-li přítomen kterýkoli z takových náznaků, požaduje se na podniku udělat formální odhad zpětně získatelné částky. Není-li přítomen žádný náznak možné ztráty ze snížení hodnoty, tento standard nepožaduje na podniku udělat formální odhad zpětně získatelné částky.
8. Podnik ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existuje-li jakýkoli takový náznak, podnik odhadne zpětně získatelnou částku aktiva.
9. Při posuzování, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

- a) tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;
- b) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na podnik v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž podnik působí, nebo na trhu, do něž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;
- c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;
- d) účetní hodnota čistých aktiv vykazujícího podniku je vyšší než jeho tržní kapitalizace;

Vnitřní informační zdroje

- e) je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva;
- f) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na podnik v rozsahu nebo způsobu, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k níž aktivum patří, nebo na pozbytí aktiva před původně předpokládaným datem, a
- g) existuje důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

10. Seznam v odstavci 9 není vyčerpávající. Podnik může zjistit další náznaky, že aktivum má sníženou hodnotu, a ty mohou také vyžadovat, aby podnik určil zpětně získatelnou částku.
11. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, se zakládá na existenci:
 - a) peněžních toků z nabývání aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;
 - b) současných čistých peněžních toků nebo provozního zisku či ztráty plynoucí z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;
 - c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo provozního zisku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva, nebo
 - d) provozních ztrát nebo čistých peněžních odtoků z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.
12. Při zjišťování, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, je použita zásada významnosti. Ukazují-li například předchozí výpočty, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, podnik nepotřebuje opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, jestliže nenastaly žádné okolnosti, které by vyloučily takový rozdíl. Podobně mohou předchozí rozborů ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků uvedených v odstavci 9.
13. Pro ilustraci odstavce 12: Jestliže tržní úroková sazba nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, na podniku se nepožaduje, aby udělal formální odhad zpětně získatelné částky aktiva v následujících případech:
 - a) je-li nepravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Nárůst krátkodobých úrokových sazeb například nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti, nebo
 - b) je-li pravděpodobné, že diskontní sazba užitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva je ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí rozbor citlivosti na zpětně získatelnou částku ukazuje, že
 - i) je nepravděpodobné, že dojde k významnému snížení zpětně získatelné částky, protože také pravděpodobně vzrostou budoucí peněžní toky. V některých případech je například podnik schopen prokázat, že upravuje své výnosy náhradou za jakékoli nárůsty tržních měr, nebo
 - ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky bude mít za následek významnou ztrátu ze snížení hodnoty.
14. Existuje-li náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu nebo zbytkovou hodnotu aktiva je třeba přezkoumat a upravit podle Mezinárodního účetního standardu, použitelného pro dané aktivum, i kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

MĚŘENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY

15. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání. Odstavce 16 až 56 uvádějí požadavky na měření zpětně získatelné částky. U takových požadavků je užíváno pojmu „aktivum“, ale jsou aplikovány stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak i pro peněžotvornou jednotku.

16. Není vždy nutné určit jak čistou prodejní cenu aktiva, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li například kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.
17. Je možné určit čistou prodejní cenu, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit čistou prodejní cenu, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V takovém případě může být za zpětně získatelnou částku aktiva vzata jeho hodnota z užívání.
18. Není-li žádný důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho čistou prodejní cenu, za zpětně získatelnou částku může být vzata jeho čistá prodejní cena. Toto bude častým případem u aktiv, která jsou držena za účelem jejich následného pozbytí. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého za účelem jeho následného pozbytí bude sestávat hlavně z čistých příjmů z pozbytí, poněvadž budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva do jeho pozbytí pravděpodobně budou zanedbatelné.
19. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou toho, když nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, zpětně získatelná částka je stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 64 až 87), vyjma toho, kdy buď:
 - a) čistá prodejní cena aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, nebo
 - b) hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká částce jeho čisté prodejní ceny a čistou prodejní cenu lze stanovit.
20. V určitých případech mohou odhady, průměry a výpočetní zjednodušení poskytovat přiměřenou aproximaci k podrobným výpočtům pro stanovení čisté prodejní ceny nebo hodnoty z užívání objasněným v tomto standardu.

Čistá prodejní cena

21. Nejlépe je čistá prodejní cena aktiva prokázána cenou v závazné smlouvě o prodeji, při transakci za obvyklých podmínek, upravenou o přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva.
22. Neexistuje-li žádná závazná smlouva o prodeji, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je čistou prodejní cenou tržní cena aktiva snížená o náklady pozbytí. Vhodnou tržní cenou je obvykle běžná nabídková cena kupujícího. Není-li běžná nabídková cena kupujícího k dispozici, může poskytnout východisko k odhadu čisté prodejní ceny poslední transakce, za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických okolností mezi datem transakce a datem, k němuž je prováděn odhad.
23. Neexistuje-li závazná smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, čistá prodejní cena je založena na nejlepších dostupných informacích pro vyjádření částky, kterou podnik může k rozvahovému dni získat z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů pozbytí. Při stanovení této částky bere podnik v úvahu výsledky posledních transakcí s obdobnými aktivy ze stejného odvětví. V čisté prodejní ceně se neodráží nucený prodej, pokud není vedení nuceno k okamžitému prodeji.
24. Náklady pozbytí jiné než takové, které již byly uznány jako závazky, jsou při stanovení čisté prodejní ceny odečteny. Příklady takových nákladů jsou právní náklady, kolkovné a podobné poplatky za provedení transakce, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu, který je podmínkou pro jeho prodej. Nicméně, odstupné z předčasného ukončení pracovního poměru (jak je definováno v IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*) a náklady spjaté se zúžením nebo reorganizací podnikání, které doprovázejí pozbytí aktiva, nejsou přímými přírůstkovými náklady na pozbytí aktiva.

25. Někdy je při pozbytí aktiva požadováno na kupujícím převzít závazek a k dispozici je pouze jediná čistá prodejní cena pro obojí, jak pro aktivum, tak i pro závazek. Odstavec 77 vysvětluje, jak řešit tyto případy.

Hodnota z užívání

26. Odhad hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:
- odhad budoucích peněžních přítoků a odtoků odvozený ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí, a
 - použití vhodné diskontní sazby pro takové budoucí peněžní toky.

Východiska pro odhad budoucích peněžních toků

27. Při vyčíslení hodnoty z užívání:
- projekce peněžních toků jsou založeny na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývajících doby použitelnosti aktiva, vypracovaný vedením. Větší váha se přikládá důkazům z vnějšího prostředí;
 - projekce peněžních toků jsou založeny na nejaktuálnějších finančních rozpočtech / předpovědích, které byly schváleny vedením. Projekce založené na těchto rozpočtech / předpovědích pokrývají maximálně období pěti roků, pokud není pro použití oprávněné delší období, a
 - projekce peněžních toků přesahující období pokryté nejaktuálnějšími rozpočty / předpověďmi jsou odhadnuty jako extrapolace projekcí založených na rozpočtech / předpovědích založené na stálé nebo klesající míře tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry tempa růstu. Tato míra tempa růstu nemá převyšovat dlouhodobou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik operuje, nebo pro trh, ve kterém je aktivum užito, pokud není oprávněné použití vyšší míry.
28. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty / předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obvykle k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejaktuálnějších rozpočtech / předpovědích na nejvýše pět roků. Vedení může použít projekce peněžních toků založené na rozpočtech / předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové projekce jsou spolehlivé, a může prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období, vycházející z předchozích zkušeností.
29. Projekce peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace projekcí peněžních toků založených na finančních rozpočtech / předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobních či odvětvových cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nula nebo záporná.
30. Jsou-li podmínky velice příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou podniky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.
31. Při použití informací z finančních rozpočtů / předpovědí podnik bere v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývajících dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadu budoucích peněžních toků

32. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:
- projekce peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva;
 - projekce peněžních odtoků, které jsou nutně způsobeny při vytváření peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva (včetně peněžních odtoků spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu, a
 - případné čisté peněžní toky, přijaté (či zaplacené) z pozbytí aktiva ke konci jeho doby použitelnosti.
33. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o nárůstu cen způsobeném všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopady růstu cen způsobeného všeobecnou inflací, budoucí peněžní toky jsou odhadovány na nominálním základě. Vylučuje-li diskontní sazba dopady růstu cen způsobené všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).
34. Projekce peněžních odtoků zahrnují budoucí režijní náklady, které mohou být na rozumném a konzistentním základě přímo přiznány či přiřazeny užívání daného aktiva.
35. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní odtoky, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních odtoků zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních odtoků, u nichž se předpokládá, že vzniknou před tím, než bude aktivum připraveno pro užívání či prodej. Příkladem jsou budovy ve výstavbě nebo vývojový projekt, který ještě není dokončený.
36. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:
- peněžní přítoky z aktiv (například finančních aktiv, jako jsou pohledávky), která vytvářejí peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z posuzovaného aktiva;
 - peněžní odtoky, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány za závazky (například dluhy, důchody nebo rezervy).
37. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované peněžní přítoky nebo odtoky, u nichž se očekává, že vzniknou z:
- budoucí restrukturalizace, k níž se podnik ještě nezavázal, nebo
 - budoucí výdajů na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, která zlepší nebo rozšíří aktivum oproti jeho původně stanovené úrovni výkonnosti.
38. Protože se budoucí peněžní toky odhadují pro aktivum za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:
- budoucí peněžní odtoky nebo nákladové úspory, které se k nim vztahují (například snížení nákladů na zaměstnance), nebo užítky, o nichž se očekává, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se podnik ještě nezavázal, nebo
 - budoucí výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, která zlepší nebo rozšíří aktivum oproti jeho původně stanovené úrovni výkonnosti, nebo budoucí užítky vztahující se k takovým budoucím výdajům.
39. Restrukturalizace je programem, který je vedením plánován a řízen a který významně mění buď rozsah oblasti podnikání podniku, nebo způsob, jakým je podnikání vedeno. IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, obsahuje ustanovení, která objasňují, kdy je podnik zavázán k restrukturalizaci.

40. Když se podnik zavázal k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se podnik zavázal k restrukturalizaci:
- při stanovení hodnoty z užívání odhady budoucí peněžních přítoků a peněžních odtoků vyjadřují nákladové úspory a jiné užitky z restrukturalizace (založené na neaktuálnějších finančních rozpočtech / předpovědích, které byly schváleny vedením), a
 - odhady budoucích peněžních odtoků z restrukturalizace se zabývají i rezervami na restrukturalizaci podle IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.
- Dodatek A, příklad 5, ilustruje dopady budoucí restrukturalizace na výpočet hodnoty z užívání.
41. Dokud podnik nemá výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, která zlepšují a rozšiřují aktivum oproti jeho původně stanovené úrovni výkonnosti, odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní přítoky, o nichž se očekává, že vzniknou v souvislosti s těmito výdaji (viz dodatek A, příklad 6).
42. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva nutné k udržení nebo zachování aktiva v jeho původně stanovené úrovni výkonnosti.
43. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:
- peněžní přítoky nebo odtoky z financování nebo
 - příjmy či úhrady daně ze zisku.
44. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy takové předpoklady, které jsou konzistentní se způsobem stanovení diskontní sazby. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Protože časová hodnota peněz je brána v úvahu jako diskont odhadovaných budoucích peněžních toků, tyto peněžní toky vylučují peněžní přítoky nebo odtoky z financování. Podobně, neboť diskontní sazba je stanovena na bázi před zdaněním, budoucí peněžní toky jsou také odhadnuty na bázi před zdaněním.
45. Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, u níž podnik očekává, že bude získána z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů pozbytí.
46. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako čistá prodejní cena aktiva, kromě toho, že při odhadování takových čistých peněžních toků:
- podnik používá ceny převažující k datu odhadu pro podobná aktiva, která dospěla ke konci své doby použitelnosti a která byla provozována za podmínek podobných těm, za nichž bylo užíváno dané aktivum, a
 - takové ceny jsou upravovány o dopady jak budoucích zvýšení cen způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení (snížení) cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků ze stálého užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, tento dopad je také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z pozbytí.

Budoucí peněžní toky v cizí měně

47. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány v měně, v níž budou vytvářeny a poté diskontovány za použití diskontní sazby vhodné pro danou měnu. Podnik převede získanou současnou hodnotu použitím spotového směnného kurzu k rozvahovému dni (popsáno v IAS 21 – *Dopady změn směnných kurzů cizích měn, jako závěrkový kurz*).

Diskontní sazba

48. Diskontní sazba (či sazby) má / mají být sazba / sazby před daní ze zisku, která/é vyjadřuje/í běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifických rizik daného aktiva. Diskontní sazba/y nevyjadřuje/í rizika, kvůli nimž byly upraveny odhady budoucích peněžních toků.
49. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifická rizika pro aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela vyšší peněžních toků, jejich načasování a rizika obdobné těm, které podnik očekává z daného aktiva. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva nebo z váženého průměru nákladů kapitálu podniku, jehož akcie jsou obchodované na burze, který má jednotlivé aktivum (nebo portfolio aktiv) podobné, co se týče výnosnostního potenciálu a rizik, posuzovanému aktivu.
50. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, podnik použije náhradní odhad diskontní sazby. Smyslem je odhadnout, je-li to možné, tržní stanovení:
- časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva, a
 - rizika, že se budoucí peněžní toky budou lišit v částce či načasování od odhadů.
51. Jako východisko může podnik vzít v úvahu následující sazby:
- vážený průměr nákladů kapitálu podniku stanovený za použití takových technik, jako je technika oceňování CAPM;
 - podniková přírůstková výpůjční úroková míra a
 - jiné tržní úrokové míry.
52. Tyto sazby jsou upraveny:
- aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s projektovanými peněžními toky,
a
 - aby vyloučily rizika, která se netýkají projektovaných peněžních toků.
- Zřetel se bere na rizika taková, jako je riziko země, měnové riziko, cenové riziko a riziko peněžních toků.
53. Aby se zamezilo dvojímu započtení, diskontní sazba nevyjadřuje rizika, kvůli nimž odhady budoucích peněžních toků byly upraveny.
54. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře podniku a na způsobu financování nákupu aktiva podnikem, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým podnik financuje nákup daného aktiva.
55. Je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.
56. Podnik obvykle užívá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Podnik však použije zvláštní diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.

UZNÁNÍ A MĚŘENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

57. Odstavce 58 až 63 uvádějí požadavky na uznání a měření ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva. O uznání a měření ztrát ze snížení hodnot peněžotvorné jednotky je pojednáno v odstavcích 88 až 93.
58. Tehdy, a jen tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, se tato účetní hodnota aktiva sníží na zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.
59. Ztráta ze snížení hodnoty se bezprostředně zachytí jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné části podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení). Jakákoli ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je pokládána za snížení přecenění podle tohoto jiného Mezinárodního účetního standardu.
60. Ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je uznána jako náklad ve výsledovce. Avšak ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachycena přímo proti jakémukoli přírůstku z přecenění daného aktiva, a to ve výši, ve které ztráta ze snížení hodnoty nepřevyšuje částku zadrženu v přírůstku z přecenění téhož aktiva.
61. Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, podnik uzná závazek tehdy, a jen tehdy, když to požaduje jiný Mezinárodní účetní standard.
62. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala opravená účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbyvajících dobu použitelnosti.
63. Je-li ztráta ze snížení hodnoty uznána, jakékoli s ní spjaté odložené daňové pohledávky nebo závazky jsou stanoveny podle IAS 12 – *Daně ze zisku*, srovnáním opravené účetní hodnoty aktiva s jeho daňovou základnou (viz Dodatek A, příklad 3).

PENĚZOTVORNÉ JEDNOTKY

64. Odstavce 65 až 93 uvádějí požadavky na identifikaci peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, a určení účetní hodnoty a uznání ztrát ze snížení hodnot peněžotvorných jednotek.

Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

65. Při jakémkoli náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, odhadne se pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (peněžotvorná jednotka aktiva).
66. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, jestliže:
- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho čisté prodejní ceně (například když budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva nemohou být odhadnuty jako zanedbatelné), a
 - aktivum nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv. V takových případech může být hodnota z užívání, a proto i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro peněžotvornou jednotku aktiva.

Příklad

Důlní podnik vlastní soukromou železnicí pro podporu svých těžařských činností. Soukromá železnice může být prodána pouze za hodnotu šrotu a nevytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv dolu.

Není možné odhadnout zpětně získatelnou částku soukromé železnice, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a je pravděpodobně odlišná od hodnoty šrotu. Proto podnik odhadne zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž soukromá železnice náleží, což je důl jako celek.

67. Jak je definováno v odstavci 5, peněžotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje aktivum a která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace peněžotvorné jednotky vyvolává potřebu posuzování. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, podnik určí nejnižší agregaci aktiv, která vytváří výrazně nezávislé peněžní přítoky ze stálého užívání.

Příklad

Autobusová společnost poskytuje služby na základě smlouvy s městem, které vyžaduje minimálně poskytovat službu na každé z pěti samostatných linek. Aktiva náležející ke každé lince a peněžní toky z každé linky mohou být určeny samostatně. Jedna z linek je provozována s výraznou ztrátou.

Protože podnik nemá možnost omezit provoz na jakékoli lince, nejnižší úroveň identifikovatelných peněžních přítoků ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, jsou peněžní přítoky vytvořené pěti linkami dohromady. Peněžotvornou jednotkou pro každou linku je autobusová společnost jako celek.

68. Peněžní přítoky ze stálého užívání jsou přítoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů získané od stran vně vykazujícího podniku. Při určování, zda peněžní přítoky z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), podnik bere v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na podnikové operace (podle výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí nebo i jinými způsoby), nebo jak vedení rozhoduje o trvání či pozbyvání podnikových aktiv a operací. Dodatek A, příklad 1 přináší příklady na identifikaci peněžotvorné jednotky.
69. Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou stanoveny jako peněžotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány uvnitř podniku. Jde-li o tento případ, bude použit vedením provedený nejlepší odhad budoucích tržních cen:
- a) při stanovení hodnoty z užívání této peněžotvorné jednotky, když se odhadují budoucí peněžní přítoky, které se vztahují k vnitřnímu použití výstupu, a
 - b) při stanovení hodnoty z užívání jiných peněžotvorných jednotek vykazujícího podniku, když se odhadují budoucí peněžní odtoky, které se vztahují k vnitřnímu používání výstupu.
70. Dokonce jestliže část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv je použit jinými útvary vykazujícího podniku (například výroby na mezistupni výrobního procesu), toto aktivum nebo skupina aktiv vytváří samostatnou peněžotvornou jednotku, může-li podnik prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní přítoky ze stálého užívání, které by byly výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při použití informací

zakládajících se na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové peněžotvorné jednotce, podnik upraví tyto informace, jestliže vnitropodnikové ceny neodrážejí vedením podniku provedený nejlepší odhad budoucích tržních cen pro výstup dané peněžotvorné jednotky.

71. Peněžotvorné jednotky se pro totéž aktivum nebo typy aktiv stanovují konzistentně z období do období, pokud změna není oprávněná.
72. Určuje-li podnik, že aktivum náleží k rozdílné peněžotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv spojených do peněžotvorné jednotky daného aktiva se musí změnit, odstavec 117 požaduje určitá zveřejnění o peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou peněžotvornou jednotku uznána nebo zrušena a je-li významná pro účetní závěrku vykazujícího podniku jako celku.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky

73. Zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky je vyšší z čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky. Pro účely stanovení zpětně získatelné částky pro peněžotvornou jednotku budiž jakýkoli odkaz na „aktivum“ v odstavcích 16 až 56 čten jako odkaz na „peněžotvornou jednotku“.
74. Účetní hodnota peněžotvorné jednotky se stanoví konzistentně se způsobem, kterým byla určena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky.
75. Účetní hodnota peněžotvorné jednotky:
 - a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo nebo alokována na rozumném a konzistentním základě peněžotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní přítoky odhadnuté při stanovení hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky, a
 - b) nezahrnuje účetní hodnotu jakéhokoli rozpoznaného závazku, ledaže zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky nemůže být určena bez zřetele na tento závazek.

Je tomu tak proto, že čistá prodejní cena a hodnota z užívání peněžotvorné jednotky jsou stanoveny tak, že vylučují peněžní toky, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí peněžotvorné jednotky, a závazkům, které již byly zachyceny v účetní závěrce (viz odstavce 24 a 36).

76. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu zpětně získatelnosti, je důležité zahrnout do peněžotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí relevantní proudy peněžních přítoků ze stálého užívání. Jinak se může peněžotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. V některých případech, jakkoli určitá aktiva přispívají k odhadovaným budoucím peněžním tokům z peněžotvorné jednotky, nemohou být přiřazena k peněžotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. To může být případ goodwillu nebo celopodnikových aktiv, jako jsou aktiva ústředí. Odstavce 79 až 87 vysvětlují, jak nakládat s takovými aktivy při testování peněžotvorné jednotky z hlediska snížení její hodnoty.
77. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky proto, aby se stanovila zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by pozbytí peněžotvorné jednotky vyžadovalo na kupujícím převzít závazek. V tomto případě je čistá prodejní cena (nebo odhadované peněžní toky z konečného pozbytí) peněžotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv peněžotvorné jednotky a současně závazek, minus náklady pozbytí. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou peněžotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování hodnoty z užívání i účetní hodnoty peněžotvorné jednotky.

Příklad

Společnost provozuje důl v zemi, kde legislativa požaduje, aby vlastník uvedl po ukončení své těžební činnosti místo do původního stavu. Náklady na uvedení do původního stavu zahrnují náklady na navrácení skrývky, která musí být přemístěna před zahájením těžebních prací na původní místo. Rezerva na náklady spojené s navrácením skrývky byla uznána, jakmile byla skrývka přemístěna. Rezervovaná částka byla uznána jako součást pořizovací ceny dolu a je odpisována během doby použitelnosti dolu. Účetní hodnota rezervy na uvedení do původního stavu je 500 a rovná se současné hodnotě nákladů na uvedení do původního stavu.

Podnik testuje případné snížení hodnoty dolu. Penězotvorná jednotka dolu je důl sám jako celek. Podnik dostal různé nabídky na nákup dolu za cenu kolem 800; v této ceně je obsažen fakt, že kupující převezme závazek za uvedení skrývky do původního stavu. Náklady pozbytí dolu jsou zanedbatelné. Hodnota z užívání dolu je přibližně 1 200, neuvažuje náklady na uvedení do původního stavu. Účetní hodnota dolu je 1 000.

Čistá prodejní cena penězotvorné jednotky je 800. Tato částka bere v úvahu náklady na uvedení do původního stavu, na které již byla vytvořena rezerva. Následkem toho je stanovena hodnota z užívání penězotvorné jednotky poté, co byly vzaty v úvahu náklady na uvedení do původního stavu, a je odhadnuta na 700 (1 200 minus 500). Účetní hodnota penězotvorné jednotky je 500 a tvoří ji účetní hodnota dolu (1 000) minus účetní hodnota rezervy na uvedení do původního stavu (500).

78. Z praktických důvodů je často stanovena zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky poté, co byla vzata v úvahu i aktiva, která nejsou součástí penězotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva) nebo závazky, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V takových případech je účetní hodnota penězotvorné jednotky zvýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

Goodwill

79. Goodwill vzniklý z akvizice představuje platba učiněná nabyvatelem v očekávání budoucího ekonomického užítku. Budoucí ekonomické užítky mohou plynout ze synergie mezi identifikovatelnými nabytými aktivy nebo z aktiv, která nejsou samostatně působivá pro uznání v účetních výkazech. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, a proto nemůže být zpětně získatelná částka goodwillu jako jednotlivého aktiva určena. V důsledku toho, je-li náznak, že goodwill může mít sníženou hodnotu, zpětně získatelná částka je stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž goodwill náleží. Tato částka je poté srovnána s účetní hodnotou penězotvorné jednotky a jakákoli ztráta ze snížení hodnoty je zachycena v souladu s odstavcem 88.
80. Při testování, zda penězotvorná jednotka má sníženou hodnotu, podnik určí, zda goodwill, který se vztahuje k této penězotvorné jednotce, je zachycen v účetní závěrce. Jde-li o takový případ, podnik:

a) provede test „zdola nahoru“, kterým podnik:

- i) určí, zda účetní hodnota goodwillu může být na rozumném a konzistentním základě přiřazena zkoumané penězotvorné jednotce, a
- ii) poté je srovnána zpětně získatelná částka zkoumané penězotvorné jednotky s její účetní hodnotou (včetně účetní hodnoty přiřazeného goodwillu, je-li nějaká) a zachycena jakákoli ztráta ze snížení hodnoty v souladu s odstavcem 88.

Podnik provede druhý krok testu „zdola nahoru“ dokonce i když žádná účetní hodnota goodwillu nemůže být přiřazena na rozumném a konzistentním základě zkoumané penězotvorné jednotce, a

- b) jestliže při provádění testu „zdola nahoru“ podnik nemůže přiřadit účetní hodnotu goodwillu na rozumném a konzistentním základě zkoumané peněžotvorné jednotce, podnik také provede test „shora dolů“, kterým:
- i) určí nejmenší peněžotvornou jednotku, která zahrnuje zkoumanou peněžotvornou jednotku, k níž může být přiřazena účetní hodnota goodwillu na rozumném a konzistentním základě („nadřazená“ peněžotvorná jednotka), a
 - ii) poté je srovnána zpětně získatelná částka nadřazené peněžotvorné jednotky s její účetní hodnotou (včetně účetní hodnoty přiřazeného goodwillu) a zachycena jakákoli ztráta ze snížení hodnoty v souladu s odstavcem 88.
81. Kdykoli je testována peněžotvorná jednotka na případné snížení její hodnoty, podnik bere v úvahu jakýkoli goodwill, který je spjatý s budoucími peněžními toky vytvořenými peněžotvornou jednotkou. Jestliže goodwill může být přiřazen na rozumném a konzistentním základě, podnik použije pouze test „zdola nahoru“. Není-li možné přiřadit goodwill na rozumném a konzistentním základě, podnik použije oba testy, „zdola nahoru“ i „shora dolů“ (viz Dodatek A, příklad 7).
82. Test „zdola nahoru“ zajišťuje, že podnik uzná u peněžotvorné jednotky, včetně goodwillu, který je přiřazen na rozumném a konzistentním základě, jakoukoli existující ztrátu ze snížení hodnoty. Kdykoli je nemožné přiřadit goodwill na rozumném a konzistentním základě v testu „zdola nahoru“, kombinace testů „zdola nahoru“ a „shora dolů“ zajistí, že podnik rozpozná:
- a) nejprve jakoukoli existující ztrátu ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s vyloučením jakéhokoli ohledu na goodwill, a
 - b) poté jakoukoli existující ztrátu ze snížení hodnoty goodwillu. Protože podnik použije test „zdola nahoru“ nejprve pro veškerá aktiva, která mohou mít sníženou hodnotu, jakákoli ztráta ze snížení hodnoty zjištěná pro nadřazenou peněžotvornou jednotku testem „shora dolů“ se vztahuje pouze ke goodwillu přiřazenému nadřazené jednotce.
83. Je-li použit test „shora dolů“, podnik formálně určí zpětně získatelnou částku nadřazené peněžotvorné jednotky, pokud není přesvědčivý důkaz, že není žádné riziko, že nadřazená peněžotvorná jednotka má sníženou hodnotu (viz odstavec 12).

Celopodniková aktiva

84. Celopodniková aktiva zahrnují taková celoskupinová nebo divizní aktiva, jako budovy ústředí nebo divize podniku, vybavení prostředky elektronického zpracování dat nebo středisko výzkumu. Struktura podniku předurčuje, zda aktivum spadá pod tímto standardem uvedenou definici celopodnikových aktiv pro příslušnou peněžotvornou jednotku. Klíčovou charakteristikou celopodnikových aktiv je, že tato aktiva nevytvářejí peněžní přítoky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a jejich účetní hodnota nemůže být plně přiřazena zkoumané peněžotvorné jednotce.
85. Protože celopodniková aktiva nevytvářejí samostatné peněžní přítoky, zpětně získatelná částka jednotlivého celopodnikového aktiva nemůže být určena, ledaže by vedení rozhodlo o pozbytí tohoto aktiva. Následkem toho je, že je-li náznak, že celopodnikové aktivum může mít sníženou hodnotu, je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku, k níž celopodnikové aktivum náleží, a srovnána s účetní hodnotou této peněžotvorné jednotky a je uznána jakákoli ztráta ze snížení hodnoty v souladu s odstavcem 88.

86. Při testování, zda peněžotvorná jednotka má sníženou hodnotu, podnik zjistí všechna celopodniková aktiva, která se vztahují ke zkoumané peněžotvorné jednotce. Poté podnik použije pro každé zjištěné celopodnikové aktivum odstavec 80:
- může-li být účetní hodnota celopodnikového aktiva přiřazena na rozumném a konzistentním základě zkoumané peněžotvorné jednotce, podnik použije pouze test „zdola nahoru“, a
 - nemůže-li být účetní hodnota celopodnikového aktiva přiřazena na rozumném a konzistentním základě zkoumané peněžotvorné jednotce, podnik použije obou testů, „zdola nahoru“ a „shora dolů“.
87. Příklad, jak naložit s celopodnikovými aktivy, lze nalézt v Dodatku A, příkladu 8.

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

88. Ztráta ze snížení hodnoty je pro peněžotvornou jednotku uznána tehdy, a jen tehdy, když její zpětně získatelná částka je nižší než její účetní hodnota. Ztráta ze snížení hodnoty je přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky v následujícím pořadí:

- nejprve goodwill přiřazený peněžotvorné jednotce (je-li nějaký), a
- poté ostatní aktiva jednotky způsobem pro rata založeným na účetní hodnotě každého aktiva jednotky.

Tato snížení účetních hodnot jsou řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachycena v souladu s odstavcem 59.

89. Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 88 nemůže účetní hodnota aktiva být snížena pod nejvyšší z:

- jeho čisté prodejní ceny (je-li možné ji určit);
- jeho hodnoty z užívání (je-li možné ji určit) a
- nuly.

Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky způsobem pro rata.

90. Goodwill přiřazený peněžotvorné jednotce je snížen kvůli své povaze před snížením účetních hodnot ostatních aktiv jednotky.

91. Není-li žádný účinný způsob odhadu zpětně získatelné částky každého jednotlivého aktiva peněžotvorné jednotky, požaduje tento standard arbitrární přiřazení ztráty ze snížení hodnoty mezi aktiva takovéto jednotky, jiná než goodwill, protože všechna aktiva peněžotvorné jednotky pracují společně.

92. Nemůže-li být zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva určena (viz odstavec 66):

- ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho čisté prodejní ceny a z výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 88 a 89, a
- žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže příslušná peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito dokonce, i když čistá prodejní cena aktiva je menší než jeho účetní hodnota.

Příklad

Stroj utrpěl fyzické poškození, ale stále pracuje, třebaže ne právě tak, jak je pro něj obvyklé. Čistá prodejní cena stroje je nižší než jeho účetní hodnota. Stroj nevytváří nezávislé peněžní přítoky ze stálého užívání. Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která zahrnuje stroj a vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv, je výrobní linka, k níž stroj náleží. Zpětně získatelná částka výrobní linky prozrazuje, že výrobní linka chápaná jako celek nemá sníženou hodnotu.

Předpoklad 1: rozpočty / předpovědi schválené vedením nevyjadřují závazek vedení nahradit tento stroj.

Zpětně získatelná částka stroje sama nemůže být odhadnuta, protože hodnota z užití stroje:

- a) se může lišit od jeho čisté prodejní ceny a
- b) může být určena pouze pro peněžotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka).

Výrobní linka nemá sníženou hodnotu, a proto se žádná ztráta ze snížení hodnoty stroje neuznává. Nicméně podnik může potřebovat přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu stroje. Kratší doba odpisování nebo rychlejší metoda odpisování se požaduje proto, aby vyjadřovala odhadnutou zbývající dobu použitelnosti stroje nebo takový model, při němž jsou ekonomické užítky podnikem spotřebovány.

Předpoklad 2: rozpočty / předpovědi schválené vedením vyjadřují závazek vedení nahradit stroj a prodat ho v blízké budoucnosti. Peněžní toky ze stálého užívání stroje do jeho pozbytí jsou odhadovány jako zanedbatelné.

Hodnota z užívání stroje může být odhadnuta jako blízká jeho čisté prodejní ceně. Proto může být zpětně získatelná částka stroje určena a nebere se žádný ohled na peněžotvornou jednotku, k níž stroj náleží (výrobní linka). Protože čistá prodejní cena tohoto stroje je nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ze snížení hodnoty tohoto stroje.

93. Poté, co jsou aplikovány požadavky odstavců 88 a 89, uzná se závazek pro jakoukoli zbývající částku ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky tehdy, a jen tehdy, je-li to požadováno jinými Mezinárodními účetními standardy.

ZRUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

94. Odstavce 95 až 101 vysvětlují požadavky na rušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva či peněžotvorné jednotky uznané v předchozích letech. Tyto požadavky používají pojem „aktiva“, ale použijí se stejně pro jednotlivé aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky jsou pro jednotlivé aktivum vymezeny v odstavcích 102 až 106, pro peněžotvornou jednotku v odstavcích 107 až 108 a pro goodwill v odstavcích 109 až 112.
95. Podnik ke každému rozvahovému dni určuje, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty aktiva uznaná v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena. Jestliže existuje jakýkoli takový náznak, podnik by měl odhadnout zpětně získatelnou částku tohoto aktiva.
96. Při určování, zda je nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předešlých letech není již nadále oprávněná nebo může být snížena, podnik vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

- a) tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;
- b) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž podnik operuje, nebo na trhu, do nějž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;

- c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, a takový pokles pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje významně jeho zpětně získatelnou částku;

Vnitřní informační zdroje

- d) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují výdaje na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, které byly učiněny během období, aby zlepšily nebo rozšířily aktivum oproti jeho původně stanovené úrovni výkonnosti, nebo závazek ukončení nebo restrukturalizace operací, k nimž aktivum patří, a
- e) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.
97. Náznaky možného snížení ztráty ze snížení hodnoty z odstavce 96 převážně zrcadlí náznaky možné ztráty ze snížení hodnoty v odstavci 9. Při zjištění, zda ztráta ze snížení hodnoty aktiva uznaná v předchozích letech potřebuje být zrušena, se použije princip významnosti.
98. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum není již nadále oprávněná nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu s Mezinárodním účetním standardem, použitelným pro dané aktivum, dokonce i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.
99. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná u aktiva v předchozích letech se zruší tehdy, a jen tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Takové zvýšení je zrušením ztráty ze snížení hodnoty.
100. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy podnik naposledy uznal ztrátu ze snížení hodnoty u tohoto aktiva. Na podniky se požaduje, aby zjistil změny v odhadech, které způsobily nárůst odhadovaného výkonnostního potenciálu. Příklady změn v odhadech zahrnují:
- a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na čisté prodejní ceně nebo na hodnotě z užívání);
- b) je-li zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce či načasování odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě, nebo
- c) je-li zpětně získatelná částka založena na čisté prodejní ceně, změnu v odhadu složek čisté prodejní ceny.
101. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že současná hodnota budoucích peněžních přítoků vzroste, neboť se postupně časově přibližují. Výkonnostní potenciál aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není zrušena právě následkem plynutí času (někdy nazývaného „odvíjení“ diskontu), dokonce i když se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

102. Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.

103. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. Při zachycování takového přecenění podnik použije Mezinárodní účetní standard použitelný pro dané aktivum.
104. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva je bezprostředně zachyceno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum vedeno v přeceněné hodnotě podle jiného Mezinárodního účetního standardu (například podle povoleného alternativního řešení v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení). Jakékoli zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je řešeno jako zvýšení přecenění podle jiného Mezinárodního účetního standardu.
105. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přeceněného aktiva je zachyceno přímo ve prospěch vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Avšak v rozsahu, v němž byla ztráta ze snížení hodnoty téhož přeceněného aktiva původně zachycena jako náklad ve výsledovce, je zrušení této ztráty ze snížení hodnoty zachyceno jako výnos ve výsledovce.
106. Poté, co bylo uznáno zrušení ztráty ze snížení hodnoty, je zatížení aktiva odpisy (amortizací) upraveno v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva minus jeho zbytková hodnota (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u peněžotvorné jednotky

107. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky je přiřazeno zvýšení účetní hodnoty aktiv jednotky v následujícím pořadí:
- nejprve jiným aktivům než goodwill způsobem pro rata založeném na účetních hodnotách každého aktiva jednotky, a
 - poté goodwillu přiřazenému peněžotvorné jednotce (je-li nějaký), jsou-li splněny požadavky uvedené v odstavci 109.

Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zrušení ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou zachycena v souladu s odstavcem 104.

108. Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky podle odstavce 107 se nemůže účetní hodnota aktiva zvýšit nad nižší z:
- jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná), a
 - účetní hodnoty, která by byla stanovena (očistěná o odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.

Částka zrušení ztráty ze snížení hodnoty, která by jinak byla přiřazena aktivu, je přiřazena jiným aktivům jednotky způsobem pro rata.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u goodwillu

109. Jako výjimka z požadavku v odstavci 99 není ztráta ze snížení hodnoty uznána pro goodwill zrušena v následujících obdobích, ledaže:
- ztráta ze snížení hodnoty byla způsobena specifickými vnějšími událostmi výjimečné povahy, u nichž se nedá očekávat, že se opětovně vyskytnou, a
 - následné vnější události, které se udály, zvrátily dopad takové události.
110. IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, zakazuje zachycení goodwillu vytvořeného vlastní činností. Jakékoli následné zvýšení zpětně získatelné částky goodwillu bude pravděpodobně goodwillem vytvořeným vlastní činností, ledaže by se toto zvýšení nepochybně vztahovalo k obrácení dopadů specifických vnějších událostí výjimečné povahy.

111. Tento standard neumožňuje zrušit ztrátu ze snížení hodnoty u goodwillu kvůli změně v odhadech (například změně v diskontní sazbě nebo ve výši či načasování budoucích peněžních toků peněžotvorné jednotky, k níž se goodwill vztahuje).
112. Specifická vnější událost je událost, která je mimo kontrolu podniku. Příklady vnějších událostí výjimečné povahy zahrnují nová nařízení, která podstatně omezí provozní činnost nebo sníží ziskovost podnikání, k němuž se goodwill vztahuje.

ZVEŘEJNĚNÍ

113. Účetní závěrka zveřejní pro každou skupinu aktiv:
- a) částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku/y řádku výsledovky, do níž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta;
 - b) částku zrušení ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku/y řádku výsledovky, v níž jsou takové ztráty ze snížení hodnot zrušeny;
 - c) částku ztrát ze snížení hodnoty zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu, a
 - d) částku zrušení ztrát ze snížení hodnot zachycených přímo ve vlastním kapitálu za období.
114. Skupina aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v podnikových operacích.
115. Informace požadované v odstavci 113 smějí být vykázány s jinými informacemi zveřejněnými pro danou skupinu aktiv. Tyto informace mohou být například zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*.
116. Podnik, který používá IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, zveřejní následující informace pro každý povinně vykazovaný segment založený na primárním formátu výkaznictví podniku (jak je definováno v IAS 14):
- a) částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období, a
 - b) částku zrušení ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce a přímo ve vlastním kapitálu během období.
117. Je-li ztráta ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva nebo peněžotvorné jednotky uznána nebo zrušena během období a je pro účetní závěrku vykazujícího podniku jako celku významná, podnik zveřejní:
- a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zrušení ztráty ze snížení hodnoty;
 - b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou;
 - c) pro jednotlivé aktivum:
 - i) povahu aktiva a
 - ii) povinně vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží, založený na primárním formátu výkaznictví podniku (jak je definován v IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, používá-li jej podnik);

- d) pro peněžotvornou jednotku:
- i) popis peněžotvorné jednotky (jako zda jde o výrobní linku, závod, podnikový proces, zeměpisnou oblast, povinně vykazovaný segment, jak je definovaný v IAS 14, používá-li jej podnik);
 - ii) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou podle skupin aktiv a povinně vykazovaných segmentů založených na primárním formátu výkaznictví podniku (jak je definováno v IAS 14, používá-li jej podnik), a
 - iii) jestliže se seskupení aktiv pro zjištění peněžotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), podnik popíše aktuální a dřívější způsob seskupování aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je peněžotvorná jednotka identifikována;
- e) zda je zpětně získatelná částka aktiva (peněžotvorné jednotky) jeho čistou prodejní cenou nebo jeho hodnotou z užívání;
- f) je-li zpětně získatelnou částkou čistá prodejní cena, základnu užitou pro určení čisté prodejní ceny (jako zda čistá prodejní cena byla určena odkazem na aktivní trh nebo nějakým jiným způsobem), a
- g) je-li zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu/y použitou při aktuálním odhadu i předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.
118. Jsou-li ztráty ze snížení hodnot uznané (zrušené) během období významné při agregaci do účetní závěrky vykazujícího podniku jako celku, zveřejní podnik krátký popis následujících skutečností:
- a) hlavní skupiny aktiv ovlivněných ztrátami ze snížení hodnot (zrušením ztrát ze snížení hodnot), pro něž nejsou zveřejněny žádné informace podle odstavce 117, a
 - b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání (zrušení) těchto ztrát ze snížení hodnot, pro něž nejsou zveřejněny žádné informace podle odstavce 117.
119. Podniku je doporučeno zveřejnit klíčové předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky aktiv (peněžotvorných jednotek) během období.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

120. Tento standard je použit pouze na prospektivním základě. Ztráty ze snížení hodnoty (zrušení ztrát ze snížení hodnoty), které vyplývají z přijetí tohoto Mezinárodního účetního standardu, musí být zachyceny v souladu s tímto standardem (tj. ve výsledovce, pokud aktivum není vedeno v přeceněné hodnotě). Ztráta ze snížení hodnoty (zrušení ztráty ze snížení hodnoty) přeceněného aktiva se řeší jako snížení (zvýšení) přecenění).
121. Před přijetím tohoto standardu zahrnovaly různé Mezinárodní účetní standardy požadavky na uznání a zrušení ztrát ze snížení hodnot velmi podobné těm, které jsou zahrnuty do tohoto standardu. Mohou však nastat změny oproti předchozím předpokladům, protože tento standard zpochybňuje to, jak měřit zpětně získatelnou částku a jak uvažovat o peněžotvorné jednotce aktiva. Bylo by obtížné zpětně určit, jaký by byl odhad zpětně získatelné částky. Proto při přijetí tohoto standardu podnik nepoužívá vzorové nebo alternativní povolené řešení pro jiné změny v účetních pravidlech v IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

DATUM ÚČINNOSTI

122. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na účetní závěrky za období počínající před 1. červencem 1999, musí tuto skutečnost zveřejnit.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 37

Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Tento standard schválený Radou v červenci 1998 je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

ÚVOD

1. IAS 37 upravuje zachycování a zveřejňování veškerých rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv s výjimkou takových, které:
 - a) vyplývají z finančních nástrojů vedených v reálných hodnotách;
 - b) vyplývají z dosud nesplněných smluv kromě smluv nevýhodných. Dosud nesplněné smlouvy jsou smlouvy, u nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu;
 - c) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojistníky;
 - d) jsou řešeny jinými Mezinárodními účetními standardy.

Rezervy

2. Standard definuje rezervy jako závazky s nejistým časovým rozvrhem nebo částkou. Rezerva se vykazuje tehdy a jen tehdy, když:
 - a) má společnost současný závazek (právní nebo mimosmluvní), který je důsledkem konkrétní události v minulosti;
 - b) je pravděpodobné (tj. je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné), že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; a
 - c) může být proveden spolehlivý odhad částky závazku. Standard upozorňuje, že provést spolehlivý odhad není možné pouze v mimořádně výjimečných případech.
3. Standard definuje mimosmluvní závazky jako závazky, které vznikly z takových kroků podniku, kdy:
 - a) podnik dává zavedeným způsobem chování, v minulosti zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním běžným oznámením třetím stranám najevo, že určité závazky uzná; a
 - b) v důsledku toho vytvořil podnik u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou splněny.
4. Ve výjimečných situacích, například při soudních sporech, nemusí být zřejmé, zda má podnik současný závazek. V těchto případech se má za to, že určitá událost v minulosti zakládá současný závazek, pokud je při respektování veškeré dostupné průkaznosti spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni existuje. Pokud jsou splněna ostatní výše zmíněná kritéria, vykáže podnik na takový současný závazek rezervu. Jestliže je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek neexistuje, zveřejní podnik podmíněný závazek, avšak pouze pokud není pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá.
5. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni, jinými slovy částka, kterou by k rozvahovému dni podnik vyplatil k vyrovnání závazku nebo převedl k tomuto datu třetí straně.
6. Standard požaduje, aby podnik při vyčíslení rezervy:
 - a) vzal v úvahu rizika a nejistoty. Nejistota však není důvodem k tvorbě nepřiměřených rezerv nebo k záměrnému nadhodnocení závazků;

- b) v případech, kdy je časová hodnota peněz významná, diskontoval rezervy pomocí diskontní sazby (nebo sazeb) před zdaněním, která odráží aktuální tržní ocenění časové hodnoty peněz a rizika specifická pro závazky, která nebyla zohledněna při stanovení nejlepšího odhadu výdajů. V případech, kdy je použito diskontování, jsou přírůstky rezervy v průběhu doby jejího trvání vykazovány jako úrokový náklad;
 - c) vzal v úvahu budoucí události, jako změny v právních předpisech a technologické změny, u nichž existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde; a
 - d) nebral v úvahu zisky z očekávaných vyřazení aktiv, a to i tehdy, pokud je očekávané vyřazení těsně spjata s událostí, která je příčinou rezervy.
7. Podnik může očekávat náhradu některých nebo všech výdajů nezbytných k vyrovnání rezervy (například prostřednictvím pojistné smlouvy, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Podnik:
- a) vykáže náhradu tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že pokud podnik vyrovná závazek, bude náhrada obdržena. Částka vykázané náhrady nesmí přesáhnout částku rezervy; a
 - b) vykáže náhradu jako samostatné aktivum. Ve výsledovce může být náklad vztahující se k rezervě uveden v čisté výši po odpočtu částky vykázané náhrady.
8. Rezervy se ke každému rozvahovému dni revidují a upravují tak, aby odrážely aktuálně nejlepší odhady. Pokud již dále není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, rezerva se zruší.
9. Rezerva se použije pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.

Rezervy – specifické použití

10. Standard vysvětluje, jak mají být obecné požadavky na uznání a oceňování použity ve třech specifických případech: budoucí provozní ztráty; nevýhodné smlouvy; restrukturalizace.
11. Na budoucí provozní ztráty se rezervy netvoří. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že některá provozní aktiva mohou být znehodnocena. V tomto případě provede podnik test na snížení hodnoty aktiv v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.
12. Pokud má podnik smlouvu, která je nevýhodná, vykáže se současný závazek z této smlouvy a vyčíslí se jako rezerva. Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.
13. Standard definuje restrukturalizaci jako program, který je plánován a řízen vedením podniku a významně mění buď:
- a) předmět podnikání prováděný podnikem; nebo
 - b) způsob, kterým je podnikání vedeno.
14. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv. V této souvislosti vzniká mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, že podnik:
- a) má podrobný oficiální plán restrukturalizace, který identifikuje přinejmenším:
 - i) obor nebo část oboru, kterých se týká;
 - ii) nejdůležitější místa, kterých se týká;
 - iii) umístění, funkce a přibližný počet zaměstnanců, kterým bude poskytnuto odstupné za ukončení jejich pracovního poměru; a

- iv) výdaje, které budou vynaloženy; a
 - v) čas, kdy bude plán uskutečněn; a
 - b) vyvolal u těch, kterých se to týká, reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájí realizaci plánu, nebo oznámí její hlavní rysy těm, kterých se týká.
15. Rozhodnutí vedení podniku nebo představenstva o restrukturalizaci samo o sobě mimosmluvní závazek k rozvahovému dni nevytváří, ledaže by podnik před rozvahovým dnem:
- a) zahájil provádění plánu restrukturalizace; nebo
 - b) oznámil plán restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to způsobem, který u nich vyvolal reálné očekávání, že podnik restrukturalizaci provede.
16. Tam, kde restrukturalizace vyžaduje prodej činnosti, nevzniká žádný závazek z prodeje do okamžiku, kdy se podnik k prodeji zaváže, tj. dokud neexistuje závazná prodejní smlouva.
17. Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje vzniklé z restrukturalizace, což jsou takové, které zároveň:
- a) s sebou restrukturalizace nese; a
 - b) nejsou spojeny s pokračujícími činnostmi podniku. Rezerva na restrukturalizaci tudíž nezahrnuje takové náklady, jako jsou přeškolení nebo přemístění dále pracujících zaměstnanců, marketing, nebo investice do nových systémů a distribučních sítí.

Podmíněné závazky

18. Tento standard nahrazuje části standardu IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni*, ⁽¹⁾ který se zabýval podmíněnými položkami. Tento standard definuje podmíněný závazek jako:
- a) potenciální závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku; nebo
 - b) současný závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí, avšak není vykázán, protože:
 - i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo
 - ii) částku závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslit.
19. Podmíněné závazky podnik nevykazuje (v účetních výkazech). Podmíněné závazky podnik pouze zveřejní (v komentáři), a to pouze tehdy, pokud pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malá.

Podmíněná aktiva

20. Standard definuje podmíněné aktivum jako potenciální aktivum, které vzniká jako důsledek minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Příkladem je nárok, který podnik uplatňuje právní cestou, kdy je výsledek nejistý.
21. Podmíněná aktiva podnik nevykazuje (v účetních výkazech). Podmíněná aktiva podnik zveřejní (v komentáři), pokud je příliv ekonomického prospěchu pravděpodobný.
22. Pokud je realizace příjmu prakticky jistá, pak není s ním spojené aktivum podmíněné a jeho vykázání je vhodné.

⁽¹⁾ IAS 10 – Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni byl nahrazen IAS 10 (novelizovaným v roce 1999) – Události po rozvahovém dni, který je účinný od 1. ledna 2000.

Datum účinnosti

23. Standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje.

OBSAH

	Odstavce
Účel	327
Rozsah působnosti	327
Definice	328
Rezervy a ostatní závazky	329
Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky	329
Uznání	329
Rezervy	329
Současný závazek	330
Minulé události	330
Pravděpodobný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch	331
Spolehlivý odhad závazku	331
Podmíněné závazky	331
Podmíněná aktiva	332
Oceňování	332
Nejlepší odhad	332
Rizika a nejistoty	333
Současná hodnota	333
Budoucí události	333
Očekávané pozbytí aktiv	334
Náhrady	334
Úpravy rezerv	334
Použití rezerv	334
Aplikace pravidel uznání a oceňování	335
Budoucí provozní ztráty	335
Nevýhodné smlouvy	335
Restrukturalizace	335
Zveřejnění	337
Přechodná ustanovení	338
Datum účinnosti	339

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování a že budou v komentáři k účetní závěrce zveřejněny dostatečné informace umožňující uživatelům porozumět jejich podstatě, časovému rozvržení a hodnotě.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard použijí všechny podniky pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv, s výjimkou těch, které:
 - a) vyplývají z finančních nástrojů vedených v reálných hodnotách;
 - b) vyplývají z dosud nesplněných smluv s výjimkou smluv nevýhodných;
 - c) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojištění; a
 - d) jsou řešeny jinými Mezinárodními účetními standardy.
2. Tento standard se použije na finanční nástroje (včetně záruk), které nejsou vedeny v reálných hodnotách.
3. Dosud nesplněné smlouvy jsou smlouvy, u nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu. Tento standard se neaplikuje na dosud nesplněné smlouvy, pokud tyto nejsou nevýhodné.
4. Tento standard se použije na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojištěven, které pocházejí z jiných než pojištých smluv s pojištění.
5. V případech, kdy se zabývá konkrétním typem rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva jiný Mezinárodní účetní standard, použije jej podnik místo tohoto standardu. Například určité typy rezerv jsou předmětem standardů zabývajících se:
 - a) stavebními smlouvami (viz IAS 11 – *Stavební smlouvy*);
 - b) daněmi ze zisku (viz IAS 12 – *Daně ze zisku*);
 - c) leasingy (viz IAS 17 – *Leasingy*). Naproti tomu IAS 17 neobsahuje žádné konkrétní požadavky, jak nakládat s operativními leasingy, které se staly nevýhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard; a
 - d) zaměstnaneckými požitky (viz IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*).
6. Některé částky rezerv se mohou vztahovat k vykazování výnosů, například pokud podnik poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neupravuje uznávání výnosů. Okolnosti, za kterých se uzná výnos, upravuje IAS 18 – *Výnosy*, který také podává praktický návod k aplikaci kritérií uznávání. Tento standard požadavky IAS 18 nemění.
7. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo nejisté výše. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž ve smyslu odpisu nebo opravné položky vyjadřující snížení hodnoty aktiv nebo pochybných pohledávek; v těchto případech se jedná o úpravy vykazovaných účetních hodnot, což není předmětem tohoto standardu.

8. Jiné Mezinárodní účetní standardy specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů. Tuto problematiku tento standard neřeší. Proto tento standard v případě tvorby rezervy nezakazuje ani nepožaduje aktivaci rozpoznaných nákladů.
9. Tento standard se použije na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončovaných činností). V případech, kdy restrukturalizace splňuje definici ukončovaných činností, může standard IAS 35 – *Ukončované činnosti* požadovat zveřejnění dodatečných informací.

DEFINICE

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

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo nejisté výše.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a jejíž vypořádání způsobí podniku odliv prostředků představujících ekonomický prospěch.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá právní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá žádnou reálnou alternativu, než jej vypořádat.

Právní závazek je závazek, který vzniká ze:

- a) smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních i implicitních ustanovení);
- b) právních předpisů; nebo
- c) ostatních právních ustanovení.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vzniká z takových aktivit podniku, kde:

- a) podnik dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a běžným oznámením třetím stranám najevo, že uzná určité své závazky; a
- b) v důsledku toho vyvolal podnik u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou splněny.

Podmíněný závazek je:

- a) potenciální závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku; nebo
- b) existující závazek, který vznikl jako důsledek minulých událostí, avšak není vykázán, protože:
 - i) není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo
 - ii) částku závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslit.

Podmíněné aktivum je potenciální aktivum, které vzniklo jako důsledek minulých událostí a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva, u které nevyhnutelné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením podniku a významně mění buď:

- a) předmět podnikání prováděného podnikem; nebo
- b) způsob, kterým je podnikání vedeno.

Rezervy a ostatní závazky

11. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh nebo vyšší budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:
- a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem; a
 - b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty, ale nebyly zaplacené, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem, a to včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přestože i v případě přechodných aktiv je někdy nezbytné jejich částku nebo časové rozvržení odhadnout, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást obchodních a ostatních závazků, zatímco rezervy se vykazují odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

12. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh nebo vyšší. Na druhou stranu je termín „podmíněné“ použit v tomto standardu pro závazky a aktiva, která se nevykazují v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, když dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Termín „podmíněný závazek“ je navíc používán pro závazky, které nesplňují kritéria pro uznání závazků.
13. Tento standard rozlišuje mezi:
- a) rezervami – které jsou vykázány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současným závazkem a je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude potřebný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; a
 - b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:
 - i) potenciálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má podnik současný závazek, který povede k odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo
 - ii) současnými závazky, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch, nebo vyšší závazku nelze s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčísřit).

UZNÁNÍ

Rezervy

14. Rezerva se vykáže, když:
- a) má podnik současný závazek (právní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události; ⁽¹⁾
 - b) je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch; a
 - c) vyšší závazku lze spolehlivě odhadnout.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se nevykazují.

(¹) Viz rovněž SIC-6 – Náklady na úpravu stávajícího programového vybavení.

Současný závazek

15. Ve vzácných případech není jasné, zda současný závazek existuje. V těchto případech se má za to, že minulá událost zakládá současný závazek, pokud je při respektování veškeré dostupné průkaznosti spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k rozvahovému dni existuje.
16. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současný závazek. Ve výjimečných situacích, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda ke konkrétním událostem došlo nebo zda takové události zakládají současný závazek. V takových případech podnik rozhodne, zda současný závazek k rozvahovému dni existuje, tím, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni. Na základě těchto průkazných informací podnik:
- vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k rozvahovému dni současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykazání); a
 - zveřejní podmíněný závazek, pokud je pravděpodobnější, že současný závazek k rozvahovému dni neexistuje, a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malý (viz odstavec 86).

Minulá událost

17. Minulá událost, která zakládá současný závazek, se nazývá událostí zakládající závazek. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby podnik neměl žádnou reálnou alternativu než závazek vzniklý z události vypořádat. To platí pouze v případě, že:
- splacení závazku je právně vymahatelné; nebo
 - v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (která může být krokem podniku) u třetích stran reálná očekávání, že podnik závazek splní.
18. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí podniku ke konci vykazovaného období a ne jeho možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na působení podniku v budoucnosti. V rozvaze podniku jsou vykazány pouze takové závazky, které existují k rozvahovému dni.
19. Jako rezervy jsou vykazány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích podniku (tj. budoucího vykonávání jeho činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky podniku povedou při jejich splacení k odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch. Obdobně vykáže podnik rezervu na náklady ukončení provozu ropné věže nebo atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má podnik povinnost vzniklé škody nahradit. Naproti tomu může podnik zamýšlet na základě obchodních tlaků nebo požadavků právních předpisů vynaložení výdajů nezbytných pro působení podniku konkrétním způsobem v budoucnosti (například vybavení odlučovačů popílku v určitých typech provozů). Jelikož podnik může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit, například změnou metod činnosti, nemá vzhledem k takovým budoucím výdajům současný závazek, a nevykazuje z tohoto důvodu žádnou rezervu.
20. Závazek znamená vždycky povinnost vůči jiné straně. Není však nezbytné znát identitu subjektu, kterému dlužíme – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti vůči jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení podniku nebo představenstva mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, pokud nebylo rozhodnutí ještě před rozvahovým dnem dostatečně konkrétním způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že podnik své povinnosti splní.

21. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu jednání podniku (například dostatečně konkrétní veřejné oznámení), které zakládá mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě, povinnost odstranit její následky nemusí existovat. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud podnik veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.
22. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká závazek pouze v případě, že je prakticky jistá platnost právního předpisu v podobě, v jaké byl zveřejněn jeho návrh. Pro účely tohoto standardu je takový závazek považován za právní. Změny v okolnostech provázejících přijímání právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nemůže být konečné znění předpisu jisté, dokud není přijat.

Pravděpodobný odliv prostředků představujících ekonomický prospěch

23. K tomu, aby závazek splnil kritéria uznání, musí existovat nejen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch nezbytného k vypořádání tohoto závazku. Pro účely tohoto standardu (!) jsou odlivy prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současný závazek existuje, zveřejní podnik pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající možnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch není příliš malá (viz odstavec 86).
24. Pokud existuje více podobných závazků (například záruky na výrobky nebo podobné smlouvy), určuje se pravděpodobnost odlivu prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odlivu pro jakoukoliv jednotlivou položku může být velmi malá, může být velmi pravděpodobné, že pro vypořádání skupiny závazků jako celku bude odliv prostředků nezbytný. V tomto případě se tedy rezerva vykáže (pokud jsou splněna i ostatní kritéria).

Spolehlivý odhad závazku

25. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a neohrožuje její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je podnik schopen určit rozsah pravděpodobných odlivů, a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykazání rezervy.
26. Ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno vykázat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 86).

Podmíněné závazky

27. Podmíněné závazky podnik v rozvaze nevykazuje.
28. Pokud není pravděpodobnost odlivu prostředků představujících ekonomický prospěch příliš malá, vykáže se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 86.
29. Pokud podnik za závazek odpovídá společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena jinou stranou, považována za podmíněný závazek. Podnik vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odliv prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.
30. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, který původně nebyl předpokládán. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odliv prostředků představujících ekonomický prospěch nestal pravděpodobným. Pokud se odliv prostředků představujících ekonomický prospěch stane pravděpodobným z důvodu položky, která byla původně považována za podmíněný závazek, vykáže se na ni rezerva v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad její výše).

(!) Interpretace výrazu „pravděpodobný“, který je v tomto standardu chápán jako „spíše pravděpodobný než nepravděpodobný“, nemusí být nutně používána i v jiných Mezinárodních účetních standardech.

Podmíněná aktiva

31. Podmíněná aktiva podnik v rozvaze nevykazuje.
32. Podmíněné aktivum vzniká obvykle jako důsledek neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které zakládají pravděpodobnost přílivu ekonomického prospěchu pro podnik. Příkladem je nárok, který podnik uplatňuje prostřednictvím právních řízení, jejichž výsledek je nejistý.
33. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože mohou vést k vykázání zisku, který nemusí být nikdy realizován. Pokud je však realizace zisku prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a jeho vykázání je vhodné.
34. Pokud je příliv ekonomického prospěchu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 89.
35. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud se stane prakticky jisté, že k přílivu ekonomického prospěchu dojde, vykáže se v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně došlo, aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se příliv ekonomického prospěchu stane pravděpodobným, zveřejní podnik podmíněné aktivum (viz odstavec 89).

OCEŇOVÁNÍ

Nejlepší odhad

36. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.
37. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by podnik racionálně vyplatil za účelem vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částka, ve které by jej k tomuto datu převedl na třetí stranu. Vypořádat nebo převést závazek k rozvahovému dni však bude velmi často nemožné nebo nepříjemně nákladné. I přesto ale představuje odhad částky, kterou by podnik racionálně vyplatil za účelem vypořádání závazku, nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.
38. Odhady odlivů a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení podniku, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech o zprávy nezávislých expertů. Průkaznost takového rozhodnutí zahrnuje i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po rozvahovém dni.
39. Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě vážení všech možných odlivů jejich pravděpodobností. Tato statistická metoda se označuje jako „očekávaná hodnota“. Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na pravděpodobnosti ztráty dané částky, například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed pásma.

Příklad

Podnik prodává zboží se zárukou, na základě které má zákazník pokryté veškeré náklady na opravu jakýchkoliv výrobních vad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po nákupu. Pokud se u všech prodaných výrobků vyskytnou drobné vady, bude to znamenat náklady na opravu ve výši 1 milion. Pokud se u všech prodaných výrobků vyskytnou velké závady, bude to znamenat náklady na opravy ve výši 4 miliony. Ze zkušenosti podniku v minulosti a budoucího očekávání vyplývá, že v příštím roce nebude mít 75 procent prodaných výrobků žádné vady, 20 procent prodaných výrobků bude mít drobné vady a 5 procent prodaných výrobků bude mít velké závady. V souladu s odstavcem 24 bude podnik posuzovat pravděpodobnost odlivu za všechny záruční závazky jako celek

Očekávané náklady na opravy činí:

$$(75 \% \text{ z nuly}) + (20 \% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5 \% \text{ ze } 4 \text{ mil.}) = 400\,000$$

40. Pokud je vyčíslován individuální závazek, může být nejlepším odhadem závazku jediný, nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však podnik v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, je nejlepším odhadem částka vyšší nebo nižší. Pokud například musí podnik opravit vážnou závadu na zařízení postaveném pro zákazníka, je jediný a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 1 000, rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje významná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.
41. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním, neboť daňové souvislosti rezerv a jejich změn upravuje standard IAS 12 – *Daně ze zisku*.

Rizika a nejistoty

42. Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.
43. Proměnlivost výsledků je charakterizována rizikem. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota naproti tomu neopravňuje k nepřiměřené tvorbě rezerv nebo k úmyslnému nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na základě opatrnosti, není tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější, než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.
44. Zveřejnění nejistot provázejících výši výdajů se provádí podle odstavce 85 b).

Současná hodnota

45. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.
46. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odlivům, ke kterým dojde brzy po rozvahovém dni, mnohem nevhodnější než takové, jejichž peněžní odlivy jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují.
47. Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba před zdaněním, která odráží současné tržní posouzení časové hodnoty peněz a konkrétní rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.

Budoucí události

48. Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání závazku, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.
49. Očekávané budoucí události mohou být obzvláště důležité při stanovení výše rezerv. Podnik může například věřit, že náklady na rekultivaci pozemku po ukončení jeho činnosti budou sníženy vlivem budoucích změn v technologii. Vykázaná částka zohledňuje přiměřená očekávání technicky kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dosažitelné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v používání existující technologie nebo očekávané náklady na použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než byly vykonávány původně. Na druhou stranu podnik nepředpokládá vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud není provázen dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.

50. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současného závazku v případě, že jsou k dispozici dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis bude přijat. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Je požadována průkaznost jak v tom, co bude předpis požadovat, tak i v tom, že je prakticky jisté, že bude přijat a v patřičný čas prováděn. V mnoha případech takto dostatečně objektivní a průkazná jistota neexistuje až do chvíle, kdy je nový právní předpis přijat.

Očekávané pozbytí aktiv

51. Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu zisky z očekávaného pozbytí aktiv.
52. Zisky z očekávaného pozbytí aktiv se při určení výše rezervy neberou v úvahu ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjata s událostí, která je příčinou vytvoření rezervy. Místo toho vykáže podnik zisk z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku uvedeném v Mezinárodním účetním standardu, který se daným aktivem zabývá.

NÁHRADY

53. Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou, vykáže se náhrada tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že podnik náhradu obdrží, jestliže závazek vypořádá. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem. Částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.
54. Ve výsledovce mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši, snížené o částku vykázaných náhrad.
55. Někdy je podnik schopen vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou podnikem buď nahradit, nebo částku vyplatit přímo.
56. Ve většině případů zůstává podnik odpovědný za celou částku, o kterou se jedná, takže pokud by třetí strana z nějakého důvodu nezaplatila, byl by podnik povinen vypořádat celou částku sám. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že podnik obdrží náhradu, jestliže závazek vypořádá, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.
57. V některých případech není podnik zavázán k vynaložení nákladů, jestliže třetí strana nezaplatí. V těchto případech nemá podnik k vynaložení takových nákladů žádný závazek, a do rezervy je tedy nezahrne.
58. Jak je uvedeno v odstavci 29, je závazek, za který podnik odpovídá společně a nerozdílně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém se očekává, že závazek uhradí jiná strana.

Úpravy rezerv

59. Rezervy se vždy k rozvahovému datu prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický přínos, rezerva se zruší.
60. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se vykází jako výpůjční náklad.

Použití rezerv

61. Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.

62. Proti rezervě je možné stavět pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zakrylo dopad dvou odlišných skutečností.

APLIKACE PRAVIDEL UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

Budoucí provozní ztráty

63. Na budoucí provozní ztráty se rezerva nevykazuje.
64. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku uvedenou v odstavci 10 a kritéria pro uznávání rezervy stanovená v odstavci 14.
65. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv dané činnosti. Test na snížení hodnoty takových aktiv provede podnik podle standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

Nevýhodné smlouvy

66. Pokud má podnik uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a vykáže jako rezerva.
67. Mnoho smluv (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplývá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do působnosti tohoto standardu a je vykázán z ní vyplývající závazek. Dosud nesplněné smlouvy, které nejsou nevýhodné jsou z působnosti tohoto standardu vyňaty.
68. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy, nebo veškeré náhrady a sankce vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.
69. Dříve než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže podnik veškerá snížení hodnoty aktiv, ke kterým došlo na aktivech vyčleněných na takovou smlouvu (viz IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*).

Restrukturalizace

70. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:
- prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit;
 - uzavření podnikatelských provozů v některé zemi nebo oblasti nebo přemístění podnikatelských aktivit z jedné země nebo oblasti do jiné;
 - změny ve struktuře vedení podniku, například zrušení některé úrovně řízení; a
 - zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti podniku.
71. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna kritéria pro uznání rezerv stanovená odstavcem 14. Odstavce 72–83 určují, jak se obecná kritéria uznávání použijí v případě restrukturalizace.

72. Mimosmluvní závazek provést restrukturalizaci vzniká v případě, že podnik:
- a) má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:
 - i) obor nebo část oboru, jehož se týká;
 - ii) hlavní místa, kterých se týká;
 - iii) umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu ukončení pracovního poměru;
 - iv) výdaje, které budou vynaloženy; a
 - v) dobu, kdy bude plán uskutečněn; a
 - b) vyvolal u těch, kterých se to týká, reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že zahájí realizaci plánu nebo oznámí její hlavní rysy těm, kterých se týká.
73. Průkaznou informací o tom, že podnik zahájil realizaci plánu restrukturalizace, může být například demontáž zařízení, prodej aktiv nebo veřejné oznámení hlavních rysů plánu. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, je-li provedeno takovým způsobem a v tak dostatečné podrobnosti (například stanovením hlavních rysů plánu), aby vyvolalo u druhých stran, jako jsou zákazníci, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci), reálné očekávání, že podnik restrukturalizaci provede.
74. K tomu, aby byl plán v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, postačující pro vznik mimosmluvního závazku je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a aby byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v němž jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že k zahájení restrukturalizace dojde s dlouhým časovým odstupem nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání části jiných stran, že se podnik k restrukturalizaci skutečně zavázal, protože dlouhý časový úsek dává podniku možnost plány změnit.
75. Rozhodnutí vedení podniku nebo představenstva o restrukturalizaci, které bylo provedeno před rozvahovým dnem, nezakládá mimosmluvní závazek k rozvahovému dni, ledaže by podnik před rozvahovým dnem:
- a) zahájil realizaci plánu restrukturalizace; nebo
 - b) oznámil dostatečně konkrétním způsobem hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolal reálné očekávání, že podnik restrukturalizaci provede.
- V některých případech může dojít k tomu, že podnik zahájí realizaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se dotkne, až po rozvahovém dni. IAS 10 – *Události po rozvahovém dni* však může požadovat zveřejnění informací, pokud má restrukturalizace takový význam, že by její nezveřejnění nepříznivě ovlivnilo schopnost uživatelů účetní závěrky provádět na jejím základě správná hodnocení a rozhodnutí.
76. Ačkoliv mimosmluvní závazek nevzniká výhradně jen rozhodnutím vedení podniku, může závazek vzniknout jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupu nebo s potenciálními kupci části podniku může být s konečnou platností uzavřeno pouze po schválení představenstvem. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno příslušným druhým stranám, má podnik mimosmluvní závazek restrukturalizace, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 72.
77. V některých zemích jsou konečné pravomoci svěřeny radě, jejímiž členy jsou zástupci zájmů odlišných od zájmů vedení podniku (například zaměstnanců) nebo je nezbytné tyto představitele informovat ještě před tím, než o věci rozhodne představenstvo. Vzhledem k tomu, že rozhodování představenstva vyžaduje v takových případech komunikaci s uvedenými představiteli, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

78. Při prodeji části podniku nevzniká závazek až do té doby, než se podnik k prodeji skutečně zaváže, tj. než je uzavřena závazná prodejní smlouva.
79. Dokonce i v případě, že podnik rozhodl o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámil, není tím k uskutečnění prodeje povinován, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, může podnik své rozhodnutí změnit, respektive je nucen navrhnout jiné kroky, jestliže nenajde kupce, který nabízí přijatelné podmínky. Jakmile se dá předpokládat, že součástí restrukturalizace bude prodej částí aktivit, provede se test aktiv dané činnosti na znehodnocení podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Pokud je prodej aktivit pouze částí restrukturalizace, může mimosmluvní závazek vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.
80. Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současně:
- nezbytně nutné k provedení restrukturalizace; a
 - nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami podniku.
81. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například následující náklady na:
- přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat;
 - marketing; nebo
 - investice do nových systémů a distribučních sítí.
- Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním podnikatelských aktivit a z titulu restrukturalizace nejsou závazkem k rozvahovému dni. Takové výdaje se vykazují na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.
82. Identifikovatelné budoucí ztráty z běžné činnosti se až do data restrukturalizace do rezervy nezahrnují, pokud nevyplyvají z nevýhodné smlouvy, jak je stanoveno v odstavci 10.
83. V souladu s odstavcem 51 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci očekávané zisky z pozbytí aktiv neberou v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

84. Pro každou kategorii rezerv podnik zveřejní:
- účetní hodnotu na začátku a na konci období;
 - rezervy vytvořené nově v průběhu období včetně přírůstku stávajících rezerv;
 - částky, které byly v průběhu období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);
 - nevyužití částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny; a
 - přírůstky diskontované části rezervy za období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času, a dopadu jakýchkoli změn diskontní sazby.
- Srovnávací informace se nepožadují.
85. Pro každou kategorii rezerv zveřejní podnik následující informace:
- stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odlišů ekonomického prospěchu;

- b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odlivů. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní podnik hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí, jak je stanoveno v odstavci 48; a
 - c) částku všech očekávaných náhrad s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.
86. Pokud není pravděpodobnost odlivu z důvodu vypořádání příliš malá, zveřejní podnik pro každou z kategorií podmíněných závazků k rozvahovému dni stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:
- a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 36–52;
 - b) nejistoty týkající se výše částky nebo časového rozvrhu veškerých odlivů; a
 - c) možnost jakýchkoliv případných náhrad.
87. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda je podstata položky dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odstavců 85 a) a b) a 86 a) a b). Na tomto základě pak může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k zárukám na různé výrobky jako s jedinou kategorií rezerv, ale nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k běžným zárukám a k částkám, které jsou předmětem právních řízení.
88. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní podnik informace požadované odstavci 84–86 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.
89. V případě, že je pravděpodobný příliv ekonomického prospěchu, zveřejní podnik stručný popis podstaty podmíněného aktiva k rozvahovému dni, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 36–52.
90. Důležité je, aby zveřejnění informací o podmíněném aktivu zabránilo vzniku zavádějícího dojmu o pravděpodobnosti vzniku zisku.
91. Pokud nejsou jakékoliv informace požadované odstavci 86 a 89 zveřejněny, protože je jejich zveřejnění neproveditelné, je tato skutečnost uvedena.
92. Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 84 – 89 vedlo k vážnému poškození pozice podniku ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí podnik tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně s tím, že nebyla informace zveřejněna, a s důvodem, proč tomu tak je.

Přechodná ustanovení

93. Dopady zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo i dříve) se vykáží jako úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Podnikům se doporučuje, avšak nenaižuje, aby upravily počáteční zůstatek nerozděleného zisku za prvně vykázané období a přepracovaly srovnávací informace. Pokud nebudou srovnávací údaje přehodnoceny, musí se tato skutečnost zveřejnit.
94. Standard vyžaduje přístup odlišný od IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. IAS 8 totiž vyžaduje, aby se srovnávací údaje přepracovaly a nově vykazaly (vzorové řešení) nebo aby se zveřejnily pouze předběžné dodatečné srovnávací informace na přehodnoceném základě (povolené alternativní řešení), pokud to není neproveditelné.

DATUM ÚČINNOSTI

95. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podniky tento standard použijí na období počínající před 1. červencem 1999, musí tuto skutečnost zveřejnit.
96. Tento standard nahrazuje ty části standardu IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni*,⁽¹⁾ které se zabývaly nejistotami.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 38

Nehmotná aktiva

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v červenci 1998 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později.

Tento standard nahrazuje:

- a) IAS 4 – *Účetní odpisy* a
- b) IAS 9 – *Náklady na výzkum a vývoj*.

V říjnu 1998 publikoval Úřad IASC samostatně Zdůvodnění závěrů k IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IAS 22 (novelizovanému v roce 1998). Výtisky jsou k dispozici v publikačním oddělení IASC.

V roce 1998 pozměnil IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* odstavec 2 f) IAS 38 tak, že byl odkaz na IAS 25 – *Investice* nahrazen odkazem na IAS 39. Poznámka pod čarou 1 byla proto zrušena.

K IAS 38 se vztahují tyto interpretace SIC:

- SIC-6, Náklady na úpravy stávajícího programového vybavení,
- SIC-32, Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky.

ÚVOD

1. Účetní standard IAS 38 stanoví způsob účetního zobrazení a vykazování nehmotných aktiv, které nejsou speciálně upraveny jinými Mezinárodními účetními standardy. IAS 38 se netýká finančních aktiv, práv k nerostnému bohatství a výdajů na jejich využití, výdajů na průzkum nebo využití a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a obdobných neobnovitelných zdrojů a nehmotných aktiv vyplývajících v případě pojištění z pojistných smluv. IAS 38 se vztahuje mimo jiné na výdaje na reklamu, zaškolení, na přípravu a záběh, na výzkum a vývoj.
2. Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podobu a které je drženo za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení. Aktivum je zdroj:
 - a) který podnik využívá jako výsledek minulých událostí; a
 - b) u kterého očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch.

⁽¹⁾ IAS 10 – *Podmíněné skutečnosti a události po rozvahovém dni* byl nahrazen standardem IAS 10 *Události po rozvahovém dni*, který nabyl účinnosti 1. ledna 2000.

3. IAS 38 požaduje, aby nehmotné aktivum bylo uznáno (v pořizovacích nákladech) tehdy a jen tehdy, pokud:
- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, který poplyne do podniku, je možno přiřadit konkrétnímu aktivu; a
 - je možno spolehlivě ocenit náklady na pořízení tohoto aktiva.

Tento požadavek se vztahuje jak na nehmotné aktivum pořízené externě, tak vytvořené vlastní činností. Pro uznání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností IAS 38 vymezuje dodatečná kritéria.

4. IAS 38 výslovně stanoví, že vlastní činností vytvořený goodwill, značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků, a svou podstatou podobné položky nemohou být uznány jako aktiva.
5. IAS 38 požaduje, aby výdaje na takové položky, které nevyhovují jak definici, tak kritériím pro uznání nehmotného aktiva, byly zahrnuty do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Je-li však takováto položka pořízena v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku, tyto výdaje (zahrnuté do pořizovací ceny akvizice) by měly představovat část hodnoty připočitatelné ke goodwillu (zápornému goodwillu) k datu akvizice.
6. IAS 38 požaduje, aby všechny výdaje na výzkum byly vždy zahrnuty do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Jako příklad dalších výdajů, které neznamenají vznik nehmotného aktiva, jež může být vykazováno v účetní závěrce, lze uvést následující:
- výdaje na zahájení procesu nebo obchodní činnosti (náklady na přípravu a záběh);
 - výdaje na zaškolení;
 - výdaje na reklamu a/nebo propagaci; a
 - výdaje na přemístění nebo reorganizaci celého podniku či jeho části.

Výdaje vynaložené na tyto položky se vykazují jako náklady období, v němž byly vynaloženy.

7. IAS 38 požaduje, aby následné výdaje na nehmotné aktivum, vynaložené po jeho koupi nebo dokončení, byly zahrnuty do nákladů období, v němž byly vynaloženy, kromě případů, kdy:
- je pravděpodobné, že tyto výdaje umožní aktivu vytvářet budoucí ekonomický prospěch zvýšením jeho původně stanovené standardní výkonnosti; a
 - tyto výdaje mohou být spolehlivě oceněny a přiřazeny tomuto aktivu.

Při splnění těchto podmínek by následné výdaje měly zvyšovat náklady na pořízení nehmotného aktiva.

8. Pokud byly výdaje vynaložené na nehmotnou položku původně zahrnuty vykazujícím podnikem v rámci předcházejících účetních závěrek nebo mezitímních účetních závěrek do nákladů, IAS 38 zakazuje uznat tyto výdaje v pozdějších obdobích jako součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva.
9. Po výchozím uznání IAS 38 požaduje, aby nehmotné aktivum bylo oceňováno podle jednoho z následujících přístupů:
- vzorové řešení: pořizovacími náklady sníženými o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty; nebo
 - povolený alternativní přístup: hodnotou aktiva po přecenění sníženou o veškeré následné kumulované odpisy a veškeré následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Hodnota aktiva po přecenění by měla odpovídat reálné hodnotě aktiva. Tento postup je však povolen tehdy a pouze tehdy, pokud je možno tuto reálnou hodnotu stanovit na základě jejího ověření na aktivním trhu daného nehmotného aktiva. Navíc, pokud podnik zvolí tento přístup, IAS 38 požaduje, aby přecenění bylo prováděno s dostatečnou

pravidelností tak, aby se účetní hodnota nehmotného aktiva významně nelišila od hodnoty, která by byla stanovena na základě použití reálné hodnoty k rozvahovému dni. IAS 38 také specifikuje, jak by měla být nehmotná aktiva přeceňována a zda by mělo být zvýšení (snížení) hodnoty z přecenění vyjádřeno ve výsledovce nebo přímo ve vlastním kapitálu.

10. IAS 38 požaduje, aby se nehmotné aktivum systematicky odepisovalo v průběhu jeho doby použitelnosti stanovené na základě nejlepšího odhadu. Přitom se předpokládá, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let od data, kdy bylo možno aktivum začít používat. IAS 38 nedovoluje podniku stanovit nekonečnou dobu použitelnosti nehmotného aktiva. Odepisování by mělo být zahájeno od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat.
11. Ve výjimečných případech může existovat přesvědčivá dokumentace, že nehmotné aktivum má specifickou dobu použitelnosti delší než dvacet let. V těchto případech IAS 38 požaduje:
 - a) odepisovat nehmotné aktivum po dobu použitelnosti stanovenou na základě nejlepšího odhadu;
 - b) odhadnout alespoň jednou ročně realizovatelnou hodnotu nehmotného aktiva, aby bylo možno rozpoznat, zda nedochází ke ztrátě ze snížení hodnoty; a
 - c) zveřejnit důvody, proč neplatí předpoklad, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let, a uvést základní faktory, které hrají rozhodující roli ve stanovení doby použitelnosti tohoto nehmotného aktiva.
12. IAS 38 požaduje, aby používaná metoda odepisování odrážela způsob, kterým podnik spotřebovává ekonomický prospěch plynoucí z využití aktiva. Pokud tento způsob není možno spolehlivě stanovit, použije se metoda lineárního odepisování. Odpisy se zahrnují do nákladů, pokud jiný Mezinárodní účetní standard neumožňuje nebo nepožaduje, aby byly zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva.
13. IAS 38 požaduje, aby zbytková hodnota nehmotného aktiva byla nulová, s výjimkou případů, kdy:
 - a) existuje závazek třetí strany ke koupi majetku na konci doby jeho použitelnosti; nebo
 - b) pro daný typ nehmotného aktiva existuje aktivní trh a je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat i na konci doby použitelnosti aktiva.
14. Za účelem posouzení, zda mohlo dojít ke snížení hodnoty nehmotného aktiva, postupuje podnik v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. IAS 38 rovněž požaduje, aby podnik alespoň jednou ročně odhadoval realizovatelnou hodnotu nehmotného aktiva, které zatím není možné používat.
15. IAS 38 je platný pro účetní období začínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější uplatňování je vítáno.
16. Pro první použití IAS 38 obsahuje přechodná ustanovení, která vyžadují retrospektivní aplikaci:
 - a) je-li nutno vyloučit položku, kterou nelze dále uznat v souladu s IAS 38; nebo
 - b) pokud minulá ocenění nehmotného aktiva nebyla v souladu se zásadami stanovenými v IAS 38 (například jestliže nehmotné aktivum nebylo odepisováno nebo bylo přeceněno, avšak bez odkazu na aktivní trh).

V ostatních případech je budoucí aplikace podmínek pro uznání a odepisování buď přímo požadována (například IAS 38 zakazuje dodatečně uznat nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, které nebylo již předtím uznáno), nebo umožněna (například IAS 38 podporuje dodatečné uznání nehmotného aktiva, které vzniklo v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku a které nebylo již předtím uznáno).

OBSAH	Odstavce
Účel	343
Rozsah působnosti	343
Definice	344
Nehmotná aktiva	345
Identifikovatelnost	346
Ovládání aktiva	346
Budoucí ekonomický prospěch	347
Uznání a vstupní ocenění nehmotného aktiva	347
Samostatné pořízení	347
Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace	348
Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace	348
Výměny aktiv	349
Goodwill vytvořený vlastní činností	349
Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností	349
Fáze výzkumu	350
Fáze vývoje	350
Požizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností	351
Uznání nákladů	352
V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány	353
Následné výdaje	353
Ocenění navazující na výchozí uznání	353
Vzorové řešení	353
Povolené alternativní řešení	353
Odpisy	355
Doba odepisování	355
Metoda odepisování	357
Zbytková hodnota	357
Přezkoumání doby a metody odepisování	357

Návratnost účetní hodnoty – ztráty ze snížení hodnoty	358
Likvidace a vyřazení	359
Zveřejnění	359
Všeobecné informace	359
Nehmotná aktiva zobrazená podle povoleného alternativního řešení	361
Výdaje na výzkum a vývoj	361
Ostatní informace	361
Přechodná ustanovení	361
Datum účinnosti	364

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný speciální Mezinárodní účetní standard. Tento standard požaduje, aby nehmotné aktivum bylo uznáno tehdy a jen tehdy, když jsou splněna určitá kritéria. Standard také výslovně stanoví, jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotných aktiv, a formuluje požadavky na zveřejnění informací o nehmotných aktivech.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá všemi podniky pro účetní zobrazení nehmotných aktiv, kromě:
 - a) nehmotných aktiv, kterými se zabývá jiný Mezinárodní účetní standard;
 - b) finančních aktiv, která jsou vymezena v IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace;
 - c) práv k nerostnému bohatství a výdajů na průzkum nebo využití a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů; a
 - d) nehmotných aktiv vyplývajících v případě pojištění z pojistných smluv.
2. Jestliže jiný Mezinárodní účetní standard řeší problematiku konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se takový standard místo tohoto standardu. Tento standard se například neuplatňuje pro:
 - a) nehmotná aktiva držaná podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání (viz IAS 2 – Zásoby a IAS 11 – Stavební smlouvy);
 - b) odložená daňová pohledávka (viz IAS 12 – Daně ze zisku);
 - c) pronájmy, které patří do působnosti IAS 17 – Leasingy;
 - d) aktiva, která plynou ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 – Zaměstnanecké požitky);

- e) goodwill, který vzniká při podnikové kombinaci (viz IAS 22 – *Podnikové kombinace*); a
- f) finanční aktiva vymezená v IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace. Zobrazení a oceňování některých finančních aktiv je upraveno standardem: IAS 27 – *Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřných podniků*; IAS 28 – *Investice do přidružených podniků*; IAS 31 – *Vykazování účastí ve společných podnicích*; a IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
3. Některá nehmotná aktiva mohou být obsažena na hmotném nosiči, jako je např. kompaktní disk (v případě počítačového softwaru), právní dokumentace (v případě licence nebo patentu) nebo film. Při určování toho, zda má být konkrétní aktivum, které obsahuje hmotné i nehmotné složky, posuzováno podle IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, nebo jako nehmotné aktivum podle tohoto standardu, je nutno posoudit, která složka daného aktiva je významnější. Například software pro počítačem řízené strojní zařízení, které nemůže fungovat bez tohoto konkrétního softwaru, se považuje za integrální součást hardwaru a zobrazuje se shodně jako pozemky, budovy a zařízení. Totéž platí pro operační systém počítače. V případě, kde software není nedílnou součástí hardwaru, počítačový software se považuje za nehmotné aktivum.
4. Tento standard se uplatňuje mimo jiné také na výdaje na reklamu, zaškolení, na přípravu a záběh, na výzkum a vývoj. Činnosti výzkumu a vývoje směřují k vývoji nových poznatků. Proto, ačkoliv tyto činnosti mohou mít jako výsledek aktivum s hmotnou podstatou (například prototyp), hmotný prvek tohoto aktiva je druhotný ve vztahu k nehmotné složce, kterou se rozumí znalosti zahrnuté v aktivu.
5. Předmětem finančního leasingu může být jak hmotné, tak nehmotné aktivum. Po výchozím rozpoznání se nájemce zabývá nehmotným aktivem, drženým v rámci finančního leasingu, podle tohoto standardu. Práva vyplývající z licenčních ujednání pro takové položky, jako jsou filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty a autorská práva, jsou vyňata z působnosti IAS 17 a patří do rozsahu působnosti tohoto standardu.
6. Pokud jsou určité činnosti nebo transakce natolik specializované, že vyvolávají takové účetní případy, které je třeba řešit odlišným způsobem, mohou být vyloučeny z rozsahu působnosti Mezinárodního účetního standardu. Takové položky vznikají v souvislosti s výdaji na průzkum nebo využití a těžbu ropy, zemního plynu a nerostných ložisek v těžebním průmyslu a v případě smluv mezi pojišťovnami a jejich pojištěnci. Proto se tento standard neuplatňuje na výdaje na takové činnosti. Tento standard se však uplatňuje na jiná nehmotná aktiva (jako je počítačový software) a jiné výdaje (jako jsou náklady na přípravu a záběh) v těžebních odvětvích a u pojišťoven.

DEFINICE

7. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.

Aktivum je zdroj:

- a) využívaný podnikem jako výsledek minulých událostí; a
- b) u kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch.

Peněžní aktiva jsou drženy peníze a aktiva, získaná v pevných nebo stanovitelných peněžních částkách.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstruování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

Odpisování je systematické snižování odepisatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použitelnosti.

Odepisatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje v účetních výkazech, snižená o jeho zbytkovou hodnotu.

Doba použitelnosti je buď:

- a) doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum využíváno; nebo
- b) očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

Náklady na pořízení aktiva je částka vynaložených peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů, nebo reálná hodnota ostatních protihodnot poskytnutých na pořízení aktiva, v době jeho nabytí nebo vytvoření.

Zbytková hodnota je čistá částka, jejíž získání podnik očekává ve vztahu k danému aktivu na konci doby jeho použitelnosti, po odečtení předpokládaných nákladů na vyřazení.

Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi dobře informovanými partnery ochotnými uskutečnit směnu v rámci transakce provedené za obvyklých obchodních podmínek.

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
- b) obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci; a
- c) informace o cenách jsou veřejně dostupné.

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

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vyjádřené v rozvaze, po odečtení všech kumulovaných odpisů a všech kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Nehmotná aktiva

8. Podniky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a rozšiřováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně jmen značek a publikačních titulů). Společnými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.
9. Ne všechny položky, uvedené v odstavci 8, však vyhovují definici nehmotného aktiva, jako jsou jeho identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu. Pokud konkrétní položka, kterou se zabývá tento standard, nevyhovuje definici nehmotného aktiva, zahrnují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením vlastní činností do nákladů v období, kdy vznikly. Jestliže je však tato položka získána při podnikové kombinaci akvizicí, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz odstavec 56).

Identifikovatelnost

10. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill vznikající při podnikové kombinaci akvizicí představuje platbu provedenou nabyvatelem v rámci očekávání budoucího ekonomického prospěchu. Tento budoucí ekonomický prospěch může být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro jejich vyjádření v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit při akvizici.
11. Nehmotné aktivum může být jednoznačně odlišeno od goodwillu, jestliže je oddělitelné. Aktivum je oddělitelné, jestliže podnik může pronajmout, prodat, vyměnit nebo rozdělit konkrétní budoucí ekonomický prospěch přiřaditelný tomuto aktivu, aniž by současně došlo ke ztrátě budoucího ekonomického prospěchu plynoucího z ostatních aktiv využívaných pro stejnou výdělečnou činnost.
12. Oddělitelnost není nezbytnou podmínkou pro identifikovatelnost, pokud je možno identifikovat aktivum jiným způsobem. Jestliže je například nehmotné aktivum pořízeno společně se skupinou aktiv, součástí transakce může být převod práv, která umožňují podniku identifikovat nehmotné aktivum. Obdobně, jestliže interní projekt má za cíl vytvořit pro podnik zákonná práva, charakter těchto práv může pomoci v identifikaci nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností. I tehdy, kdy aktivum vytváří budoucí ekonomický prospěch pouze ve spojení s jinými aktivy, je takové aktivum identifikovatelné, pokud je podnik schopen identifikovat budoucí ekonomický prospěch plynoucí z tohoto aktiva.

Ovládání aktiva

13. Podnik ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomický prospěch plynoucí z příslušného zdroje a může také omezit přístup ostatních k tomuto prospěchu. Schopnost podniku ovládat budoucí ekonomický prospěch z nehmotného aktiva vyplývá zpravidla ze zákonných práv, která jsou vymahatelná soudem. V případě, že tato zákonná práva neexistují, je obtížnější ovládání aktiva prokázat. Soudní vymahatelnost práv však není nezbytnou podmínkou pro ovládání aktiva, poněvadž podnik může být schopen ovládat budoucí ekonomický prospěch jiným způsobem.
14. Trh a technické znalosti mohou vést ke vzniku budoucího ekonomického prospěchu. Podnik disponuje s takovým prospěchem, pokud jsou například tyto poznatky chráněny zákonnými normami, jako jsou autorská práva, konkurenční doložka smluv (kde je povolena), nebo zákonnou povinností zaměstnanců dodržovat mlčenlivost.
15. Podnik může mít tým kvalifikovaných pracovníků a může být schopen identifikovat nárůst jejich získaných dovedností, které přinesou budoucí ekonomický prospěch ze zaškolení těchto pracovníků. Podnik může také očekávat, že pracovníci budou pokračovat ve vytváření dovedností využívaných v podniku. Obvykle však neovládá předpokládaný budoucí ekonomický prospěch plynoucí z růstu zkušeností a týmové práce natolik, aby bylo možno uvažovat, že tyto položky splňují definici nehmotného aktiva. Obdobně ani specifický řídicí nebo technický talent nesplňují definici nehmotného aktiva, pokud není jejich využití a získání souvisejícího budoucího ekonomického prospěchu chráněno právními normami a pokud nesplňují i další části definice.
16. Podnik může mít portfolio zákazníků nebo podíl na trhu a očekávat, že vzhledem k úsilí věnovanému vytváření vztahů se zákazníky budou tito zákazníci s podnikem obchodovat i nadále. Pokud však neexistuje právní norma, která chrání nebo jiným způsobem ovládá tyto vztahy k zákazníkům a jejich věrnost podniku, podnik zpravidla nemá dostatečnou kontrolu nad ekonomickým prospěchem z těchto vztahů, aby bylo možno považovat tyto položky (portfolio zákazníků, podíly na trhu, vztahy se zákazníky, věrnost zákazníků) za takové, které splňují definici nehmotných aktiv.

Budoucí ekonomický prospěch

17. Budoucí ekonomický prospěch plynoucí z nehmotného aktiva může představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užitky plynoucí z využití těchto aktiv podnikem. Například využití duševního vlastnictví ve výrobním procesu může spíše snižovat budoucí náklady produkce než zvyšovat budoucí výnosy.

UZNÁNÍ A VSTUPNÍ OCENĚNÍ NEHMOTNÉHO AKTIVA

18. Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje prokázat, že tato položka splňuje:
- a) definici nehmotného aktiva (viz odstavce 7–17); a
 - b) kritéria stanovená tímto standardem pro účely uznání (viz odstavce 19–55).
19. Nehmotné aktivum se uznává tehdy a pouze tehdy, když:
- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, který je přičitatelný aktivu, poplyne do podniku,
a
 - b) je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.
20. Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu by měla být odhadnuta pomocí racionálních a doložitelných předpokladů, které jsou vyjádřením nejlepšího odhadu vedení podniku ve vztahu k souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po celou dobu použitelnosti aktiva.
21. Odhad míry jistoty týkající se přílivu budoucího ekonomického prospěchu, který lze přiřadit využití aktiva, se provádí na základě skutečností existujících v okamžiku vstupního uznání, přičemž větší váhu mají externí podklady.
22. Nehmotné aktivum se nejprve oceňuje pořizovacími náklady.

Samostatné pořízení

23. Jestliže je nehmotné aktivum pořízeno samostatně, lze zpravidla jeho pořizovací náklady spolehlivě vyjádřit. To platí zejména tehdy, když jsou kupní protihodnotou peněžní prostředky nebo jiná peněžní aktiva.
24. Pořizovací cena nehmotného aktiva zahrnuje jeho kupní cenu, včetně všech dovozních cel a nevratných daní souvisejících s pořízením, a další přímo přiřaditelné výdaje vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené využití. Tyto přímo přiřaditelné výdaje zahrnují například odměny za právní služby. Veškeré obchodní slevy a rabaty se z pořizovací ceny odečítají.
25. Jestliže je platba za nehmotné aktivum odložena na dobu pozdější, než jsou obvyklé doby splatnosti, jeho pořizovací cenou je ekvivalentní cena, která by byla sjednána v případě platby v hotovosti; rozdíl mezi touto částkou a celkovou platbou je zachycen jako nákladový úrok po celou dobu odkladu splatnosti, pokud není aktivován v souladu s povoleným alternativním přístupem IAS 23 -*Výpůjční náklady*.
26. Jestliže je nehmotné aktivum získáno výměnou za kapitálové nástroje vykazujícího podniku, pořizovacími náklady aktiva je reálná hodnota vydaného kapitálového nástroje, která je rovna reálné hodnotě aktiva.

Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace

27. IAS 22 – *Podnikové kombinace* stanoví, že jestliže je nehmotné aktivum získáno v rámci podnikové kombinace akvizicí, pořizovací náklady tohoto nehmotného aktiva jsou vyjádřeny jeho reálnou hodnotou k datu akvizice.
28. Přitom je třeba zjistit, zda mohou být tyto pořizovací náklady (tzn. reálná hodnota) nehmotného aktiva získaného při podnikové kombinaci vyjádřeny s dostatečnou spolehlivostí, nezbytnou pro jeho samostatné zachycení. Nejspolehlivějším vyčíslením reálné hodnoty jsou kótované tržní ceny na aktivním trhu (viz odstavec 67). Vhodnou tržní cenou je obvykle i běžná nabízená cena kupujícího. Pokud běžné nabízené ceny kupujícího nejsou k dispozici, je možno využít jako základu pro odhad reálné hodnoty cenu časově nejméně vzdálené obdobné transakce, a to za předpokladu, že nedošlo k významné změně ekonomických podmínek mezi datem transakce a datem, ke kterému je určována reálná hodnota aktiva.
29. Jestliže pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh, pořizovací náklady se stanoví na základě částky, kterou by podnik za aktivum zaplatil k datu akvizice, v transakci uskutečněné za obvyklých podmínek mezi informovanými stranami ochotnými uskutečnit obchod, založený na nejlepších dosažitelných informacích. Při stanovování této částky podnik posuzuje výsledky nedávných transakcí týkajících se podobných aktiv.
30. Podniky, které pravidelně kupují a prodávají specifická nehmotná aktiva, vyvinuly postupy pro odhadování jejich reálné hodnoty nepřímým způsobem. Tyto techniky mohou být použity pro vstupní ocenění nehmotného aktiva, získaného v rámci podnikové kombinace akvizicí, pokud je jejich cílem určit reálnou hodnotu tak, jak je definovaná tímto standardem, a jestliže berou v úvahu běžné transakce a zvyklosti v konkrétním oboru činnosti, do kterého aktivum náleží. Tyto techniky využívají tam, kde je to vhodné, poznatky z mnoha běžných tržních transakcí pro stanovení konkrétních ukazatelů ovlivňujících ziskovost aktiva (jako jsou výnosy, podíly na trhu, provozní zisk, atd.), nebo diskontovaných předpokládaných budoucích čistých peněžních toků z aktiva.
31. V souladu s tímto standardem a požadavky IAS 22 (novelizovaného 1998) platí pro uznání identifikovatelných aktiv a závazků následující:
- a) nabyvatel uznává nehmotné aktivum, které splňuje kritéria pro jeho uznání, uvedená v odstavcích 19 a 20, a to i tehdy, když dané nehmotné aktivum nebylo uvedeno v účetních výkazech nabývaného podniku; a
 - b) jestliže náklady na pořízení (tj. reálná hodnota) nehmotného aktiva získaného jako část podniku v rámci podnikové kombinace akvizicí nemohou být spolehlivě změřeny, toto aktivum není uznáno jako samostatné nehmotné aktivum, ale je zahrnuto do goodwillu (viz odstavec 56).
32. Pokud pro nehmotné aktivum získané v rámci podnikové kombinace akvizicí neexistuje aktivní trh, IAS 22 (novelizovaný 1998) omezuje pořizovací náklady použité pro vstupní uznání nehmotného aktiva na částku, která nevytváří nebo nezvyšuje záporný goodwill existující k datu akvizice.

Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace

33. V některých případech může být nehmotné aktivum získáno zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu dochází tehdy, když stát přidělí nebo převede na podnik nehmotná aktiva, jako jsou letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Podle IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory* je možno uznat jak nehmotné aktivum, tak i dotaci v reálné hodnotě. Pokud se podnik od počátku nerozhodne uznat aktivum v reálné hodnotě, zachytí se v nominální částce (podle jiného povoleného postupu dle IAS 20), zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho plánované využití.

Výměny aktiv

34. Nehmotné aktivum je možno získat i směnou nebo částečnou směnou za odlišné nehmotné nebo jiné aktivum. Náklady na pořízení takovéto položky se oceňují reálnou hodnotou přijatého aktiva, která se rovná reálné hodnotě předaného aktiva, upravené o předanou částku peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů.
35. Nehmotné aktivum je možno získat směnou za podobné aktivum, které má podobné použití, ve stejném oboru činnosti, a které má srovnatelnou reálnou hodnotu. Nehmotné aktivum může být prodáno i výměnou za podíl na vlastním kapitálu vztahující se k podobnému aktivu. Ani v jednom z těchto případů není z této transakce uznán ani zisk ani ztráta. Náklady na pořízení nového aktiva se rovnají účetní hodnotě předaného aktiva. Reálná hodnota získaného aktiva však může znamenat zjištění ztráty ze snížení hodnoty u předaného aktiva. Za těchto okolností je ztráta ze snížení hodnoty uznána ve vztahu k předanému aktivu a účetní hodnota po snížení je přidělena novému aktivu.

Goodwill vytvořený vlastní činností

36. Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává jako aktivum.
37. V některých případech jsou vynaloženy výdaje s cílem vytvořit budoucí ekonomický prospěch, ale jeho výsledkem není nehmotné aktivum, které splňuje kritéria tohoto standardu pro jeho uznání. Tyto výdaje jsou často charakterizovány jako takové, které spoluvytvářejí goodwill vytvořený vlastní činností. Goodwill vytvořený vlastní činností není uznán jako aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj ovládaný podnikem, který je možno spolehlivě ocenit na úrovni pořizovacích nákladů.
38. Rozdíly mezi tržní hodnotou podniku a účetní hodnotou jeho identifikovatelných čistých aktiv, zjištěné v jakémkoliv okamžiku, jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují hodnotu podniku. Tyto rozdíly však není možné považovat za pořizovací náklady nehmotných aktiv ovládaných podnikem.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

39. Někdy je obtížné stanovit, kdy nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro jeho uznání. Je často obtížné:
- rozpoznat, zda (a stanovit časový okamžik kdy) se jedná o identifikovatelné aktivum, které pravděpodobně vytvoří budoucí ekonomický prospěch; a
 - spolehlivě určit náklady na pořízení tohoto aktiva. V některých případech není možno spolehlivě odlišit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva od nákladů na zachování, nebo rozšíření goodwillu vytvořeného vlastní činností nebo od nákladů na běžné každodenní činnosti.

Z tohoto důvodu kromě naplňování obecných požadavků pro rozpoznání a výchozí ocenění nehmotného aktiva podnik aplikuje, pro všechna nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, požadavky a poučení uvedená v následujících odstavcích 40-55.

40. Pro posouzení toho, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria pro jeho uznání, podnik člení vytvoření aktiva ve:
- fázi výzkumu; a
 - fázi vývoje.

I když jsou pojmy „výzkum“ a „vývoj“ definovány, pojmy „fáze výzkumu“ a „fáze vývoje“ mají pro účely tohoto standardu širší význam.

41. Jestliže není možno při realizaci interního projektu, jehož cílem je vytvoření nehmotného aktiva, odlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, považují se výdaje na tento projekt za výdaje vynaložené pouze ve fázi výzkumu.

Fáze výzkumu

42. Výsledek výzkumu (nebo fáze výzkumu v rámci interního projektu) nemůže být uznán jako nehmotné aktivum. Výdaje na výzkum (nebo na fázi výzkumu v rámci interního projektu) se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly.
43. Standard zaujímá stanovisko, že ve fázi výzkumu projektu není možno prokázat, že existuje aktivum, které bude pravděpodobně vytvářet budoucí ekonomický prospěch. Proto jsou výdaje na výzkum vždy zahrnuty do nákladů v období, ve kterém vznikly.
44. Příklady činností výzkumu jsou:
- a) činnosti zaměřené na získání nových poznatků;
 - b) vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků;
 - c) hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb; a
 - d) formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Fáze vývoje

45. Nehmotné aktivum vytvořené vývojem (nebo ve fázi vývoje v rámci interního projektu) je uznáno jako aktivum tehdy a pouze tehdy, když je možno prokázat všechny z následujících předpokladů:
- a) technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat;
 - b) existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo ho prodat;
 - c) podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat;
 - d) je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch. Kromě jiného je možno prokázat, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva, nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost;
 - e) jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva; a
 - f) podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.
46. Ve vývojové fázi projektu je možné, za určitých okolností, identifikovat nehmotné aktivum a prokázat, že toto aktivum bude vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch. Je to proto, že vývojová fáze projektu je pokročilejší než fáze výzkumu.
47. Příklady činností vývoje jsou:
- a) návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím;
 - b) návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií;
 - c) návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu; a
 - d) návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástí, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

48. Za účelem prokázání, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch, podnik odhadne budoucí ekonomický prospěch, který by měl být z aktiva získán na základě principů standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Pokud bude aktivum vytvářet ekonomický prospěch pouze v kombinaci s jinými aktivy, aplikuje se koncept penězotvorných jednotek, stanovený v IAS 36.
49. Dostupnost zdrojů pro dokončení, využití a získání prospěchu z nehmotného aktiva může být prokázána například pomocí podnikatelského plánu, který ukazuje nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopnosti podniku takové zdroje zabezpečit. V určitých případech může podnik prokázat dostupnost externích finančních zdrojů i potvrzením věřitelů o jejich ochotě financovat plán.
50. Kalkulační systém podniku často umožňuje spolehlivě oceňovat takové náklady na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, jako jsou mzdy a ostatní výdaje vynaložené na zabezpečení autorských práv nebo licencí či vývoj počítačového softwaru.
51. Značky, názvy periodik, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou, které jsou vytvořené vlastní činností, se neuznávají jako nehmotná aktiva.
52. Tento standard zaujímá stanovisko, že výdaje vynaložené na vlastní činností vytvořené značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svojí podstatou nemohou být odlišeny od nákladů na rozvoj činnosti podniku jako celku. Proto takové položky nejsou uznány jako nehmotná aktiva.

Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

53. Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou pro účely odstavce 22 celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritérium pro uznání uvedené v odstavcích 19-20 a 45. Odstavec 59 zakazuje přehodnocení výdajů zahrnutých do nákladů v předchozích ročních účetních závěrkách a mezitímních finančních výkazech.
54. Náklady na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují veškeré výdaje, které mohou být přiřazeny přímo nebo na základě racionální a konzistentní základny na vytvoření, výrobu a na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené využití. Tyto pořizovací náklady zahrnují:
 - a) výdaje na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva;
 - b) mzdy, platy a ostatní osobní náklady pracovníků, kteří se přímo podílejí na vytvoření aktiva;
 - c) výdaje, které přímo souvisejí s vytvořením aktiva, jako jsou poplatky za registraci zákonných práv a odpisy patentů a licencí, které se při vytvoření aktiva využívají; a
 - d) režijní náklady, které jsou nezbytné pro vytvoření aktiva a které je možno aktivu přiřadit pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny (například přiřazení odpisů budov, strojů a zařízení, nákladů na pojištění a nájemného). Přiřazení režijních nákladů se provádí obdobným způsobem jako při oceňování zásob (viz IAS 2 – *Zásoby*). IAS 23 – *Výpůjční náklady* stanoví kritéria pro zahrnutí úroků jako součástí nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností.
55. Dále uvedené položky nejsou součástí nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností:
 - a) prodejní, správní a ostatní všeobecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje přímo nesouvisejí s přípravou aktiva pro jeho využití;
 - b) konkrétně zjištěné neefektivní výdaje a provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného využití nehmotného aktiva; a
 - c) výdaje na zaškolení zaměstnanců pro správu a řízení aktiva.

Příklad ilustrující odstavec 53

Podnik vyvíjí nový výrobní postup. V roce 20X5 vznikly výdaje ve výši 1 000, z toho 900 bylo vynaloženo před 1. prosincem 20X5 a 100 v období od 1. prosince 20X5 do 31. prosince 20X5. Je možno prokázat, že 1. prosince 20X5 splnil výrobní postup kritéria pro uznání nehmotného aktiva. Realizovatelná hodnota know-how, obsažená v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti), je odhadnuta na 500.

Na konci roku 20X5 je výrobní postup uznán jako nehmotné aktivum a jeho pořizovací náklady jsou 100 (výdaje vynaložené od okamžiku, kdy byla splněna kritéria pro uznání nehmotného aktiva, což je od 1. prosince 20X5). Výdaje ve výši 900, které byly vynaloženy před 1. prosincem 20X5, jsou zahrnuté do nákladů, protože kritéria pro jejich aktivaci nebyla až do 1. prosince 20X5 splněna. Tyto výdaje nebudou nikdy součástí pořizovacích nákladů výrobního postupu, zachycených v rozvaze.

V průběhu roku 20X6 vznikly výdaje ve výši 2 000. Na konci roku 20X6 je realizovatelná hodnota know-how obsaženého v procesu (která zahrnuje i budoucí peněžní výdaje na dokončení postupu před dosažením jeho použitelnosti) odhadnuta na úrovni 1 900.

Na konci roku 20X6 jsou pořizovací náklady výrobního procesu 2 100 (100 jsou uznané výdaje na konci roku 20X5 a 2 000 jsou výdaje uznané v roce 20X6). Je proto nutno uznat ztrátu ze snížení hodnoty ve výši 200, a upravit tak účetní hodnotu výrobního postupu před snížením hodnoty (2 100) na realizovatelnou hodnotu (1 900). Ztráta ze snížení hodnoty bude zrušena v některém z následných období, pokud budou splněny požadavky pro její zrušení dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

UZNÁNÍ NÁKLADŮ

56. Výdaje na nehmotnou položku se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou, pokud:
- nejsou částí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňují kritéria pro jejich uznání (viz odstavce 18–55); nebo
 - tato položka není získána v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku, která nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. V tomto případě se tyto výdaje (zahrnuté v pořizovací ceně akvizice) přiřazují ke goodwillu (zápornému goodwillu) k datu akvizice viz IAS 22 – Podnikové kombinace.
57. V některých případech jsou sice vynaloženy výdaje s cílem zajistit pro podnik budoucí ekonomický prospěch, ale není získáno ani vytvořeno nehmotné ani jiné aktivum, které by mohlo být uznáno. V těchto případech jsou výdaje zahrnuty do nákladů období, ve kterém vznikly (viz odstavec 42). Například výdaje na výzkum jsou vždy považovány za náklady období, kdy byly vynaloženy. Příklady ostatních výdajů, které jsou zahrnuty do nákladů v období, kdy vznikly, jsou:
- náklady na přípravu a záběh, pokud nejsou součástí pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení podle IAS 16. Náklady na přípravu a záběh mohou zahrnovat zřizovací náklady, jako jsou např. právní a kancelářské náklady vzniklé v souvislosti se založením právního subjektu, výdaje na nové vybavení nebo podnikatelskou činnost (náklady před zahájením činnosti) nebo výdaje na zahájení nových činností, uvedení nových výrobků nebo procesů (předvýrobní náklady);
 - výdaje na školení;
 - výdaje na reklamní a propagační činnosti; a
 - výdaje na reorganizaci nebo přemístění části nebo celého podniku.
58. Odstavec 56 nevylučuje uznání platby předem jako aktiva, pokud platba za dodávku zboží nebo služeb byla provedena dříve než vlastní dodávka zboží nebo poskytnutí služeb.

V minulosti vynaložené náklady, které nebudou aktivovány

59. Výdaje vynaložené na nehmotnou položku, které byly původně v předchozích ročních závěrkách nebo mezitímých finančních výkazech zahrnuty vykazujícím podnikem do nákladů, nemohou být uznány jako část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu.

NÁSLEDNÉ VÝDAJE

60. Následné výdaje na nehmotné aktivum, vynaložené po jeho nákupu či dokončení, se zahrnují do nákladů období, kdy byly vynaloženy, kromě případů, kdy:

- a) je pravděpodobné, že tyto výdaje umožní aktivu vytvořit budoucí ekonomický prospěch zvýšením jeho původní úrovně výkonnosti;
- b) tyto výdaje je možno spolehlivě změřit a přiřadit aktivu.

Jestliže jsou tyto podmínky splněny, je možno o následné výdaje zvýšit pořizovací náklady nehmotného aktiva. ⁽¹⁾

61. Následně vynaložené výdaje na uznané nehmotné aktivum se zahrnují do nákladů období, jestliže jsou tyto výdaje potřebné pro zachování původní úrovně výkonnosti aktiva. Podstata nehmotných aktiv je totiž v mnoha případech taková, že není možné určit, zda následné výdaje rozšiřují či pouze zachovávají ekonomický prospěch, který podniku z těchto aktiv poplyne. Navíc je často obtížné přiřadit tyto výdaje přímo konkrétnímu nehmotnému aktivu a odlišit je od výdajů na činnost podniku jako celku. Proto následné výdaje, vynaložené po vstupním uznání nehmotného aktiva pořízeného nákupem či po dokončení aktiv vytvořených vlastní činností, pouze výjimečně vedou ke zvýšení pořizovacích nákladů nehmotného aktiva.

62. V souladu s odstavcem 51 se následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak externě nakoupené, tak vytvořené vlastní činností) vždy zahrnují do nákladů s cílem vyhnout se uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností.

OCENĚNÍ NAVAZUJÍCÍ NA VÝCHOZÍ UZNÁNÍ

Vzorové řešení

63. Nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání oceňuje pořizovacími náklady, sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Povolené alternativní řešení

64. Nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následně kumulované odpisy a veškeré následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pro přecenění v souladu s tímto standardem by měla být reálná hodnota stanovena porovnáním s aktivním trhem. Přecenění by mělo být provedeno s dostatečnou spolehlivostí tak, aby účetní hodnota nehmotného aktiva nebyla výrazně odlišná od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni.

65. Povolený alternativní přístup nelze uplatnit pro:

- a) přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva; nebo
- b) vstupní uznání nehmotných aktiv oceněných jinak než jejich pořizovacími náklady.

⁽¹⁾ Viz interpretaci SIC-6, Náklady na úpravy stávajícího software.

66. Povolení alternativní přístup se využívá poté, co aktivum bylo původně oceněno pořizovacími náklady. Jestliže však pouze část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva byla uznána jako aktivum, protože aktivum nespĺňovalo kritéria pro rozpoznání s ohledem na částečné dokončení procesu jeho pořízení (viz odstavec 53), je možno alternativní přístup použít pro celé aktivum. Alternativní přístup je možno použít i pro nehmotné aktivum, které bylo získáno s využitím státní dotace a bylo oceněno nominální částkou (viz odstavec 33).
67. Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, který splňuje charakteristiky uvedené v odstavci 7, i když to může nastat. Za určitých okolností, může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, licence pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Aktivní trh však nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo obchodní značky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Rovněž platí, že ačkoliv jsou nehmotná aktiva předmětem koupě a prodeje, smlouvy se uzavírají mezi konkrétními prodávajícími a kupujícími, a tyto transakce nejsou příliš časté. Z těchto důvodů nemůže být cena zaplacená za určité aktivum dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty jiného aktiva. Tyto ceny navíc často nejsou veřejně dostupné.
68. Frekvence přecenění závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv, která jsou přeceňována. Pokud se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je přecenění nezbytné. U některých aktiv dochází ke značným změnám v reálných hodnotách, je proto nutné jejich každoroční přeceňování. Takovéto časté přeceňování naopak není nutné u nehmotných aktiv, jejichž reálné hodnoty se nemění příliš významným způsobem.
69. Jestliže se nehmotné aktivum přeceňuje, kumulované odpisy k datu přecenění jsou buď:
- a) přepočteny úměrně změně hrubé účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce; nebo
 - b) eliminovány proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.
70. Jestliže je nehmotné aktivum přeceněno, všechna ostatní aktiva ve skupině jsou také přeceněna, pokud existuje pro tato aktiva aktivní trh.
71. Skupina nehmotných aktiv je seskupením aktiv obdobné podstaty s obdobným využitím v činnosti podniku. Položky v rámci jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně, cílem je, aby přeceňování aktiv nebylo prováděno selektivně a aby v účetních výkazech nebyly vykazovány částky, které představují směsici pořizovacích nákladů a hodnot k různým datům.
72. Jestliže nehmotné aktivum ve skupině přeceňovaných nehmotných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, vykazuje se toto aktivum v pořizovacích nákladech, snížených o veškeré kumulované odpisy a veškeré ztráty ze snížení hodnoty.
73. Jestliže reálnou hodnotu přeceňovaného aktiva již nadále nelze stanovit odkazem na aktivní trh, účetní hodnotou aktiva by měla být jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění na aktivní trh, snížená o všechny následně kumulované odpisy a všechny následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
74. Skutečnost, že již neexistuje aktivní trh pro přeceněné nehmotné aktivum, může znamenat, že by aktivum mohlo být znehodnoceno a že vyžaduje ověření podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.
75. Jestliže může být reálná hodnota aktiva stanovena porovnáním s aktivním trhem k datu následujícího ocenění, uplatňuje se od tohoto data alternativní přístup.

76. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno přímo na vrub vlastního kapitálu v položce přírůstek z přecenění. Nárůst přecenění se však uznává jako výnos v rozsahu, v němž se ruší snížení přecenění téhož aktiva a v němž bylo toto snížení přecenění dříve uznáno za náklad.
77. Jestliže se účetní hodnota nehmotného aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení za náklad. Snížení přecenění se však zachytí přímo na vrub každého příslušného přírůstku z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění, týkajícího se téhož aktiva.
78. Když se kumulativní přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu realizuje, je převeden přímo do nerozděleného zisku. Celý přírůstek se realizuje při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku se však realizuje využitím aktiva v činnosti podniku; v takovém případě je částka realizovaného přírůstku dána rozdílem mezi odpisy odpovídajícími přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy, které by byly uznány z historických pořizovacích nákladů aktiva. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se nezobrazuje ve výsledovce.

ODPISY

Doba odepisování

79. Odepsatelná částka nehmotného aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti stanovené na základě nejlepšího odhadu. Předpokládá se, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat. Odepisování začíná tehdy, kdy lze aktivum začít používat.
80. Jak se budoucí ekonomický prospěch obsažený v nehmotném aktivu spotřebovává v čase, účetní hodnota aktiva se snižuje s ohledem na tuto spotřebu. Toto snížení se provádí systematickým odepisováním pořizovacích nákladů nebo hodnoty aktiva po přecenění, snížené o zbytkovou hodnotu, do nákladů během doby použitelnosti aktiva. Odpisy se provádí bez ohledu na to, zda se zvýší například reálná hodnota nebo realizovatelná hodnota aktiva. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu řadu faktorů, mezi něž patří:
- a) očekávané využití aktiva v podniku a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným managementem;
 - b) typický životní cyklus aktiva, na základě veřejně dostupných informací a použitelnosti podobných aktiv, která jsou využívána podobným způsobem;
 - c) technické, technologické a ostatní druhy opotřebení;
 - d) stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky po výrobcích a službách, které jsou výstupem využití aktiva;
 - e) očekávané chování konkurentů nebo potenciálních konkurentů;
 - f) úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem podniku takovéto úrovně dosáhnout;
 - g) doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva, taková, jako je doba platnosti nájemních smluv; a
 - h) závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv podniku.

81. Vzhledem ke zkušenosti s rychlostí technologických změn dochází k relativně rychlému zastarávání softwaru a jiných nehmotných aktiv. Proto je vhodné, aby jejich doba použitelnosti byla krátká.
82. Obecně je určení doby použitelnosti nehmotného aktiva tím méně spolehlivé, čím je doba jeho použitelnosti delší. Tento standard vychází z předpokladu, že doba použitelnosti nehmotných aktiv by neměla být delší než 20 let.
83. V ojedinělých případech je možno mít přesvědčivé podklady o tom, že doba použitelnosti nehmotného aktiva bude delší než 20 let. V těchto případech se předpokládá, že doba použitelnosti aktiva obecně nepřesahuje dvacet let, nepoužije a podnik:
- a) odepisuje nehmotné aktivum po dobu použitelnosti stanovenou na základě nejlepšího odhadu;
 - b) odhaduje nejméně jednou ročně realizovatelnou hodnotu nehmotného aktiva s cílem zjistit ztráty ze snížení hodnoty aktiva (viz odstavec 99); a
 - c) zveřejňuje příčiny, proč se nepoužívá obecný předpoklad a jaké faktory hrály významnou roli v určení doby použitelnosti aktiva (viz odstavec 111 a)).

Příklady

- A. Podnik koupil exkluzivní právo výroby vodní elektrické energie na dobu šedesáti let. Náklady na výrobu této energie jsou mnohem nižší než náklady při využití alternativních zdrojů. Očekává se, že v dané územní oblasti elektrárny bude velká poptávka po vyrobené energii nejméně šedesát let.

Podnik odepisuje toto právo výroby energie šedesát let, pokud nic nesevčí o tom, že doba použitelnosti je kratší.

- B. Podnik koupil exkluzivní právo provozovat dálnici a vybírat dálniční poplatky po dobu třiceti let. V dané oblasti, která je zabezpečena dálnicí, není plánovaná výstavba alternativní cesty. Očekává se, že se tato dálnice bude využívat nejméně třicet let.

Podnik odepisuje toto právo provozovat dálnici třicet let, pokud nic nesevčí o tom, že doba použitelnosti je kratší.

84. Doba použitelnosti nehmotného aktiva může být velmi dlouhá, ale vždy určitá. Nejistota je důvodem k obezřetnosti při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva, avšak neospravedlňuje stanovení doby, která je nereálně krátká.
85. Jestliže disponování s budoucím ekonomickým prospěchem z nehmotného aktiva vyplývá ze zákonných práv, která byla udělena na určitou dobu, doba použitelnosti nehmotného aktiva není delší než doba platnosti těchto práv, pokud není:
- a) toto právo obnovitelné; a
 - b) jeho obnova je za daných okolností jistá.
86. Doba použitelnosti nehmotného aktiva ovlivňují jak ekonomické, tak právní faktory: ekonomické faktory určují období, během něhož lze získat budoucí ekonomický prospěch, právní faktory mohou omezit období, ve kterém podnik disponuje s přístupem k tomuto prospěchu. Doba použitelnosti se stanovuje na kratší z těchto období určených těmito faktory.
87. To, zda obnova zákonných práv je za daných okolností jistá, prokazují mimo jiné následující faktory:
- a) reálná hodnota nehmotného aktiva se nesnižuje s blížícím se koncem platnosti práva nebo se nesnižuje o větší částku, než jsou náklady na obnovení tohoto práva;

- b) existují informace (vycházející z minulých zkušeností), že tato práva budou obnovena; a
- c) existují informace, že (případně) podmínky nezbytné pro obnovení práva budou splněny.

Metoda odepisování

- 88. Použitá metoda odepisování vychází ze způsobu, jakým bude v podniku spotřebován ekonomický prospěch z daného aktiva. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou v každém období zahrnuty do nákladů, pokud jiný Mezinárodní účetní standard nedovoluje nebo nepožaduje je zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva.
- 89. Pro systematické rozložení odepsatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti lze použít různých metod odepisování. K těmto metodám patří metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Metoda, která se použije pro konkrétní aktivum, se vybírá na základě předpokládaného způsobu spotřeby ekonomického prospěchu, a konzistentně se používá z období do období, pokud nedojde ke změně v předpokládaném způsobu spotřeby ekonomických prospěchů z aktiva. Pouze zřídka, pokud vůbec někdy, je možno přesvědčivě zdůvodnit metodu odepisování nehmotných aktiv, jejímž výsledkem je nižší částka kumulovaného odpisu, než podle lineární metody.
- 90. Odpisy se obvykle zahrnují do nákladů. Někdy je však ekonomický prospěch aktiv spíše spotřebován při výrobě jiných aktiv, než aby zvyšoval náklady. V těchto případech jsou odpisy součástí pořizovacích nákladů jiného aktiva a jsou zahrnuty do jeho účetní hodnoty. Odpisy nehmotných aktiv využitých ve výrobním procesu například zvyšují účetní hodnotu zásob (viz IAS 2 – Zásoby).

Zbytková hodnota

- 91. Zbytková hodnota nehmotného aktiva je nulová, pokud neplatí, že:
 - a) existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti; nebo
 - b) existuje aktivní trh pro toto aktivum a:
 - i) zbytková hodnota může být určena na základě porovnání k tomuto trhu; a
 - ii) je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva.
- 92. Odepsatelná částka aktiva je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota jiná než nulová znamená, že podnik očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti.
- 93. Pokud je použito vzorové řešení, zbytková hodnota se určuje na základě cen převažujících k datu pořízení daného aktiva u prodeje obdobných aktiv, která dospěla ke konci své odhadované doby použitelnosti a která byla používána v podmínkách podobných těm, ve kterých bude dané aktivum používáno. Pokud se použije alternativní přístup, zbytková hodnota je stanovena k datu každého přecenění aktiva za použití cen platných k tomuto datu.

Přezkoumání doby a metody odepisování

- 94. Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období. Pokud se očekávaná doba použitelnosti významně liší od předchozích odhadů, mění se podle toho i doba odepisování. Pokud dochází k významné změně očekávaného ekonomického prospěchu z aktiva, mění se metoda odepisování tak, aby odrazila tyto změny. Tyto změny jsou zaúčtovány v souladu s IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech, a to úpravou odpisů v běžném i v budoucích obdobích.

95. V průběhu životnosti nehmotného aktiva se může zjistit, že doba použitelnosti není správně stanovena. Například doba použitelnosti může být prodloužena následnými výdaji, které vytvářejí podmínky pro rozšíření původní úrovně výkonnosti aktiva. Také rozpoznání snížení hodnoty může znamenat, že je třeba změnit i dobu odepisování.
96. V průběhu času se může změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomického prospěchu z nehmotného aktiva plynoucího do podniku. Například se může zjistit, že degresivní metoda odepisování je vhodnější než metoda lineární. Jiným příkladem je, když využití práv plynoucích z licence je přesunuto na jiné komponenty podnikatelského plánu. V tomto případě je možné, že ekonomický prospěch, který poplyne z aktiva, bude získán až v pozdějším období.

NÁVRATNOST ÚČETNÍ HODNOTY – ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY

97. Pro určení toho, zda došlo ke znehodnocení nehmotného aktiva, se postupuje podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard vysvětluje, jak se mění účetní hodnota aktiv, jak se určuje jejich realizovatelná hodnota, a kdy se uznávají nebo ruší ztráty ze snížení hodnoty.
98. Podle IAS 22 – *Podnikové kombinace*, jestliže vznikne ztráta ze snížení hodnoty u nehmotného aktiva získaného v podnikové kombinaci akvizicí před koncem prvního ročního účetního období, které začíná po akvizici, pak se tato ztráta ze snížení hodnoty zachytí jako úprava nehmotného aktiva a goodwillu (záporného goodwillu) k datu akvizice. Pokud je však znehodnocení vyvoláno konkrétními událostmi a okolnostmi po datu akvizice, ztráta ze snížení hodnoty je uznána v souladu s IAS 36, a nikoliv jako úprava příslušné částky goodwillu (záporného goodwillu) uznaného k datu akvizice.
99. Kromě požadavků obsažených v IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* se nejpozději na konci každého účetního období stanoví realizovatelná hodnota u dále uvedených nehmotných aktiv, dokonce i tehdy, když nic nenaznačuje tomu, že došlo ke znehodnocení aktiva:
- nehmotné aktivum není ještě použitelné; a
 - nehmotné aktivum, které je odepisováno po dobu delší, než je dvacet let od data, kdy začalo být použitelné.

Realizovatelná hodnota se určuje podle IAS 36 a ztráty ze snížení hodnoty se zachytí v souladu s tímto standardem.

100. Posouzení schopnosti nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch, a tak reprodukovat své pořizovací náklady, je zpravidla velmi subjektivní a nejisté, dokud není aktivum použitelné. Proto tento standard požaduje testovat nejméně jednou ročně snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva, které ještě není použitelné.
101. Někdy je obtížné zjistit, zda došlo ke znehodnocení nehmotného aktiva, protože nejsou mimo jiné k dispozici podklady pro posuzování jeho morálního opotřebení. Tyto potíže vznikají především u aktiv s dlouhou dobou použitelnosti. Důsledkem toho je, že tento standard minimálně požaduje, aby se u nehmotného aktiva s dobou použitelnosti delší než dvacet let prováděla každým rokem od okamžiku jeho využití kalkulace jeho realizovatelné hodnoty.
102. Požadavek každoročního ověření snížení hodnoty nehmotných aktiv se uplatňuje vždy, když celkově stanovená doba použitelnosti aktiva přesahuje dvacet let, a to od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat. Pokud doba použitelnosti nehmotného aktiva byla při jeho výchozím uznání stanovena nižší než dvacet let, ale byla prodloužena na více než dvacet let od okamžiku jeho použitelnosti následnými výdaji, provede se test snížení hodnoty požadovaný podle odstavce 99 b) a zveřejňují se informace požadované odstavcem 111 a).

LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

103. Nehmotné aktivum je vyřazeno (vyřazeno z rozvahy), pokud se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch z jeho využití a následného vyřazení.
104. Vytvořené zisky nebo ztráty vyplývající z vyřazení či likvidace nehmotného aktiva jsou stanoveny jako rozdíl mezi čistými výtěžky z vyřazení a účetní hodnotou aktiva a uvádějí se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.
105. Jestliže se nehmotné aktivum vymění za podobné aktivum, za podmínek popsanych v odstavci 35, pořizovací náklady získaného aktiva se rovnají účetní hodnotě předaného aktiva a nevzniká ani zisk ani ztráta.
106. Nehmotné aktivum, které bylo vyřazeno z aktivního využití a je určeno k likvidaci, se oceňuje účetní hodnotou k datu, kdy je aktivum vyřazeno. Nejpозději na konci každého účetního roku se testuje snížení hodnoty aktiva podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* a v souladu s ním se uznávají veškeré ztráty ze snížení hodnoty.

ZVEŘEJNĚNÍ

Obecně

107. V účetní závěrce se zveřejňují následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv, s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:
- a) doby použitelnosti nebo použité sazby odepisování;
 - b) použité metody odepisování;
 - c) hrubá účetní hodnota a kumulované odpisy (agregované s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;
 - d) položky výsledovky, ve kterých jsou uvedeny odpisy nehmotných aktiv;
 - e) odsouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období, umožňující kvantifikovat:
 - i) zvýšení, z toho zvlášť z vlastní činnosti, a prostřednictvím podnikových kombinací;
 - ii) likvidace a vyřazení;
 - iii) zvýšení a snížení v průběhu období, které je výsledkem přecenění podle odstavců 64,76 a 77 a z případných ztrát ze snížení hodnot, uznaných nebo zrušených jako přímé změny vlastního kapitálu podle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*;
 - iv) ztráty ze snížení hodnoty uznané ve výsledovce ve vykazovaném období podle IAS 36;
 - v) ztráty ze snížení hodnoty zrušené ve výsledovce ve vykazovaném období podle IAS 36;
 - vi) odpisy ve vykazovaném období;
 - vii) čisté kursové rozdíly z převodu účetní závěrky vyčíslené v cizí měně u zahraničního subjektu;
 - viii) ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.

Srovnávací informace nejsou požadovány.

108. Skupina nehmotných aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:
- a) značky;
 - b) názvy periodik a publikační tituly;
 - c) počítačový software;
 - d) licence a koncese;
 - e) autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva;
 - f) receptury, formy, modely, návrhy a prototypy; a
 - g) nehmotná aktiva ve vývoji.
- Tyto skupiny mohou být dále rozděleny či agregovány do menších či větších tříd, pokud toto členění poskytne více relevantních informací uživatelům účetní závěrky.
109. Navíc se kromě informací požadovaných v odstavci 107 e) iii) až v) zveřejňují informace o snížení hodnoty nehmotných aktiv podle IAS 36.
110. Zveřejňuje se povaha a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný vliv v běžném období nebo je možno předpokládat jejich významný vliv v následujících obdobích, a to dle IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. Toto zveřejnění se týká změn:
- a) doby odepisování;
 - b) metody odepisování; nebo
 - c) zbytkové hodnoty.
111. V účetní závěrce se zveřejňují také tyto informace:
- a) pokud se nehmotné aktivum odepisuje déle než 20 let, důvody, proč se nerespektuje předpoklad, že doba použitelnosti aktiva nepřesáhne dvacet let od data jeho použitelnosti. Po uvedení těchto důvodů se uvedou i faktory, které byly významné při určení doby použitelnosti aktiva;
 - b) uvedení účetní hodnoty a zbývající doby odepisování každého konkrétního aktiva, které významně ovlivňuje účetní výkazy podniku jako celku;
 - c) u nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a oceněných při použití vzorového řešení reálnou hodnotou (viz odstavec 33):
 - i) reálná hodnota původně stanovená pro tato aktiva;
 - ii) účetní hodnota těchto aktiv; a
 - iii) zda jsou vykázána s využitím vzorového řešení nebo povoleného alternativního přístupu pro následné ocenění;
 - d) existence a účetní hodnoty nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena a účetní hodnoty nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků; a
 - e) výše závazků vyplývající z pořízení nehmotných aktiv.
112. Při uvedení faktorů, které jsou důležité pro určení doby použitelnosti nehmotného aktiva, které je odepisováno déle než dvacet let, je nutno vyjít ze seznamu faktorů uvedených v odstavci 80.

Nehmotná aktiva zobrazená podle povoleného alternativního řešení

113. Jestliže jsou nehmotná aktiva zobrazena v hodnotě aktiva po přecenění, zveřejňuje se:
- a) u skupiny nehmotných aktiv:
 - i) datum účinnosti přecenění;
 - ii) účetní hodnota přeceněných nehmotných aktiv; a
 - iii) účetní hodnota, která by byla uvedena v účetní závěrce, pokud by přeceněná nehmotná aktiva byla oceněna v souladu se vzorovým řešením podle odstavce 63; a
 - b) výše přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na začátku a na konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období, a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům.
114. Pro potřeby zveřejnění je někdy nezbytné agregovat skupiny přeceňovaných aktiv do širších skupin. Skupiny však nelze agregovat, jestliže by byla výsledkem kombinace skupina nehmotných aktiv, při jejichž zobrazení a ocenění se postupovalo jak podle vzorového řešení, tak podle povoleného alternativního řešení.

Výdaje na výzkum a vývoj

115. V účetní závěrce se zveřejňují agregované údaje o výdajích na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do nákladů příslušného období.
116. Výdaje na výzkum a vývoj obsahují veškeré výdaje, které jsou přímo přiřaditelné činnostem výzkumu a vývoje, nebo takové, které mohou být těmto činnostem přiřazeny pomocí racionální a konzistentní základny (viz odstavce 54-55 uvádějící návod, jaký typ nákladů je třeba zahrnout pro splnění požadavku na zveřejnění podle odstavce 115).

Ostatní informace

117. Vítá se, ale není požadováno, uvedení následujících informací:
- a) popis všech plně odepsaných nehmotných aktiv, která se používají; a
 - b) stručný popis významných nehmotných aktiv, kterými podnik disponuje, ale která nejsou uznána jako aktiva, protože nevyhovují kritériím pro uznání dle tohoto standardu, nebo protože byla pořízena nebo vytvořena v období před platností tohoto standardu.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

118. K datu, kdy tento standard nabývá platnosti (nebo k datu jeho použití, pokud je to dříve), je aplikován tak, jak je stanoveno v následujících tabulkách. Ve všech případech jiných než podrobně popsanych v tabulkách je tento standard aplikován retrospektivně, pokud to není v praxi neproveditelné.
119. Tyto tabulky požadují retrospektivní aplikaci, kdykoliv je nezbytné vynětí položky, která již neodpovídá podmínkám pro její uznání podle tohoto standardu, nebo pokud minulé ocenění nehmotného aktiva neodpovídá zásadám stanoveným v tomto standardu (například nehmotná aktiva, která dosud nebyla odepisována nebo která byla přeceněna, ale ne porovnáním s aktivním trhem). V ostatních případech se požaduje, nebo v některých případech povoluje, prospektivní aplikace kritérií pro rozpoznání a odepisování.

120. Výsledek uplatnění tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo dříve) se vykazuje v souladu s IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta období, základní chyby a změny v účetních pravidlech, což znamená buď jako úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku, zveřejněného v dřívějších obdobích (IAS 8 vzorové řešení), nebo jako úprava čistého zisku nebo ztráty běžného období (IAS 8 povolený alternativní přístup).
121. V první roční účetní závěrce vycházející z tohoto standardu se zveřejňují uplatněná přechodná ustanovení v těch případech, kde přechodná ustanovení tohoto standardu umožňují výběr.

Přechodná ustanovení – Uznání

Okolnosti	Požadavky
<p>1. Nehmotná položka byla uznána jako samostatné aktivum, bez ohledu na to, zda byla zobrazena jako nehmotné aktivum k datu účinnosti tohoto standardu (nebo k datu jeho aplikace, pokud byla dříve), položka však nespĺňuje definici a kritéria pro uznání nehmotného aktiva.</p>	
<p>a) Položka byla získána v podnikové kombinaci akvizicí.</p>	<p>i) Přeradit položku do goodwillu (záporného goodwillu) vyplývajícího z této akvizice; a</p> <p>ii) zpětně upravit goodwill (záporný goodwill) zachycený k datu akvizice tak, jako kdyby byla položka vždy zahrnuta do goodwillu (záporného goodwillu) uznaného k datu akvizice. Například, jestliže byl goodwill uznán jako aktivum a odepisován, je nutno určit kumulované odpisy, které by byly zachyceny, kdyby byla položka zahrnuta do goodwillu rozpoznávaného k datu akvizice, a v souladu s tím upravit účetní hodnotu.</p>
<p>b) Položka nebyla získána v podnikové kombinaci, akvizicí (například byla koupena samostatně nebo byla vytvořena vlastní činností).</p>	<p>Vymout položku (vyloučit ji z rozvahy)</p>
<p>2. Nehmotná položka byla uznána jako samostatné aktivum a – bez ohledu na to, zda byla zobrazena jako nehmotné aktivum k datu účinnosti tohoto standardu (nebo k datu jeho aplikace, pokud byla dříve) – položka splňuje definici a kritéria pro uznání nehmotného aktiva.</p>	
<p>a) Výchozí rozpoznání aktiva bylo zobrazeno v pořizovacích nákladech.</p>	<p>Zatřídit aktivum jako nehmotné aktivum. Pořizovací náklady při jeho výchozím zachycení jsou považovány za řádně určené. Viz přechodná ustanovení pro následné ocenění a odepisování v souladu s okolnostmi 4 a 5.</p>
<p>b) Výchozí rozpoznání aktiva bylo zobrazeno v jiné částce než v pořizovacích nákladech.</p>	<p>i) Zatřídit aktivum jako nehmotné aktivum; a</p> <p>ii) znovu stanovit účetní hodnotu aktiva na úrovni pořizovacích nákladů (nebo hodnotu aktiva po přecenění, po výchozím zachycení v pořizovacích nákladech), sníženou o kumulované odpisy určené tímto Standardem</p>
	<p>Pokud není možné určit pořizovací náklady (cenu) nehmotného aktiva, vymout aktivum (vyloučit ho z rozvahy).</p>

3. K datu účinnosti tohoto standardu (nebo k datu jeho aplikace, pokud byla dříve), položka splňuje definici a kritéria pro uznání, ale nehmotné aktivum nebylo původně zachyceno jako aktivum.

a) Nehmotné aktivum bylo získáno v podnikové kombinaci akvizicí a je součástí goodwillu.	<p>Uznání nehmotného aktiva se vítá, ale není požadováno. Pokud je nehmotné aktivum uznáno:</p> <p>i) účetní hodnota nehmotného aktiva je vyjádřena v pořizovacích nákladech (nebo v hodnotě po přecenění) snížených o kumulované odpisy, které jsou určeny podle tohoto standardu; a</p> <p>ii) je retrospektivně upraven goodwill zachycený k datu akvizice, jako kdyby nehmotné aktivum nebylo bývalo nikdy zahrnuto do tohoto goodwillu. Pokud byl například goodwill uznán jako aktivum a odepisován, je nutno kvantifikovat dopad do kumulovaných odpisů goodwillu v důsledku rozlišení aktiva jako samostatné položky a v souladu s tím upravit i účetní hodnotu goodwillu.</p>
b) Nehmotné aktivum nebylo získáno v podnikové kombinaci akvizicí (například bylo samostatně koupeno nebo vytvořeno vlastní činností).	Nehmotné aktivum není uznáno.

Přechodná ustanovení – odepisování nehmotného aktiva vykázaného podle vzorového řešení

Okolnosti	Požadavky
4. Aktivum nebylo původně odepisováno nebo jeho odpisy byly nulové.	Znovu stanovit účetní hodnotu aktiva, jako kdyby kumulované odpisy byly vždy určovány v souladu s tímto standardem.
5. Aktivum bylo dříve odepisováno. Kumulované odpisy určené podle tohoto standardu se však liší od dříve stanovených odpisů (protože se liší doba odepisování nebo metoda odepisování).	Účetní hodnota nehmotného aktiva není nově stanovena s ohledem na všechny rozdíly mezi kumulovanými odpisy v prvních letech a kalkulovanými odpisy podle tohoto standardu. Odepisuje se účetní hodnota aktiva v průběhu zbývajících doby použitelnosti stanovené podle tohoto standardu (tzn., že všechny změny jsou považovány za změny ve stanoveném účetním odhadu – viz odstavec 94).

Přechodná ustanovení – odepisování nehmotného aktiva vykázaného podle vzorového řešení

Okolnosti	Požadavky
6. Nehmotné aktivum bylo vykázáno v hodnotě po přecenění, která nebyla určena porovnáním s aktivním trhem:	
a) Pro aktivum existuje aktivní trh.	Aktivum se přecení prostřednictvím odkazu na aktivní trh ke dni účinnosti tohoto standardu (nebo ke dni jeho přijetí, pokud byl přijat dříve).
b) Pro aktivum neexistuje aktivní trh.	<p>i) Vyloučit všechny vlivy z přecenění; a</p> <p>ii) vyčíslit účetní hodnotu aktiva v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy určené podle tohoto standardu.</p>

DATUM ÚČINNOSTI

122. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. července 1999 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na roční účetní závěrky za období počínající před 1. červencem 1999, musí:
- tuto skutečnost zveřejnit;
 - současně použít IAS 22 – Podnikové kombinace a IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.
123. Tento standard nahrazuje:
- IAS 4 – Účetní odpisy, v souvislosti s odpisy nehmotných aktiv; a
 - IAS 9 – Náklady na výzkum a vývoj.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 40

Investice do nemovitostí

Tento Mezinárodní účetní standard byl schválen Radou IASC v březnu 2000 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později.

Standard nahrazuje IAS 25 – *Vykazování investic* v oblasti vykazování investic do nemovitostí. IAS 25 byl zrušen okamžikem, kdy tento standard nabyl účinnosti.

V lednu 2001 pozměnil IAS 41 *Zemědělství* odstavec 3. Pozměněné znění je účinné pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

ÚVOD

- IAS 40 stanoví účetní řešení investic do nemovitostí a odpovídající požadavky na zveřejňování. Standard je účinný pro roční účetní závěrky za období, které začínají 1. lednem 2001 nebo později. Dřívější uplatnění standardu je vítáno.
- Standard nahrazuje dříve platné požadavky uvedené v IAS 25 *Vykazování investic*. Dle IAS 25 byl podnik oprávněn volit z více účetních řešení vykazování investic do nemovitostí (odepisování pořizovacích nákladů podle vzorového řešení IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, přecenění s následným odepisováním podle povoleného alternativního řešení IAS 16, nižší ze dvou hodnot podle IAS 25 nebo tržní hodnotu podle IAS 25). K datu účinnosti tohoto standardu se IAS 25 ruší.
- Investice do nemovitosti je definována jako nemovitost (pozemek, budova nebo její část či obojí), která je držena (vlastníkem nebo nájemcem na základě leasingu) spíše za účelem příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, než za účelem:
 - používání ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb nebo pro administrativní účely;
 - prodeje v rámci běžné činnosti.

4. Standard se nezabývá:
- a) nemovitostmi užívanými vlastníkem (tj. nemovitostmi drženy pro zabezpečení výroby nebo dodávek zboží či služeb nebo pro administrativní účely) – oceňovanými podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* buď na úrovni odepisovaných pořizovacích nákladů nebo v částce po přecenění a jí odpovídajících odpisech;
 - b) nemovitostmi drženy za účelem prodeje v rámci běžné činnosti – oceňovanými pořizovacími náklady nebo čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší, podle IAS 2 *Zásoby*;
 - c) nemovitostmi, které jsou stavěny nebo rekonstruovány pro budoucí použití jako investice do nemovitostí – po dobu výstavby či jejich vytváření se na ně vztahuje IAS 16, a to až do okamžiku jejich dokončení, kdy se stávají investicí do nemovitostí a vztahuje se na ně tento standard. Tento standard se však vztahuje na existující investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem dalšího budoucího použití opět formou investice do nemovitostí.
 - d) předměty drženy nájemcem na základě operativního leasingu – upraveno IAS 17 *Leasingy*;
 - e) biologickými aktivy spojenými s pozemky a vyplývajícími ze zemědělské činnosti – řešeno IAS 41 – *Zemědělství*; a
 - f) těžebními právy, průzkumem těžby nerostných a ropných surovin, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.
5. Standard dovoluje podniku zvolit:
- a) model ocenění reálnou hodnotou: investice do nemovitostí se oceňuje reálnou hodnotou a změny reálné hodnoty se vykazují ve výsledovce; nebo
 - b) model ocenění pořizovacími náklady. Ocenění pořizovacími náklady je vzorovým řešením v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*: investice do nemovitostí se oceňuje na úrovni odepisovaných pořizovacích nákladů (minus veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty). Podnik, který si zvolí model oceňování na úrovni pořizovacích nákladů, musí reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí zveřejnit v komentáři k účetním výkazům.
6. Model ocenění reálnou hodnotou se liší od modelu přeceňování, který je Radou v současnosti povolen pro určitá aktiva nefinanční povahy. Podle přeceňovacího modelu je zvýšení částky vedené v účetnictví nad hodnotu pořizovacích nákladů vykázáno jako přeceňovací přírůstek v rozvaze. Podle modelu oceňování reálnou hodnotou jsou však veškeré změny reálné hodnoty vykázány ve výsledovce.
7. Tento standard je prvním případem, kdy Rada zavedla účetní model založený na oceňování reálnou hodnotou pro nefinanční aktiva. Přípomínky ke Zveřejněnému návrhu E64 ukázaly, že přes četnou podporu tohoto kroku, existují stále významné koncepční a praktické výhrady k rozšíření modelu oceňování reálnou hodnotou i na nefinanční aktiva. Existuje rovněž názor, že trhy s konkrétními nemovitostmi nejsou dostatečně vyzrálé k tomu, aby uspokojivě fungovaly pro účely modelu oceňování reálnou hodnotou. Někteří odborníci navíc poukazují na to, že je nemožné vytvořit přísné definice investic do nemovitostí a že vyžadování modelu oceňování reálnou hodnotou je tedy v současnosti neuskutečnitelné.
8. Z těchto důvodů uznala Rada, že vyžadovat oceňování investic do nemovitostí reálnými hodnotami je v současné etapě nevhodné. Zároveň však Rada došla k přesvědčení, že je žádoucí povolit metodu oceňování reálnou hodnotou. Tento evoluční krok vpřed dovolí získat předkladatelům a uživatelům účetní závěrky větší zkušenost z práce s modelem oceňování reálnou hodnotou a poskytne čas určitým trhům s nemovitostmi k dosažení větší vyzrálosti.

9. Standard požaduje, aby podnik uplatnil zvolený model na veškeré své investice do nemovitostí. Přechod od jednoho modelu ke druhému může být proveden pouze v případě, že tato změna povede ke správnějšímu vykázání. Standard zároveň považuje splnění této podmínky při změně z modelu ocenění reálnou hodnotou na model ocenění pořizovacími náklady za velmi nepravděpodobné.
10. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, že existující nemovitost se stává poprvé investicí do nemovitosti z důvodu dokončení výstavby či budování nebo z důvodu změny způsobu používání) zcela jasné, že podnik nebude schopen spolehlivě stanovit reálnou hodnotu na průběžném základě. V těchto případech tento standard požaduje, aby podnik oceňoval investici do nemovitosti až do jejího vyřazení podle vzorového řešení uvedeného v IAS 16. Zbytková hodnota takové investice do nemovitosti se předpokládá v nulové výši. Podnik, který si zvolil metodu oceňování reálnou hodnotou, oceňuje veškeré ostatní investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou.
11. Dodatek A je vývojovým diagramem, který shrnuje postup, kterým podnik určuje, zda použít raději IAS 40 (pro investice do nemovitostí) než IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (pro nemovitosti užívané vlastníkem nebo nemovitosti, které jsou dosud stavěny nebo budovány pro budoucí použití jako investice do nemovitosti), popřípadě IAS 2 *Zásoby* (pro nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti).
12. Dodatek B je zdůvodněním závěrů, které shrnuje důvody vedoucí Radu k přijetí jednotlivých požadavků IAS 40.

OBSAH

	Odstavce
Účel	367
Rozsah působnosti	367
Definice	367
Rozpoznání	369
Počáteční ocenění	370
Následné výdaje	370
Následné oceňování po počátečním vykázání	370
Model ocenění reálnou hodnotou	371
Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty	373
Model ocenění pořizovacími náklady	373
Převody	374
Vyřazení	375
Zveřejňování	376
Model ocenění reálnou hodnotou a model oceňování pořizovacími náklady	376
Model ocenění reálnou hodnotou	376
Model ocenění pořizovacími náklady	377

Přechodná ustanovení	378
Model ocenění reálnou hodnotou	378
Model ocenění pořizovacími náklady	378
Datum účinnosti	379

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je předepsat účetní řešení investic do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se používá při rozpoznávání, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí.
2. Kromě ostatních záležitostí se tento standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě investic do nemovitostí držených na základě smlouvy o finančním leasingu a oceňováním v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých na základě operativního leasingu. Tento standard se nezabývá záležitostmi řešenými v IAS 17 *Leasingy*, a to včetně:
 - a) klasifikace leasingů na finanční leasing a operativní leasing;
 - b) vykazání leasingových příjmů z investic do nemovitostí (viz rovněž IAS 18 *Výnosy*);
 - c) oceňování použitým v účetních výkazech nájemce pro nemovitosti držené na základě operativního leasingu;
 - d) oceňování použitým v účetních výkazech pronajímatele pro nemovitosti držené na základě finančního leasingu;
 - e) proúčtováním operací prodeje a zpětného leasingu;
 - f) zveřejňováním informací o finančním a operativním leasingu.
3. Tento standard se nepoužívá pro:
 - a) biologická aktiva vázaná k pozemkům a spojená se zemědělskou činností (viz IAS 41 *Zemědělství*); a
 - b) těžební práva, těžební průzkum a těžbu nerostných a ropných surovin, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů.

DEFINICE

4. V tomto standardu se následující termíny používají s tímto významem:

Investice do nemovitosti je nemovitost (pozemek nebo budova – popřípadě část budovy – nebo obojí) držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, a to spíše než:

- a) používání pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely; nebo

- b) prodeje v rámci běžné činnosti.

Vlastníkem užívaná nemovitost je nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely.

Reálná hodnota je částka, za kterou je možno aktivum směniti za obvyklých podmínek mezi znalými a informovanými stranami.

Pořizovací náklad je zaplacená částka peněžních prostředků nebo jejich ekvivalentů nebo reálná hodnota jiné protihodnoty předané za nabytí aktiva v době jeho koupě nebo vytvoření.

Účetní hodnota částka, ve které je aktivum vykázáno v rozvaze.

5. Investice do nemovitosti je držena za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, případně obojího. Z tohoto důvodu generuje investice do nemovitosti peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených podnikem. To odlišuje investici do nemovitosti od nemovitostí užívaných vlastníkem. Výroba nebo dodávky zboží či služeb (případně používání nemovitosti pro administrativní účely) generuje peněžní toky, které jsou přiřaditelné nejen nemovitostem, ale rovněž ostatním aktivům používaným v procesu výroby nebo dodávek. Pro vlastníkem užívané nemovitosti se používá IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.
6. Toto jsou příklady investic do nemovitostí:
- a) pozemek držený za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení místo krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti;
- b) pozemek držený z důvodu aktuálně neurčeného budoucího užití (jestliže se podnik nerozhodne, zda bude pozemek držet jako nemovitost užívanou vlastníkem nebo za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti, má se za to, že je pozemek držen pro kapitálové zhodnocení);
- c) budova vlastněná vykazujícím podnikem (nebo držená vykazujícím podnikem na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě jednoho nebo více operativních leasingů; a
- d) budova, která je neobsazená, je však držena za účelem pronajmutí na základě jednoho nebo více operativních leasingů.
7. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investicemi do nemovitostí, a proto spadají mimo rozsah působnosti tohoto standardu:
- a) nemovitost držená za účelem prodeje v rámci běžné činnosti nebo v procesu výstavby či rekonstrukce za účelem takového prodeje (viz IAS 2 *Zásoby*), například nemovitost pořízená výlučně se záměrem následného prodeje v blízké budoucnosti nebo rekonstrukce a následného prodeje;
- b) nemovitost vytvářená nebo rekonstruovaná z pověření třetí strany (viz IAS 11 *Stavební smlouvy*);
- c) vlastníkem užívaná nemovitost (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*) včetně (mimo jiné) nemovitostí držených jako budoucí vlastníkem užívané nemovitosti, držených pro budoucí rekonstrukci a následné užívání vlastníkem, nemovitosti užívané zaměstnanci (bez ohledu na to, zda zaměstnanci platí tržní nájem či ne) a vlastníkem užívaná nemovitost, která čeká na vyřazení; a
- d) nemovitost, která je stavěna nebo rekonstruována pro budoucí užití jako investice do nemovitosti. Na takovou nemovitost se používá IAS 16 do dokončení výstavby nebo rekonstrukce a v tom okamžiku se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se na ni tento standard. Na druhou stranu se tento standard používá na stávající investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího používání jako investice do nemovitosti (viz odstavec 25).

8. Některé nemovitosti v sobě zahrnují část, která je držena za účelem dosažení nájemného nebo kapitálového zhodnocení a jinou 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 podnik vykazuje odděleně. Pokud části nemohou být prodány odděleně, je nemovitost investicí do nemovitosti pouze v případě, že pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, případně pro administrativní účely je držena jen nevýznamná část nemovitosti.
9. V některých případech poskytuje podnik nájemníkům nemovitosti držené podnikem doplňkové služby. S takovou nemovitostí nakládá podnik jako s investicí do nemovitosti pouze tehdy, jsou-li služby relativně nevýznamnou součástí ujednání jako celku.
10. V jiných případech jsou poskytované služby významnější součástí. Podnik vlastní a řídí například hotel, přičemž služby poskytované hostům jsou významnou částí ujednání jako celku. Z tohoto důvodu je hotel řízený vlastníkem považován za vlastníkem užívanou nemovitost spíše než investicí do nemovitosti.
11. Rozhodnutí, kdy jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nespĺňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné. Vlastník hotelu někdy například převádí určitou odpovědnost na třetí strany na základě smlouvy o správě (řízení) hotelu. Podmínky takových správních smluv jsou značně různorodé. Na jedné straně spektra může být pozice vlastníka jako v podstatě pasivního investora. Na druhé straně spektra může být situace, kdy si vlastník pouze externě zajistí každodenní funkce (provoz), avšak zůstává vystaven změnám peněžních toků generovaných provozem hotelu.
12. Rozhodnutí, zda nemovitost splňuje kritéria investice do nemovitosti, vyžaduje úsudek. Podnik si musí vytvořit taková kritéria, aby bylo možno tento úsudek provádět konzistentně v souladu s definicí investice do nemovitosti a s využitím odstavců 5 až 11. V případě, že je klasifikace obtížná, požaduje odstavec 66 a) od podniku zveřejnění těchto kritérií.
13. Podle IAS 17 *Leasingy* se nemovitosti držené na základě operativních leasingů neaktivují. Z tohoto důvodu nezachází nájemce se svojí zainteresovaností na takové nemovitosti jako s investicí do nemovitosti.
14. V některých případech vlastní podnik nemovitost, která je pronajata a užívána mateřskou společností nebo jinou společností ve skupině. Taková nemovitost nespĺňuje podmínky vykázání investice do nemovitosti v konsolidované účetní závěrce, která zahrnuje oba podniky, protože z pohledu skupiny jako celku je vlastníkem užívanou nemovitostí. Na druhou stranu, pokud nemovitost splňuje definici uvedenou v odstavci 4, je z pohledu individuálního podniku, který nemovitost vlastní, investicí do nemovitosti. Proto vykazuje takovou nemovitost pronajímatel ve své individuální účetní závěrce jako investici do nemovitosti.

ROZPOZNÁNÍ

15. Investice do nemovitosti se vykazuje jako aktivum tehdy a jen tehdy, pokud:
 - a) je pravděpodobné, že podnik získá budoucí ekonomické užítky spojené s investicí do nemovitosti; a
 - b) náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti jsou spolehlivě ocenitelné.
16. Při rozhodování, zda položka splňuje první kritérium vykázání, potřebuje podnik posoudit stupeň jistoty získání budoucích ekonomických užítků na základě informací dostupných v okamžiku prvního zachycení. Druhé kritérium vykázání je obvykle lehce splněno, protože směnná operace prokazující nákup aktiva identifikuje zároveň jeho náklady.

POČÁTEČNÍ OCENĚNÍ

17. Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti.
18. Náklady nakoupené investice do nemovitosti se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Přímo přiřaditelné výdaje zahrnují například platby za odborné právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady operace.
19. Náklady na investici pořízenou vlastní činností jsou její pořizovací náklady k datu, ke kterému byla stavba nebo rekonstrukce nemovitosti dokončena. Do tohoto data používá podnik IAS 16, *Pozemky budovy a zařízení*. Tímto datem se nemovitost stává investicí do nemovitosti a použije se tento standard (viz dále uvedené odstavce 51 e) a 59).
20. Pořizovací náklady investice do nemovitosti se nezvyšují o zřizovací (počáteční) náklady (pokud nejsou nezbytné k uvedení nemovitosti do provozuschopného stavu), počáteční provozní ztráty, které se vyskytly před tím, než nemovitost dosáhla plánované úrovně obsazení nebo abnormální částky promarněného materiálu, práce či jiných zdrojů, ke kterým došlo v průběhu výstavby nebo rekonstrukce nemovitosti.
21. Pokud je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice současný hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.

NÁSLEDNÉ VÝDAJE

22. Následné výdaje spojené s investicí do nemovitosti, která již byla vykázána, se přičtou k její účetní hodnotě pouze v případech, kdy je pravděpodobné, že podnik získá budoucí ekonomické užítky nad rámec původně plánované výkonnosti dané investice do nemovitosti. Všechny ostatní následné výdaje se vykází jako účetní náklady období, ve kterém se vyskytly.
23. Vhodné účetní řešení výdajů, které se vyskytly následně po pořízení investice do nemovitosti je závislé na okolnostech, které byly zohledněny při počátečním ocenění a vykázání dané investice. Pokud je v účetní hodnotě investice do nemovitosti již zohledněna například ztráta budoucích ekonomických užitků, pak se následné výdaje na obnovení budoucích ekonomických užitků očekávaných z nemovitosti aktivují. Obdobným příkladem je rovněž situace, kdy kupní cena aktiva již odráží závazek podniku vynaložit v budoucnu výdaje, které jsou nezbytné k uvedení aktiva do provozuschopného stavu. Příkladem může být pořízení budovy vyžadující opravu. V takových případech se následné výdaje přičítají k účetní hodnotě nemovitosti.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ PO POČÁTEČNÍM VYKÁZÁNÍ

24. Při stanovení účetních pravidel si podnik musí zvolit mezi modelem oceňování reálnou hodnotou podle odstavců 27 až 49 a modelem oceňování pořizovacími náklady podle odstavce 50 a vybrané účetní pravidlo musí používat pro veškeré své investice do nemovitostí.
25. IAS 8 *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech* říká, že nevyhnutelné (dobrovolné) změny účetních pravidel mohou být prováděny pouze v případech, kdy provedená změna povede k vhodnějšímu vykázání událostí nebo operací v účetní závěrce podniku. Je velmi nepravděpodobné, že by změna oceňování z metody reálné hodnoty na model oceňování pořizovacími náklady vedla ke správnějšímu vykazování.
26. Tento standard požaduje, aby všechny podniky určily reálnou hodnotu investice do nemovitosti, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (model oceňování reálnou hodnotou) nebo alespoň zveřejnění v komentáři (model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a má předchozí zkušenosti s oceňováním předmětné kategorie investic do nemovití v dané lokalitě.

Model oceňování reálnou hodnotou

27. Podnik, který si vybral model oceňování reálnou hodnotou, musí po počátečním zachycení oceňovat veškeré své investice do nemovitostí jejich reálnou hodnotou až na výjimečné případy popsané v odstavci 47.
28. Přírůstky nebo úbytky vzniklé ze změn reálné hodnoty investice do nemovitosti se zahrnují do účetního zisku nebo ztráty období, ve kterém k nim došlo.
29. Reálnou hodnotou investice do nemovitosti je obvykle její tržní hodnota. Reálná hodnota je ve shodě se svou definicí stanovena jako nejpravděpodobnější cena, kterou je možno reálně dosáhnout na trhu k rozvahovému dni. Je nejlepší cenou reálně dosažitelnou prodávajícím a nejvýhodnější cenou reálně dosažitelnou kupujícím. Tento odhad jmenovitě vylučuje odhady cen zvýšené nebo snížené vlivem speciálních podmínek nebo okolností, jakými jsou například atypické financování, operace prodeje a zpětného leasingu, zvláštní ujednání nebo úlevy poskytnuté kýmkoliv, kdo je s prodejem spojen.
30. Podnik stanovuje reálnou hodnotu bez odpočítávání jakýchkoliv nákladů operací, které mohou podniku vzniknout z důvodu prodeje nebo jiného druhu vyřazení.
31. Reálná hodnota investice do nemovitosti musí vyjadřovat aktuální stav trhu a okolnosti právě k rozvahovému dni a ne k dřívějšímu nebo pozdějšímu datu.
32. Odhad reálné hodnoty je veličinou vztahenou k určenému datu. Vzhledem k tomu, že se trh a tržní podmínky mění, může být odhad hodnoty k jinému datu nesprávný nebo nevhodný. Definice reálné hodnoty rovněž předpokládá současnou směnu a vypořádání prodejní smlouvy, bez zohlednění jakékoli změny ceny v případě, kdy směna a vypořádání mezi informovanými a znalými stranami a za obvyklých podmínek neprobíhá současně.
33. Reálná hodnota investice do nemovitostí odráží, mimo jiných záležitostí, i nájemné z aktuálních leasingů a přiměřené a obhajitelné předpoklady představující tržní pohled ochotných a znalých stran na očekávané nájemné z budoucích leasingů ve světle stávajících tržních podmínek.
34. Definice reálné hodnoty se odvolává na „ochotné a znalé strany“. V této souvislosti znamená pojem „znalý“, že jak ochotný kupující, tak i ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o podstatě a charakteru investice do nemovitosti, jejím aktuálním i potenciálním využití a stavu trhu k rozvahovému dni.
35. Ochotný kupující je ke koupi motivován, nikoliv však nucen. Tento kupující není ani nedočkavý ani rozhodnutý koupit za jakoukoliv cenu. Je tím, kdo kupuje v souladu s realitou aktuálního trhu, a s aktuálními tržními očekáváními, nikoliv však na základě pomyslného nebo hypotetického trhu, který nemůže být prokázán nebo očekáván.
36. Ochotný prodávající není ani nedočkavým ani k prodeji donuceným prodejcem, připraveným k prodeji za jakoukoliv cenu ani tím, kdo je připraven trvat na ceně, která není s ohledem na současný trh reálně dosažitelná. Ochotný prodávající je motivován k prodeji investice do nemovitosti na základě tržních podmínek a za nejlepší dosažitelnou cenu na otevřeném trhu, po provedení přiměřeného marketingu, a to bez ohledu na výši takové ceny. Faktické podmínky aktuálního vlastníka investice do nemovitosti není součástí takového uvažování, protože ochotný prodávající je chápán jako hypotetický vlastník.
37. Termín „po provedení přiměřeného marketingu“ znamená, že je investice do nemovitosti vystavena na trhu nejlepším možným způsobem tak, aby byl její prodej proveden za nejlepší reálně dosažitelnou cenu. Délka zveřejnění může být závislá na tržních podmínkách, musí však být dostatečná k tomu, aby investice do nemovitosti vzbudila pozornost přiměřeného počtu potenciálních kupců. Předpokládá se, že období inzerce předchází rozvahovému dni.

38. Definice reálné hodnoty se odvolává na „obvyklé podmínky“. Operace za obvyklých podmínek je operace, k níž dochází mezi stranami nemajícími žádné zvláštní či výjimečné vztahy, které by činily cenu operace tržně neobvyklou. Předpokládá se, že k operaci dochází mezi nespřízněnými stranami, které jednají na sobě nezávisle.
39. Za normálních okolností poskytují nejprůkaznější reálnou hodnotu aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Podnik musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti, případně ve smluvních podmínkách leasingu nebo jiné smlouvy vztahující se k nemovitosti.
40. V případě absence běžných cen na aktivním trhu podobnému popisu v odstavci 39 bere podnik v úvahu informace z různých zdrojů, a to včetně:
- a) běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality (nebo s nemovitostmi, které jsou předmětem odlišných leasingových a jiných smluv), upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti;
 - b) předcházející ceny již neaktivního trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny; a
 - c) odhad diskontovaných peněžních toků založený na spolehlivém výpočtu budoucích peněžních toků, doložený podmínkami všech existujících leasingových a jiných smluv a (pokud je to možné) externími doklady, jako jsou například běžné tržní nájmy z obdobných nemovitostí ve stejné lokalitě a stavu a při použití diskontních sazeb, které odrážejí běžné tržní odhady nejistot ve výši a načasování peněžních toků.
41. V některých případech mohou různé zdroje uvedené v předchozím odstavci vést k rozdílným variantám reálné hodnoty investice do nemovitosti. Podnik musí zvážit příčiny těchto rozdílů tak, aby v rámci relativně úzkého rozmezí možných výpočtů reálné hodnoty dosáhl jejího co nejspolehlivějšího odhadu.
42. Ve výjimečných případech je při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasně zřejmé, že rozmezí možných výpočtů je tak velké a určení pravděpodobnosti různých dopadů bude tak obtížné, že je popřena užitečnost jednoho odhadu reálné hodnoty. Uvedené skutečnosti mohou naznačovat, že reálná hodnota není určitelná na spolehlivém a kontinuálním základě (viz odstavec 47).
43. Reálná hodnota se liší od hodnoty z užití, jak je definována v IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. Reálná hodnota odráží znalosti a odhady daných účastníků trhu, jako faktory, které jsou relevantní pro účastníky trhu obecně. Naproti tomu hodnota z užití odráží znalosti a odhady podniku jako faktory, které jsou specifické pro danou jednotku a nejsou použitelné pro podniky obecně. Reálná hodnota například nezohledňuje:
- a) dodatečnou hodnotu odvozenou z vytvoření portfolia nemovitostí v různých lokalitách;
 - b) synergický efekt mezi investicemi do nemovitosti a ostatními aktivy;
 - c) právní výhody nebo omezení, která jsou specifická pouze pro aktuálního vlastníka; a
 - d) daňové úlevy nebo břemena, která jsou specifická pro aktuálního vlastníka.

44. Podnik se musí při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti vyvarovat duplicitnímu započítání aktiv nebo závazků, které jsou vykazovány v rozvaze jako samostatná aktiva nebo závazky. Například:
- a) zařízení jako jsou výtahy nebo klimatizace jsou často nedělitelnou součástí budovy a jsou obecně spíše součástí investice do nemovitosti, než by byly vykazovány odděleně jako pozemky, budovy a zařízení;
 - b) pokud je pronajmuta 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 investice do nemovitosti, nevykazuje podnik toto zařízení jako samostatné aktivum; a
 - c) reálná hodnota investice do nemovitosti nezahrnuje zálohové nebo časově rozlišené příjmy z operativního leasingu, neboť je podnik vykazuje jako samostatné aktivum či závazek.
45. Reálná hodnota investice do nemovitosti nezohledňuje budoucí kapitálové výdaje, které budou zlepšovat nebo rozšiřovat nemovitost a nezohledňuje odpovídající budoucí užítky plynoucí z takových budoucích výdajů.
46. V některých případech podnik očekává, že současná hodnota jeho plateb vztahujících se k investici do nemovitosti (mimo platby vztahující se k finančním závazkům) překročí současnou hodnotu odpovídajících peněžních příjmů. Pro určení, zda má být v tomto případě vykázán závazek a jak má být takový závazek oceněn, použije podnik IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Neschopnost spolehlivého určení reálné hodnoty

47. Předpoklad, že podnik bude schopen určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti na spolehlivém a kontinuálním základě je vyvrátitelný. Ve výjimečných případech je již při prvním pořízení investice do nemovitosti (nebo v případě, kdy se existující nemovitost stává poprvé investicí do nemovitosti na základě dokončení výstavby nebo rekonstrukce nebo z důvodu změny způsobu jejího využívání) jasné zřejmé, že podnik nebude schopen určit reálnou hodnotu na spolehlivém a kontinuálním základě). K tomu dochází tehdy a jen tehdy, když jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní výpočty reálné hodnoty (založené například na odhadech diskontovaných peněžních toků) nejsou možné. V takových případech použije podnik pro ocenění dané investice do nemovitosti vzorové řešení IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Zbytková hodnota investice do nemovitosti se předpokládá v nulové výši a podnik pokračuje v používání IAS 16 až do vyřazení dané investice do nemovitosti.
48. V popsaných výjimečných případech, kdy je podnik povinen z důvodů uvedených v předchozím odstavci oceňovat určitou investici do nemovitosti podle vzorového řešení IAS 16, oceňuje podnik všechny ostatní své investice do nemovitostí reálnou hodnotou.
49. Pokud podnik oceňoval dříve investici do nemovitosti reálnou hodnotou, pokračuje v tomto oceňování nemovitosti reálnou hodnotou až do jejího vyřazení (nebo dokud se nemovitost nestane nemovitostí užívanou vlastníkem, případně dokud nezahájí přípravu nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti), a to dokonce i v případě, že se operace na trhu stanou méně časté nebo se tržní ceny stanou obtížněji dostupné.

Model oceňování pořizovacími náklady

50. Po počátečním zachycení oceňuje podnik, který si zvolil model oceňování pořizovacími náklady, veškeré své investice do nemovitostí podle vzorového řešení IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, to znamená na úrovni pořizovacích nákladů po odpočtu veškerých opravek a veškerých kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

PŘEVODY

51. Převody z a na investice do nemovitostí mohou být provedeny tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně užívání, prokázané:
- a) zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investice do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem;
 - b) zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti na zásoby;
 - c) ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí;
 - d) zahájením operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí; nebo
 - e) ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu ze stavěných či rekonstruovaných nemovitostí (upravených IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení) na investice do nemovitostí.
52. Výše uvedený odstavec 51 b) vyžaduje, aby podnik převedl nemovitost z investic do nemovitostí na zásoby tehdy a jen tehdy, pokud došlo ke změně v užívání prokázané zahájením kroků směřujících k prodeji. Když se podnik rozhodne k vyřazení investice do nemovitosti bez toho, že by zahájil tomu odpovídající kroky, pokračuje podnik ve vykazování dané nemovitosti jako investice do nemovitosti, a to až do okamžiku ukončení jejího vykazování (vyřazení z rozvahy) a nepřistupuje k ní tedy jako k zásobám.
53. Odstavce 54 až 59 se zabývají záležitostmi zachycování a oceňování, které se aplikují, pokud podnik používá model oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Pokud používá podnik model oceňování pořizovacími náklady, nemění se v důsledku převodů mezi investicemi do nemovitostí, vlastníkem užívanými nemovitostmi a zásobami účetní hodnota převáděné nemovitosti, a nemění se tedy pořizovací náklady takové nemovitosti pro potřeby oceňování a zveřejňování.
54. V případě převodu investice do nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo zásobu, je pro následné vykazování podle IAS 16 nebo IAS 2 použita reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.
55. Pokud se vlastníkem užívaná nemovitost stane investicí do nemovitostí, která bude vedena v reálné hodnotě, podnik musí uplatňovat IAS 16 až do data změny ve způsobu jejího užívání. S veškerými odchylkami mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází podnik stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16.
56. Až do data, ke kterému se stane vlastníkem užívaná nemovitost investicí do nemovitostí vedenou v reálné hodnotě, pokračuje podnik v odepisování nemovitosti a ve vykazování veškerých ztrát ze snížení hodnoty, které se vyskytly. S veškerými rozdíly mezi účetní hodnotou nemovitosti podle IAS 16 a její reálnou hodnotou k uvedenému datu zachází podnik stejným způsobem jako při přecenění podle IAS 16. Jinými slovy:
- a) jakékoliv výsledné snížení účetní hodnoty nemovitosti je vykázáno v hospodářském výsledku daného období. K tomu je však nutno dodat, že v případě, že na danou nemovitost připadá určitá částka fondu z přecenění, pak je zmiňované snížení hodnoty zúčtováno do této výše nejprve proti fondu z přecenění;
 - a

- b) k jakémukoliv zvýšení účetní hodnoty se přistupuje následujícím způsobem:
- i) v rozsahu, v němž zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí snížení hodnoty dané nemovitosti, je zhodnocení vykázáno v hospodářském výsledku daného období. Částka vykázaná v hospodářském výsledku za období nesmí přesáhnout částku potřebnou k dosažení účetní hodnoty, která by byla dosažena (po odpočtu odpisů) v případě, že by nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty;
a
 - ii) jakákoliv zbývající část zhodnocení je účtována přímo do vlastního kapitálu jako fond z přecenění. V případě následného vyřazení dané investice do nemovitosti je přecenění zahrnuté do vlastního kapitálu převedeno do nerozděleného zisku. Převod fondu z přecenění do nerozděleného zisku se neprovádí přes výsledovku.
57. V případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě se vykážou veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou nemovitosti a její předchozí účetní hodnotou jako hospodářský výsledek daného období.
58. Přístup k řešení převodů ze zásob na investice do nemovitostí, které budou vedeny v reálné hodnotě je konzistentní s prodejem zásob.
59. Jestliže podnik dokončí stavbu nebo rekonstrukci investice do nemovitostí, která je prováděna ve vlastní režii a daná nemovitost bude vedena v reálné hodnotě, vykážou se veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou dané nemovitosti k datu dokončení a její předchozí účetní hodnotou jako hospodářský výsledek daného období.

VYŘAZENÍ

60. Investice do nemovitosti se přestává vykazovat (je vyřazena z rozvahy) v případě jejího vyřazení nebo v případě, že je investice do nemovitosti trvale vyňata z užívání a při jejím vyřazení se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.
61. K vyřazení investice do nemovitosti může dojít v důsledku prodeje nebo jejího vložení do finančního leasingu. K určení data vyřazení investice do nemovitosti použije podnik kritéria IAS 18 *Výnosy*, určující rozpoznání výnosu z prodeje zboží, a vezme v úvahu odpovídající vodítka Dodatku k IAS 18. IAS 17 *Leasingy* se použije při vyřazení z důvodu vložení nemovitosti do finančního leasingu nebo při prodeji a zpětném leasingu.
62. Zisky nebo ztráty vzniklé z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitosti se určí jako rozdíl mezi hodnotou vedenou v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a vykáže se jako náklad nebo výnos ve výsledovce (pokud IAS 17 *Leasingy* v případě prodeje a zpětného leasingu nestanoví jinak).
63. Očekávaná pohledávka z titulu vyřazení investice do nemovitosti je nejprve vykázána na úrovni reálné hodnoty. V konkrétních případech, kdy je platba za investici do nemovitosti odložena, je očekávaná pohledávka vykázána nejprve na úrovni současného hotovostního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální částkou vypořádání a hotovostním ekvivalentem ceny se vykáže jako časově rozlišený úrokový výnos podle IAS 18 zohledňující efektivní výnos pohledávky.
64. Na veškeré závazky, které podniku zůstanou po vyřazení investice do nemovitosti použije podnik odpovídajícím způsobem IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Modely oceňování reálnou hodnotou a pořizovacími náklady

65. Níže uvedené informace, jejichž zveřejnění se požaduje, doplňují požadavky IAS 17 Leasingy. Podle IAS 17 podává vlastník investice do nemovitostí informace pronajímatele o operativním leasingu. Na základě IAS 17 podává podnik, který drží investici do nemovitosti na základě finančního leasingu informace nájemce o takovém finančním leasingu a pronajímatel zveřejňuje informace o každém operativním leasingu, který poskytl.
66. Podnik zveřejňuje:
- a) v případech, kdy je klasifikace obtížná (viz odstavec 12) kritéria stanovená podnikem pro odlišení investice do nemovitosti od vlastníkem užívané nemovitosti a od nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžné činnosti;
 - b) metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty investice do nemovitosti, včetně informace o tom, zda bylo určení reálné hodnoty doloženo průkaznými údaji trhu nebo bylo více založeno na jiných faktorech (které musí podnik zveřejnit), z důvodu povahy nemovitosti nebo nedostatku srovnatelných tržních údajů;
 - c) do jaké míry je reálná hodnota investice do nemovitosti (tak jak je oceněna nebo zveřejněna v účetní závěrce) založena na ocenění provedeném nezávislým znalcem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti v oceňování nemovitostí obdobného druhu a lokality, jako jsou oceňované nemovitosti. Pokud žádné takové ocenění nebylo provedeno, musí být tato skutečnost zveřejněna;
 - d) částky zahrnuté do výsledovky představující:
 - i) nájemné z investice do nemovitostí;
 - ii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které generovaly nájemné v průběhu období;
 - iii) přímé provozní náklady (včetně oprav a údržby) vzniklé z investice do nemovitostí, které negenerovaly nájemné v průběhu období;
 - e) existenci a výši omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti případně realizovatelnosti úhrady výnosů či výtěžků z vyřazení; a
 - f) významné smluvní závazky k prodeji, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně jejím opravám, údržbě či rozšiřování.

Model oceňování reálnou hodnotou

67. Podnik, který používá model oceňování reálnou hodnotou upravený odstavci 27–49, navíc k informacím zveřejněným podle odstavce 66 zveřejnění rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, který obsahuje:
- a) přírůstky, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - b) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - c) vyřazení;

- d) čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty;
 - e) čisté kursové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů zahraničních jednotek;
 - f) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí; a
 - g) ostatní pohyby.
68. Ve výjimečných případech, kdy podnik oceňuje investice do nemovitostí pomocí vzorového řešení IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (z důvodu absence spolehlivé reálné hodnoty, viz výše uvedený odstavec 47), musí rozpis požadovaný předchozím odstavcem zveřejňovat částky připadající na takové investice do nemovitostí odděleně od částek vztahujících se k ostatním investicím do nemovitostí. Navíc musí podnik zveřejnit:
- a) popis investice do nemovitosti;
 - b) vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě vyčíslena;
 - c) pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží; a
 - d) vyřazení investic do nemovitostí, které nebyly vedeny v reálných hodnotách:
 - i) skutečnost, že podnik vyřadil investici do nemovitostí, která nebyla vedena v reálné hodnotě;
 - ii) účetní hodnotu této investice do nemovitosti k datu prodeje; a
 - iii) částku vykázaného zisku nebo ztráty.

Model oceňování pořizovacími náklady

69. Ke zveřejnění informací požadovaných odstavcem 66 přidává podnik, který používá model oceňování pořizovacími náklady upravený odstavcem 50, ještě další údaje:
- a) použitou metodu odepisování;
 - b) doby použitelnosti nebo odpisové sazby;
 - c) brutto účetní hodnotu a oprávky (dohromady s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na začátku a ke konci období;
 - d) rozpis částek investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a ke konci období, které obsahuje následující údaje (uvedení srovnatelných údajů za minulá období se nevyžaduje):
 - i) přírůstky, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů;
 - ii) přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací;
 - iii) vyřazení;
 - iv) odpisy;
 - v) částku rozpoznané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty vráceno v průběhu období podle IAS 36 Snížení hodnoty aktiv;

- vi) čisté kursové rozdíly vzniklé převodem účetních výkazů zahraničních jednotek;
 - vii) převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí; a
 - viii) ostatní pohyby;
- e) reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech popsanych v odstavci 47, ve kterých podnik nemůže spolehlivě určit reálnou hodnotu investice do nemovitosti, musí podnik zveřejnit:
- i) popis investice do nemovitosti;
 - ii) vysvětlení proč nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena; a
 - iii) pokud je to možné, tak rozmezí, v rámci kterého reálná hodnota nejpravděpodobněji leží.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Model oceňování reálnou hodnotou

70. Při využití modelu oceňování reálnou hodnotou musí podnik vykázat dopad zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo dříve) jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Navíc:
- a) pokud podnik již otevřeně zveřejnil (v účetní závěrce nebo jinak) reálnou hodnotu svých investic do nemovitostí v dřívějších obdobích (stanovenou způsobem splňujícím definici reálné hodnoty uvedenou v odstavci 4 a dle návodu obsaženého v odstavcích 29 až 46), pak se podniku doporučuje, ale není vyžadováno, aby:
 - i) upravil počáteční zůstatek nerozděleného zisku za nejstarší období v němž tuto reálnou hodnotu zveřejnil; a
 - ii) přehodnotil a znovuvykázal porovnatelné údaje za tato období;
 - b) pokud podnik v minulosti nezveřejnil informace popsané v bodě a), pak nemusí přehodnotit a znovuvykázat porovnatelné údaje za předchozí období a musí pouze tuto skutečnost zveřejnit.
71. Tento standard vyžaduje přístup odlišný od vzorového řešení a povoleného alternativního řešení pro změny v účetních pravidlech podle IAS 8 *Čistá ztráta nebo zisk za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*. IAS 8 vyžaduje, aby porovnatelné údaje za minulá období byly přehodnoceny a znovuvykázány (vzorové řešení) nebo aby byly zveřejněny doplňkové přehodnocené informace (povolené alternativní řešení), pokud přehodnocení není neproveditelné.
72. Když podnik zavádí tento standard poprvé, zahrnuje úprava počátečního zůstatku nerozděleného zisku rovněž reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

Model oceňování pořizovacími náklady

73. Pro veškeré změny v účetních pravidlech, které se vyskytnou v okamžiku, kdy podnik poprvé zavede tento standard a rozhodne se pro používání modelu oceňování pořizovacími náklady se použije IAS 8. Dopad změny účetních pravidel zahrnuje reklasifikaci veškerých částek vedených ve fondu z přecenění pro danou investici do nemovitosti.

DATUM ÚČINNOSTI

74. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na účetní období počínající před 1. lednem 2001, musí tuto skutečnost zveřejnit.
75. Tento standard nahrazuje v oblasti investic do nemovitostí IAS 25 *Vykazování investic*.

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARD IAS 41

Zemědělství

Tento standard byl schválen Radou IASC v prosinci 2000 a je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později.

ÚVOD

1. IAS 41 předepisuje účetní řešení, prezentaci účetní závěrky a zveřejňování související se zemědělskou činností, které nejsou zahrnuty do jiných Mezinárodních účetních standardů. Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna živých zvířat nebo rostlin (biologických aktiv) určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.
2. IAS 41 mimo jiné předepisuje účetní řešení při zobrazování biologických aktiv v období růstu, degenerace, produkce a rozmnožování a výchozí ocenění zemědělské produkce v okamžiku sklizně. Pro biologická aktiva je vyžadováno od okamžiku jejich uznání do okamžiku sklizně ocenění reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, jiné přístupy jsou připuštěny pouze tehdy, pokud není reálná hodnota v okamžiku uznání spolehlivě měřitelná. Předmětem IAS 41 ale není zpracování zemědělské produkce po sklizni, například zpracování hroznů na víno a vlny na přízi.
3. Předpokládá se, že reálná hodnota biologických aktiv je spolehlivě měřitelná. Tento předpoklad může být vyvrácen pouze při počátečním uznání biologického aktiva, pro které není trhem určená cena nebo hodnota k dispozici a alternativně určené odhady reálné hodnoty by byly zjevně nespolehlivé. V takových případech IAS 41 požaduje, aby podnik oceňoval biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávků a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile se stane reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelnou, podnik aktivum ocení reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Zemědělskou produkci podnik ve všech případech ocení v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje.
4. IAS 41 požaduje, aby změny v reálné hodnotě biologického aktiva snížené o odhadnuté náklady prodeje ovlivnily čistý zisk nebo ztrátu v období, ve kterém nastaly. Změna fyzických vlastností živého zvířete nebo rostliny v průběhu zemědělské činnosti přímo zvyšuje, nebo snižuje ekonomický užitek podniku. Při použití účetního modelu založeného na transakcích a historických nákladech může podnik lesního hospodářství nevykazovat výnos do doby první sklizně a prodeje, což je přibližně doba 30 let po vysazení. Na druhé straně účetní model, který uznává a oceňuje biologický růst v současných reálných hodnotách, vykazuje změny v reálné hodnotě po celou dobu mezi setbou a sklizní.

5. IAS 41 nezavádí žádné nové principy pro pozemky vztahující se k zemědělské činnosti. Namísto toho se podnik řídí standardem IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 40 – *Investice do nemovitostí* v závislosti na tom, který standard je za daných okolností vhodnější. IAS 16 požaduje, aby byl pozemek oceněn buď v pořizovacích nákladech snížených o kumulované ztráty ze snížení hodnoty, nebo v přeceněné částce. IAS 40 požaduje, aby pozemek, který je investicí do nemovitosti, byl oceňován reálnou hodnotou nebo v pořizovacích nákladech snížených o kumulované ztráty hodnoty. Biologická aktiva, která jsou fyzicky spojena s pozemkem (například stromy v pěstěném lese), jsou oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje odděleně od půdy.
6. IAS 41 požaduje, aby nepodmíněná státní dotace, která souvisí s biologickým aktivem oceňovaným v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, byla uznána jako výnos tehdy a jen tehdy, když je přiznána. Jestliže je státní dotace podmíněná, včetně situace, kdy je u státní dotace požadováno, aby podnik neprovozoval určité specifikované zemědělské činnosti, podnik uzná státní dotaci jako výnos tehdy a jen tehdy, jsou-li splněny podmínky, na které je dotace vázána. Jestliže státní dotace souvisí s biologickým aktivem, které je oceňováno pořizovacími náklady sníženými o oprávkou a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, použije se IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*.
7. IAS 41 je účinný pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití se podporuje.
8. IAS 41 nezavádí žádná konkrétní přechodná opatření. Přijetí IAS 41 se vypořádá ve shodě s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.
9. Dodatek A poskytuje vzorové příklady použití IAS 41. Dodatek B, *Zdůvodnění závěrů*, shrnuje důvody Výboru pro přijetí souboru požadavků zveřejněných v IAS 41.

OBSAH

	Odstavce
Účel	381
Rozsah působnosti	381
Definice	382
Definice týkající se problematiky zemědělství	382
Obecné definice	382
Uznání a oceňování	383
Zisky a ztráty	385
Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty	385
Státní dotace	385
Vykázání a zveřejnění	386
Vykázání	386
Zveřejnění	386
Obecně	386
Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou	388

Státní dotace 388

Datum účinnosti a přechod 388

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

ÚČEL

Cílem tohoto standardu je stanovit pro zemědělskou činnost její účetní zachycení, prezentaci v účetní závěrce a zveřejnění.

ROZSAH PŮSOBNOSTI

1. Tento standard se použije na účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností:
 - a) biologická aktiva;
 - b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně; a
 - c) státní dotace podle odstavců 34-35.
2. Tento standard se nepoužije na:
 - a) pozemky spjaté se zemědělskou činností (viz IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 40 – *Investice do nemovitostí*); a
 - b) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností (viz IAS – 38 – *Nehmotná aktiva*).
3. Tento standard se použije na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv podniku, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté se použije IAS 2 – *Zásoby* nebo jiný použitelný Mezinárodní účetní standard. To znamená, že se tento standard nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, například zpracováním vinných hroznů na víno vinařem, který hrozny vypěstoval. Přestože takové zpracování může být logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a probíhající události mohou vykazovat určitou podobnost s biologickou přeměnou, není další zpracování zahrnuto do definice zemědělské činnosti v tomto standardu.
4. Následující tabulka uvádí příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem zpracování po sklizni:

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberce
Stromy v pěstěném lese	Kmeny	Stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Jatečně upravená těla	Párky, uzená šunka
Keře	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

DEFINICE

Definice spojené se zemědělstvím

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

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.

Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva podniku.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo živá rostlina.

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které v biologickém aktivu způsobují kvalitativní a kvantitativní změny.

Skupina biologických aktiv představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Sklizeň představuje oddělení produkce od biologického aktiva, nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

6. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností: například chov dobytka, lesnictví, pěstování jednoletých nebo víceletých plodin, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstování květin, vodní hospodářství (včetně chovu ryb). V této rozmanitosti však existují určité společné rysy:

- a) *Schopnost přeměny.* Živá zvířata a rostliny jsou schopná biologické přeměny;
- b) *Řízení přeměny.* Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením, nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením nebo světelnými podmínkami). Takovéto řízení odlišuje zemědělskou činnost od jiných činností. Například využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (jako jsou mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou; a
- c) *Měření změn.* Změna v kvalitě (jako jsou například genetické vlastnosti, hustota, zralost, tuková vrstva, obsah bílkovin nebo síla vlákna) nebo v kvantitě (například potomstvo, hmotnost, objem, délka vlákna nebo průměr, množství pupat) způsobená biologickou přeměnou je měřena a sledována jako rutinní řídicí funkce.

7. Biologická přeměna vede k následujícím typům výsledků:

- a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech i) růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), ii) degenerace (úbytek množství nebo zhoršení kvality zvířat a rostlin), nebo iii) rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin); nebo
- b) získání zemědělských produktů jako je latex, čajový list, vlna nebo mléko.

Obecné definice

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

Aktivní trh je trhem, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- a) položky obchodované na trhu jsou stejnorodé;
- b) ochotní kupující a prodávající se běžně kdykoliv mohou vyhledat; a
- c) ceny jsou veřejně známé.

Účetní hodnota je částka, v níž je aktivum zachyceno v rozvaze.

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

Státní dotace jsou definovány v IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

9. Reálná hodnota aktiva je založena na jeho současném umístění a podmínkách. Z toho například plyne, že reálná hodnota skotu na farmě je cenou skotu na relevantním trhu snížená o přepravní náklady a o ostatní náklady spojené s dodáním skotu na tento trh.

UZNÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

10. Podnik vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a jen tehdy, pokud:
 - a) je ovládání aktiva podnikem výsledkem minulých událostí;
 - b) je pravděpodobné, že podniku v souvislosti s aktivem poplynou budoucí ekonomické užítky; a
 - c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.
11. V rámci zemědělské činnosti může být ovládání aktiva prokázáno například vlastnickým právem ke skotu a cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho pořízení, narození nebo odstavení. Budoucí užítky se obvykle určují oceněním podstatných fyzických vlastností.
12. Biologické aktivum je oceněno při prvním uznání a ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, kromě případu popsaného v odstavci 30, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena.
13. Zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv podniku je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem, pokud se používá IAS 2 – Zásoby nebo jiný vhodný Mezinárodní účetní standard.
14. Náklady prodeje zahrnují provize zprostředkovatelům, obchodníkům, dávky placené regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel. Náklady prodeje nezahrnují přepravu ani ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.
15. Určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností – například podle stáří nebo kvality. Podnik vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jako základ pro stanovení ceny využívá trh.
16. Podniky často uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucím datu. Ceny sjednané v těchto smlouvách nejsou pro určení reálné hodnoty nutné relevantní, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém by mohli obchod uzavřít ochotný kupující a prodávající. Reálná hodnota biologického aktiva nebo zemědělské produkce se tudíž v důsledku existence smlouvy neupravuje. V některých případech může být smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce smlouvou nevýhodnou, jak ji definuje IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Na nevýhodné smlouvy se proto použije IAS 37.
17. Kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí je vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty daného aktiva, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje. Jestliže má podnik přístup na různé aktivní trhy, použije cenu trhu, který je pro něj nejrelevantnější. Například pokud má podnik přístup na dva aktivní trhy, použije cenu vyskytující se na trhu, který hodlá využít.

18. Jestliže aktivní trh neexistuje, použije podnik pro určení reálné hodnoty jednu nebo několik z následujících možností, pokud jsou dosažitelné:
 - a) poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly od data transakce k rozvahovému dni významné změny;
 - b) tržní ceny podobných aktiv, a to s úpravou odrážející rozdíly; a
 - c) sektorové referenční hodnoty (benchmark), například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce (měřeno množstvím přepravek, košů) nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu vyjádřenou na kilogram masa.
19. Informační zdroje vyjmenované v odstavci 18 mohou vést v některých případech k rozdílným závěrům, pokud jde o reálnou hodnotu biologického aktiva nebo zemědělské produkce. Podnik uváží příčiny těchto rozdílů, aby dosáhl co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty uvnitř relativně úzkého pásma racionálních odhadů.
20. V některých podmínkách nemusí být pro biologické aktivum k dispozici trhem určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám. V těchto případech podnik využije k určení reálné hodnoty současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou mírou před zdaněním.
21. Účelem propočtu současné hodnoty očekávaných budoucích čistých peněžních toků je určení reálné hodnoty biologického aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách. To vezme podnik v úvahu pro určení vhodné diskontní sazby, která bude využita pro odhad očekávaných čistých peněžních toků. Současné podmínky biologického aktiva vylučují zahrnutí jakéhokoli následného zvýšení hodnoty z další biologické přeměny a z budoucích činností, jako jsou zvýšení hodnoty související s budoucí biologickou přeměnou, sklizní a prodejem.
22. Podnik nezahrnuje žádné peněžní toky související s financováním aktiv, zdaněním nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například náklady na obnovu výsadby stromů v pěstěném lese po jeho vytěžení).
23. Při odsouhlasení ceny transakce za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými kupujícími a prodávajícími zvažuje podnik možná kolísání peněžních toků. Z toho vyplývá, že reálná hodnota takové možné kolísání odráží. Proto podnik zapracuje možné kolísání peněžních toků do očekávaných peněžních toků nebo do diskontních sazeb nebo kombinuje oba přístupy. Při určení diskontní sazby podnik použije předpokladů konzistentních s těmi předpoklady, které byly použity při odhadu očekávaných peněžních toků, aby zamezil tomu, že některý předpoklad bude zahrnut dvakrát, nebo že bude opomenut.
24. Pořizovací náklady se mohou v některých případech přibližovat reálné hodnotě, zejména pokud:
 - a) od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum se uskutečnila malá část biologické přeměny (například sazenice ovocného stromu byla vysazena těsně před rozvahovým dnem); nebo
 - b) se předpokládá, že vliv biologické přeměny na cenu je nevýznamný (například v počátcích stádiích růstu borovice pěstované v třicetiletém produkčním cyklu).
25. Biologické aktivum je často fyzicky spojeno s pozemkem (například strom v pěstěném lese). V takovém případě nejspíš nebude existovat samostatný trh s biologickými aktivy, která jsou pevně spojena s pozemkem, ale může v tomto případě existovat aktivní trh s aktivy kombinovanými, tj. s biologickým aktivem, s původním pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Podnik může užít informace týkající se kombinovaných aktiv k určení reálné hodnoty biologických aktiv. Například reálnou hodnotu původního pozemku a hodnotu zlepšení půdy lze odečíst od reálné hodnoty kombinovaných aktiv, čímž se získá reálná hodnota biologických aktiv.

Zisky a ztráty

26. Zisk nebo ztráta, která vznikla při výchozím uznání biologického aktiva oceněného v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologického aktiva, jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikly.
27. Ztráta může při výchozím uznání biologického aktiva vzniknout v důsledku toho, že se při určení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje biologického aktiva odečítají odhadnuté náklady prodeje. Zisk může vzniknout při výchozím uznání biologických aktiv, například v okamžiku narození telete.
28. Zisk nebo ztráta vznikající při výchozím ocenění zemědělské produkce v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikly.
29. Zisk nebo ztráta může vzniknout při výchozím ocenění zemědělské produkce, která je výsledkem sklizně.

Nemožnost spolehlivého měření reálné hodnoty

30. Existuje předpoklad, že reálnou hodnotu biologického aktiva lze spolehlivě měřit. Tento předpoklad může být vyvrácen jen při výchozím uznání biologického aktiva, pro které není k dispozici trhem určená cena nebo hodnota a alternativní odhady reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovém případě je biologické aktivum oceněno v porizovacích nákladech snížených o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty. Jakmile je reálná hodnota biologického aktiva spolehlivě měřitelná, podnik je ocení v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje.
31. Předpoklad v odstavci 30 může být vyvrácen pouze při výchozím ocenění. Podnik, který dosud oceňoval biologické aktivum v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, pokračuje v oceňování reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje až do pozbytí aktiva.
32. Zemědělskou produkci oceňuje podnik v okamžiku sklizně reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Tento standard odráží názor, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně může být vždy spolehlivě měřitelná.
33. Při určení porizovacích nákladů, oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty bere podnik v úvahu IAS 2 – *Zásoby*, IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

STÁTNÍ DOTACE

34. Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, se jako výnos uzná tehdy a jen tehdy, když je přiznána.
35. Jestliže je státní dotace, která souvisí s biologickými aktivy oceňovanými reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje, podmíněná, včetně případu kdy státní dotace vyžaduje, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost, podnik uzná státní dotaci jako výnos tehdy a jen tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.
36. Podmínky státních dotací se různí. Státní dotace může například požadovat, aby podnik hospodařil v konkrétním místě po dobu pěti let, a pokud podnik hospodaří po dobu kratší než pět let, musí celou státní dotaci vrátit. V tomto případě nebude státní dotace uznána jako výnos, dokud neuplyne pět let. Avšak jestliže podmínky státní dotace připouštějí, aby si podnik část státní dotace ponechal na základě uplynulého časového úseku, podnik uzná státní dotaci jako výnos ve výši úměrné danému časovému úseku.

37. Pokud se státní dotace vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), použije se IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*.
38. Tento standard vyžaduje jiný přístup než IAS 20, pokud státní dotace souvisí s biologickým aktivem oceňovaným reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje nebo jestliže státní dotace vyžaduje, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost. IAS 20 se použije pouze na státní dotaci související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

Vykázání

39. Podnik vykazuje v rozvaze účetní hodnotu biologických aktiv odděleně.

Zveřejnění

Obecně

40. Podnik zveřejní celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období z výchozího ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv.
41. Podnik poskytne popis každé skupiny biologických aktiv.
42. Zveřejnění vyžadované v odstavci 41 může podat slovní formou nebo číselnými údaji.
43. Podnik je vybízen k tomu, aby poskytl kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv, ve kterém rozliší podle potřeby biologická aktiva určená ke konzumaci a biologická aktiva plodící nebo zralá (dospělá) a nezralá biologická aktiva. Podnik může po skupinách zveřejnit například účetní hodnotu konzumovatelných biologických aktiv a plodících biologických aktiv. Podnik může dále oddělit účetní hodnotu zralých a nezralých aktiv. Informace poskytované v tomto rozčlenění mohou být užitečné při odhadování časového rozvržení budoucích peněžních toků. Podnik zveřejní, na jakém základě byla tato klasifikace provedena.
44. Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce nebo prodávána jako biologická aktiva. Příkladem konzumovatelných aktiv je dobytek určený pro výrobu masa, dobytek chovaný na prodej, ryby v sádkách, plodiny jako kukuřice a pšenice, stromy na stavební dřevo. Plodící biologická aktiva jsou odlišná od konzumovatelných biologických aktiv; například dobytek, který produkuje mléko, vinná réva, ovocné stromy a stromy, ze kterých se sklízí palivové dříví, a stromy přitom zůstávají uchovány. Plodící biologická aktiva nejsou zemědělskou produkcí, spíše jsou aktivy přirozeně se obnovujícími.
45. Biologická aktiva mohou být rozdělena na zralá a nezralá biologická aktiva. Zralá biologická aktiva jsou schopna sklízet (konzumovatelná biologická aktiva) nebo jsou schopna přinášet pravidelnou úrodu (plodící biologická aktiva).
46. Podnik popíše v účetní závěrce, pokud nezveřejňuje na jiném místě v publikovaných informacích:
- a) povahu činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv; a

- b) nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:
 - i) každé skupiny biologických aktiv podniku na konci období; a
 - ii) zemědělské produkce sklizené v průběhu období.
- 47. Podnik zveřejní metody a významné předpoklady používané při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv.
- 48. Podnik zveřejní u zemědělské produkce sklizené v průběhu období její reálnou hodnotu, která byla určena v okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady prodeje.
- 49. Podnik zveřejní:
 - a) existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků;
 - b) částku závazků pro rozvoj nebo pořízení biologických aktiv;
 - c) strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.
- 50. Podnik předkládá sesouhlasení změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Srovnávací informace se nevyžadují. Sesouhlasení zahrnuje:
 - a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje;
 - b) zvýšení způsobená nákupem;
 - c) snížení způsobená prodejem;
 - d) snížení způsobená sklizní;
 - e) zvýšení v důsledku podnikové kombinace;
 - f) čisté kurzové rozdíly vyvolané převodem účetní závěrky zahraniční jednotky; a
 - g) jiné změny.
- 51. Reálná hodnota snížená o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv se může změnit v důsledku fyzických změn a změn cen na trhu. Oddělené zveřejnění vlivu fyzických a cenových změn je užitečné pro hodnocení výkonnosti v běžném období a pro odhad budoucího vývoje, zvláště pokud se jedná o víceletý produkční cyklus. V takových případech se podporuje, aby podnik zveřejnil podle skupin nebo jiným způsobem hodnotu vlivu fyzickými změn a hodnotu vlivu změn cen na celkovou změnu reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje, která je zahrnuta v čistém zisku nebo ztrátě. Tato informace je obecně méně užitečná, pokud je produkční cyklus kratší než jeden rok (například u chovu kuřat nebo pěstování obilnin).
- 52. Výsledkem biologické transformace je množství změn fyzických znaků – růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, přičemž každý z nich je pozorovatelný a měřitelný. Každá z těchto fyzických změn má přímý vliv na budoucí ekonomický užitek. Změna v reálné hodnotě biologického aktiva vyvolaná sklizní je rovněž fyzickou změnou.
- 53. Zemědělská činnost je často vystavena klimatickým, nakažovým a jiným přírodním rizikům. Jestliže dojde k události, která je svým rozsahem, podstatou nebo dopadem pro posouzení podnikové výkonnosti za dané období významná, zveřejní se podstata a částka souvisejících položek výnosů a nákladů podle IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech. Jako příklad je možno uvést virové onemocnění, povodeň, kruté sucho nebo mraz čí napadení hmyzem.

Dodatečná zveřejnění pro biologická aktiva, která nejsou spolehlivě ocenitelná reálnou hodnotou

54. Jestliže podnik oceňuje biologická aktiva na bázi pořizovacích nákladů snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), na konci období za tato biologická aktiva zveřejní:
- a) popis biologických aktiv;
 - b) vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná;
 - c) pokud je to možné, pásmo odhadu, uvnitř něhož reálná hodnota s vysokou pravděpodobností leží;
 - d) popis použitých metod odepisování;
 - e) doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby; a
 - f) hrubou účetní hodnotu a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.
55. Pokud podnik oceňuje v průběhu běžného účetního období biologická aktiva v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz odstavec 30), zveřejní odděleně každý zisk nebo ztrátu uznanou při pozbytí těchto biologických aktiv a rovněž uvede její sesouhlasení požadované v odstavci 50. Navíc bude toto sesouhlasení zahrnovat následující částky, které souvisejí s danými biologickými aktivy a jsou zahrnuty do čistého zisku nebo ztráty:
- a) ztráty ze snížení hodnoty;
 - b) zrušení ztrát ze snížení hodnoty; a
 - c) odpisy.
56. Stane-li se reálná hodnota biologických aktiv, které byly dříve oceňovány pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, během běžného období spolehlivě měřitelnou, podnik zveřejní o takových biologických aktivech:
- a) popis biologických aktiv;
 - b) vysvětlení, proč se stala reálné hodnoty spolehlivě měřitelnou; a
 - c) účinek změny.

Státní dotace

57. Podnik v souvislosti se zemědělskou činností ve smyslu tohoto standardu zveřejní:
- a) podstatu a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce;
 - b) nesplněné podmínky a ostatní závazky připojené ke státní dotaci; a
 - c) významná snížení očekávané úrovně státních dotací.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHOD

58. Tento Mezinárodní účetní standard nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Pokud podnik tento standard použije na období před 1. lednem 2003, musí tuto skutečnost zveřejnit.
59. Tento standard nestanoví žádná přechodná opatření. Přijetí tohoto standardu IAS 41 se zohlední ve shodě s IAS 8 – *Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech*.

INTERPRETACE SIC-1 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Konzistence – Různé nákladové vzorce pro zásoby**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: Mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby.

Předmět sporu

1. Mezinárodní účetní standard IAS 2 umožňuje v odstavcích 21 a 23 použití různých nákladových vzorců (FIFO, náklady pořízení zjištěné váženým průměrem nebo LIFO) pro zásoby, které jsou běžně zaměnitelné a nevyrábějí se, ani nejsou určeny pro konkrétní, jednoznačně vymezené projekty.
2. Předmětem řešení je, zda podnik může používat různé nákladové vzorce pro různé typy zásob.

Řešení

3. Podnik používá stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které podnik podobně používá. U zásob, které – co se týče druhu a užití – jsou odlišné, lze připustit různé nákladové vzorce. Dostatečným důvodem k použití různých nákladových vzorců není samo o sobě jejich odlišné územní umístění (ani příslušná daňová legislativa).

Datum dohody: červenec 1997.

Datum účinnosti: Období počínající 1. ledna 1999 nebo později; dřívější použití se podporuje. Při změnách účetních pravidel je třeba vzít v úvahu přechodná ustanovení IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-2 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Konzistence – Aktivace výpůjčních nákladů**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Reference: IAS 23 – Výpůjční náklady.

Předmět sporu

1. IAS 23.07 a.11 povoluje výběr z jedné z následujících možností:
 - a) uznání výpůjčních nákladů jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy (vzorové řešení); nebo

- b) aktivování výpůjčních nákladů, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jako části pořizovacích nákladů na toto aktivum (povolené alternativní řešení).
2. Předmětem sporu je, zda podnik, který si vybral aktivaci výpůjčních nákladů jako svůj předpis, by měl používat tento předpis ve všech případech kvalifikovaného aktiva, nebo zda si podnik může vybrat aktivovat výpůjční náklady pro některé kvalifikované aktivum a pro ostatní ne.

Řešení

3. V případě, kdy podnik používá povolené alternativní řešení, používá tento postup důsledně pro všechny výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaženy k akvizici, výstavbě nebo výrobě všech kvalifikovaných aktiv podniku. Jestliže všechny podmínky dané v IAS 23.11 jsou splněny, podnik pokračuje v aktivaci těchto výpůjčních nákladů, i když účetní hodnota způsobilého aktiva převýší jeho zpětně získatelnou částku. Avšak IAS 23.19 vysvětluje, že účetní hodnota aktiva se odepíše, aby se vykazala ztráta ze snížení hodnoty v takových případech.

Datum dohody: červenec 1997.

Datum účinnosti: Období počínající 1. ledna 1998 nebo později; dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zúčtují podle přechodných ustanovení IAS 23.30. Proto si podnik používající „povolené alternativní řešení“ nemůže zvolit aktivovat všechny výpůjční náklady vzniklé před datem platnosti této interpretace.

INTERPRETACE SIC-3 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z transakcí s přidruženými podniky

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 28 – Investice do přidružených podniků.

Předmět sporu

1. I když IAS 28.16 odkazuje na konsolidační postupy objasněné v IAS 27, nepřináší výslovné poučení o vylučování nerealizovaných zisků a ztrát vznikajících z transakcí „po vlastnické ose nahoru“ i „po vlastnické ose dolů“ mezi investorem (nebo jím konsolidovaným dceřiným podnikem) a přidruženým podnikem. Transakce „po vlastnické ose nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem investorovi (nebo jím konsolidovanému dceřinému podniku). Transakce „po vlastnické ose dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem (nebo jím konsolidovaným dceřiným podnikem) přidruženému podniku.
2. Předmětem sporu je, v jakém rozsahu by měl investor vylučovat nerealizované zisky a ztráty vznikající z transakcí mezi investorem (nebo jím konsolidovaným dceřiným podnikem) a přidruženým podnikem zachyceným za použití ekvivalenční metody.

Řešení

3. Když je přidružený podnik účetně zachycen za použití ekvivalenční metody, měly by být nerealizované zisky a ztráty vznikající z transakcí „po vlastnické ose nahoru“ a „po vlastnické ose dolů“ mezi investorem (nebo jím konsolidovaným dceřiným podnikem) a přidruženým podnikem vyloučeny v rozsahu investora podílu na přidruženém podniku.

4. Nerealizované ztráty by neměly být vylučovány v takovém rozsahu, ve kterém transakce poskytuje důkaz o snížení hodnoty převáděného aktiva.

Datum dohody: červenec 1997.

Datum účinnosti: Období počínající 1. ledna 1998 nebo později; dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-6 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Náklady na úpravy stávajícího programového vybavení

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: Koncepční rámec IASC pro sestavování a předkládání účetní závěrky.

Předmět sporu

1. Podniky někdy vynakládají značné náklady na úpravy stávajících systémů programového vybavení. Tyto náklady mohou být například vynaloženy s cílem zajistit funkčnost systému po přechodu na nové tisíciletí (ty jsou často nazývané jako „softwarové náklady roku 2000“) nebo po zavedení nové měnové jednotky (např. „euro“).
2. Předmětem sporu je:
 - a) zda takové náklady mají být aktivovány; a pokud ne;
 - b) kdy se zahrnují do nákladů ovlivňujících zisk.
3. Tato interpretace se nevztahuje: a) na náklady úpravy programového vybavení, které jsou vytvořeny za účelem jeho prodeje; b) na nákupy programového vybavení určeného k výměně stávajícího systému; c) u nákladů na vývoj systému („upgrade“), jež byly vynaloženy nad rámec těch, které umožňují využívat systém předpokládaným způsobem; a d) na vyjádření ztrát ze snížení hodnoty stávajícího počítačového programového vybavení.

Řešení

4. Pořizovací náklady vynaložené na obnovu nebo zachování budoucího ekonomického prospěchu, které odpovídají původně stanovené úrovni výkonnosti stávajících systémů programového vybavení, se uznávají jako náklady ovlivňující zisk tehdy a pouze tehdy, pokud práce spojené s obnovou a zachováním již byly provedeny (například když umožňují provozovat systém původním způsobem po přechodu tisíciletí nebo po zavedení eura).

Zveřejnění

5. Potřeba zásadních úprav stávajícího programového vybavení může vyvolat nejistotu. V souladu s IAS 1.08 (novelizovaným 1997) se doporučuje uvádět nad rámec účetní závěrky informace o významných nejistotách, které mohou nastat (například popis provedených a plánovaných činností a výdajů, které mají být v budoucnu vynaloženy v souvislosti s významnými úpravami programového vybavení).

Datum dohody: říjen 1997.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-7 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Zavedení eura**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn.

Předmět sporu

1. Od 1. ledna 1999, počátku účinnosti Ekonomické a peněžní unie (EMU), se euro stane samostatnou měnou a směnné kurzy mezi eurem a účastnickými národními měnami budou neodvolatelně zafixovány, tzn. že riziko následných kurzových rozdílů vztahujících se k těmto měnám bude od tohoto data eliminováno.
2. Diskutovanou otázkou je aplikace IAS 21 při přechodu z národních měn účastnických států Evropské unie na euro („přechod“).

Řešení

3. Požadavky IAS 21 týkající se převodu transakcí v cizí měně a účetní závěrky zahraničních jednotek musí být při přechodu na euro striktně aplikovány. Totéž zdůvodnění platí pro fixaci směnných kurzů, když se země připojí k EMU v pozdější etapě.
4. To zejména znamená:
 - a) peněžní aktiva a závazky v cizí měně, které jsou výsledkem transakcí, mohou být i nadále převáděny do měny vykazování závěrkovým kurzem. Jakékoli z toho vyplývající kurzové rozdíly musí být okamžitě uznány jako výnos nebo náklad s výjimkou případu, že by podnik pokračoval v používání svého současného účetního pravidla pro kurzové zisky a ztráty související se smlouvami o směně zahraniční měny, používanými ke snížení kurzového rizika v budoucích transakcích nebo závazcích (zajištění očekávaných transakcí);
 - b) kumulativní kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky zahraničních subjektů musí být i nadále klasifikovány jako vlastní kapitál a musí být uznány jako výnos nebo náklad pouze při pozbytí čisté investice v zahraničním subjektu;a
 - c) kurzové rozdíly, vyplývající z převodu závazků vyjádřených v účastnických měnách, nesmí být zahrnuty do účetní hodnoty souvisejícího aktiva.

Datum dohody: říjen 1997.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 1. června 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-8 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1 – Prezentace účetní závěrky.

Předmět sporu

1. Podnik hodlá poprvé sestavit účetní závěrku v plné shodě s Mezinárodními účetními standardy („IAS“). Předtím například sestavoval účetní závěrku pouze podle národních účetních předpisů („národních GAAP“), které tvořily primární koncept účetnictví. Mohl ovšem také vyhotovovat účetní závěrku zčásti podle národních GAAP a zčásti podle IAS; v tomto případě jsou národní GAAP uvažovány jako předchozí primární účetní koncept. IAS 1 (novelizovaný v roce 1997) a IAS 8 nedávají výslovný návod, jak provést přechod z národních GAAP do IAS jako primárního účetního konceptu.
2. Sporné otázky zní:
 - a) jak by měla být sestavena a zveřejněna účetní závěrka v období, kdy jsou poprvé plně aplikovány IAS jako primární účetní koncept; a
 - b) jestliže jsou IAS poprvé kompletně použity jako primární účetní koncept, jaká specifická přechodná ustanovení uvedená v jednotlivých standardech a interpretacích mají být uplatněna k vybilancování položek, které existovaly již k datu účinnosti oněch standardů a interpretací.

Řešení

3. V období, kdy jsou IAS poprvé v plném znění aplikovány jako primární účetní koncept, se účetní závěrka podniku vždy vyhotovuje a prezentuje tak, jako by byla sestavena podle standardů a interpretací, které jsou účinné v období první aplikace. Standardy a interpretace, účinné v období první aplikace, jsou tudíž použity retrospektivně, vyjma případů, kdy:
 - a) jednotlivé standardy nebo interpretace vyžadují či dovolují odlišné přechodné řešení; nebo
 - b) částka úprav vztahující se k předchozím obdobím nemůže být přijatelně určena.
4. Srovnávací informace se připravují a vykazují ve shodě s IAS.
5. Jakékoli úpravy vyvolané přechodem na IAS je třeba provést jako úpravy počátečního zůstatku nerozděleného zisku/ztráty nejzazšího období vykázaného ve shodě s IAS.
6. Jestliže jsou IAS poprvé plně aplikovány jako primární účetní koncept, podnik aplikuje přechodná ustanovení platných standardů a interpretací pouze na období, která končí k datu stanovenému v příslušném standardu nebo interpretaci.

Zveřejnění

7. V období, kdy jsou IAS poprvé plně aplikovány jako primární účetní koncept, zveřejní podnik tyto informace:
 - a) jestliže nemůže být částka úprav počátečního zůstatku nerozděleného zisku/ztráty přijatelně určena, zveřejní tuto skutečnost;
 - b) jestliže nelze zjistit srovnatelné informace, zveřejní tento fakt;
 - c) pro každý IAS, který připouští volbu přechodných účetních pravidel, zveřejní zvolené pravidlo.
8. Podporuje se záměr podniku zveřejnit – ve shodě se zveřejněním požadovaným standardem IAS 1.11 (novelizovaným v roce 1997) skutečnost, že u něho byly poprvé plně aplikovány IAS.

Datum dohody: leden 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 1. srpna 1998.

INTERPRETACE SIC-9 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Podnikové kombinace – rozlišení akvizic a spojení podílů

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 22 – Podnikové kombinace ⁽¹⁾.

PŘEDMĚT SPORU

1. Proto, aby klasifikoval podnikové kombinace, obsahuje IAS 22 (novelizovaný v roce 1998) („IAS 22“) obě hlavní definice v odstavci 8 a další ustanovení v odstavcích 10 – 12 pro akvizice a v odstavcích 13 až 16 pro spojení podílů. Podle IAS 22 je jasné, že bude možné identifikovat nabyvatele téměř ve všech případech, a proto se u spojení podílů očekává, že nastanou pouze za výjimečných okolností. Standard nicméně neposkytuje jednoznačné ustanovení o interakci mezi těmito definicemi a těmito dvěma oddíly obsahujícími ustanovení o akvizicích a spojeních podílů.
2. Předmětem sporu je:
 - a) jak mají být definice a další ustanovení IAS 22 interpretovány a použity při klasifikaci podnikových kombinací; a
 - b) zda by podnikovou kombinaci podle IAS 22 nebylo možno klasifikovat ani jako akvizici, ani jako spojení podílů.
3. Tato interpretace se nezabývá transakcemi mezi podniky pod společnou kontrolou.

Řešení

4. Podnikové kombinace by neměly být zachycovány jako akvizice, pokud nabyvatele není možno identifikovat. Prakticky ve všech podnikových kombinacích může být nabyvatel identifikován, tj. akcionáři jednoho z kombinujících se podniků získávají kontrolu nad kombinovaným podnikem.
5. Klasifikace podnikových kombinací se zakládá na celkovém zhodnocení všech závažných skutečností a okolností jednotlivé transakce. Výklad podaný IAS 22 poskytuje příklady důležitých faktorů, které je třeba vzít v úvahu, nikoliv vyčerpávající soubor podmínek, jež musí být splněny. Jednotlivé charakteristiky kombinovaných podniků jako hlasovací práva nebo příslušné reálné hodnoty kombinujících se podniků se nevyhodnocují izolovaně, aby se dalo určit, jak má být podniková kombinace zachycena.
6. IAS 22.15 a), b), c) popisuje hlavní charakteristiky spojení podílů. Podnik klasifikuje podnikovou kombinaci jako akvizici, pokud se nevyskytly všechny tyto tři charakteristiky. Dokonce i když se vyskytly všechny tyto tři charakteristiky, podnik klasifikuje podnikovou kombinaci jako spojení podílů pouze tehdy, může-li prokázat, že nabyvatel nemůže být identifikován.
7. Všechny podnikové kombinace podle IAS 22 jsou buď „akvizicí“, nebo „spojením podílů“.

Datum dohody: leden 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro podnikové kombinace původně účetně zachycené v obdobích počínajících 1. srpna 1998 nebo později.

⁽¹⁾ IAS 22 (novelizovaný v roce 1993) byl nahrazen IAS 22 (novelizovaným v roce 1998), Podnikové kombinace, s účinností od 1. července 1999. Odkazy v této interpretaci byly aktualizovány podle IAS 22 (novelizovaného v roce 1998).

INTERPRETACE SIC-10 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

Předmět sporu

1. V některých zemích může být státní podpora podnikům zaměřena na povzbuzování dlouhodobé podpory podnikatelské činnosti v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Podmínky pro získání takové pomoci nemusí být specificky spojeny s provozními činnostmi podniku. Příklady takové pomoci jsou převody prostředků státu podnikům, které:
 - a) podnikají ve specifickém průmyslovém odvětví;
 - b) pokračují v podnikání v nedávno privatizovaných průmyslových odvětvích; nebo
 - c) začínají podnikat nebo pokračují v podnikání v rozvojových oblastech.
2. Problémem je, zda taková státní podpora je „státní dotací“ ve smyslu IAS 20, a zda by proto měla být vykazována v souladu s tímto standardem.

Řešení

3. Státní podpora podnikům splňuje definici státních podpor v IAS 20, i když neexistují žádné podmínky, které se specificky vztahují k provozním činnostem podniku, jiné než požadavek na provozování v určitých oblastech nebo průmyslových odvětvích. Takové dotace se proto neúčtují přímo ve prospěch vlastního kapitálu.

Datum dohody: leden 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 1. srpna 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-11 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Cizí měna – Aktivace kurzových ztrát ze silné devalvace měny**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn.

Předmět sporu

1. Podnik má závazky vyjádřené v cizí měně, které jsou výsledkem nabytí aktiv. Po nabytí aktiv prodělá měna použitá podnikem pro vykazování silnou devalvaci nebo znehodnocení. Pokud jsou závazky oceněny závěrkovým kurzem podle IAS 21.11 a), pak jsou důsledkem podstatné kurzové ztráty. Povolený alternativní přístup v IAS 21.21 vyžaduje od podniku splnění několika podmínek, dříve než smí zahrnout kurzové ztráty do účetní hodnoty souvisejících aktiv.
2. Předmět sporu:
 - a) ve kterém období má být aplikována podmínka, že „závazek nemůže být vypořádán“ a že „neexistuje žádný praktický prostředek zajištění“; a
 - b) kdy je nabytí aktiva „nedávné“.

Řešení

3. Kurzové ztráty u závazků se zahrnou do účetní hodnoty příslušného aktiva pouze tehdy, jestliže tyto závazky nemohly být vypořádány a jestliže nebylo prakticky možné je zajistit před příchodem silné devalvace nebo znehodnocení měny, v níž je vykazováno. Upravená účetní hodnota aktiva nesmí překročit svoji zpětně získatelnou částku.
4. Aby bylo možno zahrnout kurzové ztráty u závazků do účetní hodnoty příslušného aktiva, musí být prokázáno, že cizí měna nutná pro vypořádání závazku nebyla vykazujícímu podniku k dispozici a že nebylo prakticky možné zajistit kurzové riziko (například pomocí derivátů, jako jsou termínové kontrakty, opce nebo jiné finanční nástroje). Předpokládá se, že toto nastává pouze výjimečně, například při nedostatku cizí měny následkem měnových restrikcí uvalených vládou nebo centrální bankou a při současné nedostupnosti zajišťovacích nástrojů.
5. Po splnění podmínek aktivace kurzových ztrát smí podnik aktivovat další kurzové ztráty způsobené po první silné devalvaci nebo znehodnocení měny vykazování výhradně tehdy, když všechny podmínky aktivace zůstávají splněny.
6. „Nedávné“ nabytí aktiv je nabytí uskutečněné v průběhu dvanácti měsíců před silnou devalvací nebo znehodnocením měny vykazování.

Datum dohody: leden 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 1.srpna 1998. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-12 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Konsolidace – jednotky zvláštního určení**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků.

Předmět sporu

1. Jednotka může být vytvořena, aby splnila úzce a jasně definovaný cíl (např. provádění pronájmu, výzkumu a vývoje nebo sekuritizace finančních aktiv). Takové jednotky zvláštního určení (JZU) mohou mít formu obchodní společnosti, spravovaného majetku, partnerského podniku nebo neregistrovaného subjektu. JZU jsou často tvořeny na základě zákonných ustanovení, která předepisují přísná a někdy i trvalá omezení rozhodovacích pravomocí představitelů, správců nebo managementu operací takové JZU. Často taková ustanovení uvádějí, že politiky provázející stále probíhající činnosti JZU nemohou být měněny jinak než případně jejich zřizovatelem nebo patronem (tj. jsou provozovány způsobem zvaným „autopilot“).
2. Patron (nebo podnik, jehož jménem byla JZU vytvořena) často převádí aktiva do JZU a získává právo užívat aktiva držená JZU nebo provádí pro JZU služby, zatímco jiné strany („obstaravatelé kapitálu“) se mohou postarat o doplňování kapitálu JZU. Podnik, který je angažován na transakcích s JZU (často zřizovatel nebo patron), může JZU v podstatě ovládat.
3. Podíl na prospěchu z JZU může mít například formu dluhového nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, práva účasti, zbytkového podílu nebo pronájmu. Některé podíly na prospěchu mohou jednoduše držitelům poskytnout pevnou nebo stanovenou míru výnosnosti, zatímco jiné přinesou držitelům práva či přístup k jiným budoucím ekonomickým užitkům z činnosti JZU. V mnoha případech obdrží zřizovatel nebo patron (nebo podnik, jehož jménem byla JZU zřízena) významný podíl na prospěchu z činnosti JZU, i když může vlastnit malý či nemusí vlastnit žádný podíl na vlastním kapitálu JZU.
4. IAS 27 požaduje konsolidaci jednotek, které jsou ovládány vykazujícím podnikem. Standard však výslovně neuvádí poučení o konsolidaci JZU.
5. Předmětem sporu je to, za jakých okolností má podnik konsolidovat JZU.
6. Tato interpretace se netýká plánů požitků po skončení pracovního poměru a plánů požitků vázaných na vlastní kapitál.
7. Převod aktiv z podniku do JZU může být kvalifikován jako jejich prodej tímto podnikem. Dokonce jestliže je převod kvalifikován jako prodej, ustanovení IAS 27 a tato interpretace mohou znamenat, že podnik má JZU konsolidovat. Tato interpretace se nezabývá okolnostmi, za nichž by bylo pro podnik řešení prodeje použito, nebo vyloučením důsledků takových prodejů při konsolidaci.

Řešení

8. JZU se konsoliduje, když podstata vztahu mezi podnikem a JZU naznačuje, že JZU je ovládána podnikem.
9. V kontextu určité JZU může vzniknout ovládnání pomocí předurčení činností této JZU (provozované způsobem „autopilot“) nebo jinak. IAS 27.12 naznačuje několik okolností, které ústí v ovládnání i v případech, kdy podnik vlastní jednu polovinu nebo méně hlasovacích práv na jiném podniku. Podobně může existovat ovládnání i v případech, kdy podnik vlastní malý nebo nevlastní žádný podíl na vlastním kapitálu JZU. Použití tohoto konceptu ovládnání v každém případě vyžaduje úsudek v souvislosti se všemi relevantními faktory.
10. Navíc k situacím popsaným v IAS 27.12 mohou například vztah, při němž podnik ovládá JZU, a následně má tedy takovou JZU konsolidovat (dodatečně vysvětlení je uvedeno v dodatku k této interpretaci), naznačit následující okolnosti:
 - a) činnosti JZU jsou v podstatě řízeny jménem podniku v souladu s jeho konkrétními podnikatelskými potřebami tak, že podnik obdrží užítky z provozování JZU;
 - b) podnik má v podstatě rozhodovací pravomoci k tomu, aby získal většinu užiteků z činností JZU, nebo tyto rozhodovací pravomoci delegoval zavedením mechanismu „autopilota“;

- c) podnik má v podstatě právo získat většinu užiteků JZU, a tudíž může být vystaven rizikům provádějícím činnosti JZU, nebo
 - d) podnik si v podstatě ponechává většinu zbytkových nebo vlastnických rizik vztahujících se k JZU nebo jejím aktivům za účelem získání užiteků z jejich činností.
11. Předurčenost stále probíhajících činností JZU podnikem (patronem nebo jinou stranou s podílem na požitcích) nepředstavuje typ omezení uvedený v IAS 27.13 b).

Datum dohody: červenec 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-13 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích.

Předmět sporu

1. IAS 31.39 (novelizovaný v roce 1998) se zmiňuje jak o vkladech, tak o prodejkách mezi spoluvlastníkem a společným podnikem takto:
„Když spoluvlastník vkládá aktiva do společného podniku nebo mu je prodává, uznání jakékoli části zisku či ztráty z transakce by mělo odpovídat podstatě transakce.“ IAS 31.19 (novelizovaný v roce 1998) navíc říká, že „spoluovládaná jednotka je společný podnik, který zahrnuje ustanovení obchodní společnosti, partnerského podniku nebo jiné jednotky, na nichž má každý spoluvlastník podíl“. Není tam žádná jednoznačná rada, která by se týkala uznání zisků a ztrát vyplývajících z vkladů nepeněžních aktiv do spoluovládaných jednotek („SJ“).
2. Vklady do SJ jsou převody aktiv provedené spoluvlastníky výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ. Takovéto vklady mohou mít rozličné podoby. Vklady mohou být provedeny spoluvlastníky současně, ať již při založení SJ, nebo následně. Protihodnotu přijatou spoluvlastníkem/y výměnou za aktiva vložená do SJ mohou také představovat peněžní prostředky nebo jiná protihodnota, která nezávisí na budoucích peněžních tocích SJ („dodatečná odměna“).
3. Předmětem sporu je:
 - a) kdy příslušnou část zisků nebo ztrát plynoucích z vkladů nepeněžního aktiva do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu uznává spoluvlastník ve výsledovce;
 - b) jak se dodatečná odměna zachycuje u spoluvlastníka, a
 - c) jak se nere realizovaný zisk či nere realizovaná ztráta prezentují v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka.

4. Podle této interpretace se nepeněžité vklady spoluvlastníka do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ zachycují použitím buď ekvivalenční metody, nebo poměrné konsolidace.

Řešení

5. Při uplatňování IAS 31.39 na nepeněžní vklady do SJ výměnou za podíl na vlastním kapitálu SJ vykazuje spoluvlastník ve výsledovce za období část zisku nebo ztráty připadající na podíly jiných spoluvlastníků kromě toho, když:

- a) významná rizika a vlastnické odměny z vložených(ého) nepeněžních(ho) aktiv(a) nebyly převedeny na SJ;
- b) zisk nebo ztrátu z nepeněžního vkladu nelze spolehlivě změřit, nebo
- c) vložená nepeněžní aktiva jsou podobná těm, která byla vložena jinými spoluvlastníky. Nepeněžní aktiva jsou podobná těm, která vložili jiní spoluvlastníci, mají-li podobnou povahu, podobné použití ve stejném typu podnikání a podobnou reálnou hodnotu. Vklad vyhovuje testu podobnosti pouze tehdy, jsou-li veškerá významná jednotlivá aktiva podobná těm, která byla vložena jinými spoluvlastníky.

Když je použita kterákoli výjimka od a) až po c), posuzují se zisk nebo ztráta jako nerealizované, a nevykazují se tudíž ve výsledovce, ledaže se také použije odstavec 6.

6. Jestliže spoluvlastník dostává navíc nad podíl na vlastním kapitálu SJ peněžní či nepeněžní aktiva nepodobná těm, která vložil, část zisku nebo ztráty z transakce zachytí spoluvlastník ve výsledovce.
7. Nerealizované zisky nebo ztráty z nepeněžních aktiv vložených do SJ se odečítají od příslušných aktiv podle metody poměrné konsolidace nebo od investice podle ekvivalenční metody. Takové nerealizované zisky či ztráty se v konsolidované účetní závěrce spoluvlastníka jako odložené zisky nebo ztráty nevykazují.

Datum dohody: červenec 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. ledna 1999 nebo později; dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-14 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Pozemky, budovy a zařízení – kompenzace snížení hodnoty nebo ztrát položek

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Předmět sporu

1. Podnik může obdržet peněžní nebo nepeněžní kompenzaci od třetích stran za snížení hodnoty nebo ztrátu pozemků, budov a zařízení. Často je obdržená peněžní kompenzace použita z ekonomických důvodů k rekonstrukci aktiv se sníženou hodnotou nebo ke koupi nebo tvorbě nových aktiv náhradou aktiv ztracených nebo předaných. IAS 16 nedává jasný návod, jak zaúčtovat takovouto peněžní nebo nepeněžní kompenzaci.
2. Příklady takových případů mohou zahrnovat:
 - a) náhrady od pojišťoven po snížení hodnoty nebo ztrátě položek pozemků, budov a zařízení, například z důvodu přírodních katastrof, krádeže nebo špatného zacházení;
 - b) odškodnění od vlády za vyvlastněné pozemky, budovy a zařízení, například užití pozemků pro obecně prospěšné účely;
 - c) náhrada za nedobrovolný převod pozemků, budov a zařízení, například přemístění celkového vybavení vymezených městských pásem do mimoměstských v souladu s národní územní politikou; nebo
 - d) fyzická náhrada celého nebo části aktiva se sníženou hodnotou nebo ztraceného aktiva.
3. Diskusní otázkou je, jak by měl podnik zaúčtovat:
 - a) snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení;
 - b) odpovídající kompenzaci od třetích stran; a
 - c) následnou rekonstrukci, nákup nebo výstavbu nových aktiv.

Řešení

4. Snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení odpovídající nárokům nebo platbám kompenzací od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradou stávajících aktiv jsou samostatné ekonomické události, a měly by tak být zachyceny v účetnictví. Tři ekonomické události se zachycují v účetnictví samostatně následujícím způsobem:
 - a) snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje podle IAS 36, vyřazení nebo prodej položek pozemků, budov a zařízení se zachycuje podle IAS 16 (novelizovaný v roce 1998);
 - b) peněžní nebo nepeněžní náhrada od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, které měly sníženou hodnotu, byly ztraceny nebo vyřazeny, se zahrnují do výsledovky, když jsou rozpoznány; a
 - c) náklady na rekonstrukci, pořízení, výstavbu nebo náhradu aktiv, nebo obdržené jako kompenzace, by měly být určeny a zachyceny podle IAS 16 (novelizovaný v roce 1998).

Zveřejnění

5. Peněžní nebo nepeněžní náhrady, zachycené z důvodu snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, se zveřejňují jednotlivě.

Datum dohody: červen 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. července 1999 nebo později; dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-15 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Operativní leasingy – pobídky**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 17 – Leasingy (novelizovaný v roce 1997).

Předmět sporu

1. Při sjednávání nového nebo obnoveného operativního leasingu může pronajímatel poskytovat nájemci pobídky k uzavření smlouvy. Příkladem takových pobídek jsou peněžní úhrady nájemci nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem (takové náklady nájemce, jako jsou náklady na přemístění, zdokonalení, úpravu předmětu a náklady spojené s předchozí leasingovou smlouvou). Alternativně mohou být počáteční období leasingové doby smlouvena jako osvobozená od placení nájemného nebo může být nájemné sníženo.
2. Otázka je, jak mají být pobídky při operativním leasingu vykázány ve výkazech obou subjektů, jak nájemce, tak pronajímatele.

Řešení

3. Všechny pobídky ke smlouvě o novém nebo obnoveném operativním leasingu se vykazují jako nedílná součást čisté odměny odsouhlasené pro užití najímaného aktiva, bez ohledu na povahu, druh pobídky nebo způsob nebo časové rozložení plateb.
4. Pronajímatel vykazuje celkové náklady na pobídky jako snížení výnosů z nájemného za dobu leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení užiteků z pronajatého aktiva.
5. Nájemce vykazuje celkové užítky z pobídek jako snížení nákladů na nájemné během doby leasingu na lineární bázi, jestliže není užívána jiná systematická základna pro rozvržení nájemcových užiteků z najatého aktiva.
6. Náklady vynaložené nájemcem včetně nákladů spojených s předchozí leasingovou smlouvou (např. náklady na ukončení, přemístění nebo zdokonalení předmětu nájmu) zaúčtuje nájemce v souladu s Mezinárodními účetními standardy upravujícími tyto náklady, včetně nákladů, které jsou účinně nahrazeny smluvní pobídkou.

Datum dohody: červen 1998.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro leasingové smlouvy začínající 1. lednem 1999 nebo později.

INTERPRETACE SIC-18 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Konzistence – alternativní metody**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1 – Prezentace účetní závěrky.

Předmět sporu

1. Určité standardy IASC dovolují podniku jistou volbu mezi alternativními účetními pravidly aplikovanými při přípravě jeho účetní závěrky. Některé standardy, které umožňují jednoznačný výběr účetního pravidla, ukazují způsob, jakým má být tento výběr uplatněn. Například, IAS 39 104 uvádí, že podnik si vybere jedno ze dvou pravidel pro vykazání změn v reálné hodnotě realizovatelných finančních aktiv a zvolené pravidlo aplikuje na všechna realizovatelná finanční aktiva. Jiné standardy neříkají nic o způsobu uplatnění volby.
2. Předmětem sporu je, jak má být uplatněna volba účetního pravidla v kontextu těch standardů IASC, které dovolují určitý výběr účetního pravidla, ale které neříkají nic o způsobu, jak tento výběr provést. Základní otázkou je, zda, když je výběr pravidla jednou proveden, se mají tímto pravidlem řídit konzistentně všechny položky, které spadají pod specifické požadavky umožňující tuto volbu.

Řešení

3. Jestliže lze podle nějakého Mezinárodního účetního standardu nebo interpretace použít více než jedno účetní pravidlo, podnik si vybere a použije konzistentně jedno z těchto pravidel, ledaže by standard nebo interpretace specificky vyžadovaly nebo dovolovaly kategorizaci položek (transakcí, událostí, zůstatků, částek atd.), pro něž mohou být odlišná pravidla vhodná. Jestliže standard požaduje nebo připouští kategorizaci položek, ke každé kategorii je vybráno a konzistentně aplikováno nejvhodnější účetní pravidlo. (K této interpretaci je dána dodatečná směrnice v Dodatku A a Dodatku B.)
4. Poté, co bylo vybráno vhodné původní pravidlo podle požadavků odstavce 3, jakákoli změna v účetním pravidle musí být provedena pouze ve shodě s IAS 8.42, a musí být aplikována na všechny položky nebo kategorie položek způsobem specifikovaným v odstavci 3.

Datum dohody: květen 1999.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. července 2000 nebo později. Dřívější použití se podporuje. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-19 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Měna použitá pro vykazání – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn i IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách ⁽¹⁾.

Předmět sporu

1. Odstavec 4 IAS 21 stanoví, že zatímco tento standard nespecifikuje měnu, v níž podnik zveřejňuje svou účetní závěrku, podnik obvykle používá měnu země, v níž má sídlo. Zatímco IAS 21 definuje termín „měna použitá pro vykazání“ jako měnu použitou pro zveřejnění účetní závěrky, měna použitá podnikem pro vykazání má také významné důsledky pro účetní ocenění v účetní závěrce.

⁽¹⁾ Viz také SIC-30 – Měna použitá pro vykazání – převod z měny ocenění na měnu zveřejnění.

2. IAS 21.7 definuje cizí měnu jako měnu jinou než měnu použitou podnikem pro vykázání. Proto výběr měny použité pro vykázání ustanovuje, že všechny ostatní měny jsou řešeny jako cizí měny. Postupy pro zachycení transakcí v cizí měně převod účetních výkazů a zahraničních aktivit jsou specifikovány v IAS 21. IAS 21.36 naznačuje další důsledky volby měny použité pro vykázání pro zahraniční jednotku, která vykazuje ve měně hyperinflační ekonomiky. Účetní výkazy takové zahraniční jednotky jsou přepracovány podle IAS 29 předtím, než jsou převedeny do měny použité pro vykázání vykazujícího podniku. IAS 29.8 rovněž požaduje přepracování podnikem, který zveřejňuje svou vlastní účetní závěrku za použití měny hyperinflační ekonomiky jakožto měny použité pro vykázání.
3. Předmětem sporu je:
 - a) jak podnik určí měnu pro oceňování položek ve svých účetních výkazech („měna ocenění“);
 - b) zda smí podnik použít jinou měnu než měnu ocenění pro zveřejnění své účetní závěrky („měna zveřejnění“) a
 - c) smí-li být měna zveřejnění odlišná od měny ocenění, jak se potom účetní výkazy převedou z měny ocenění na měnu zveřejnění.
4. IAS 21.5 stanoví, že přepracování účetních výkazů podniku z měny, v níž zveřejňuje svou účetní závěrku ve shodě s IAS, do jiné měny z důvodu praktičnosti pro uživatele navyklých na tuto měnu nebo z podobných důvodů není řešeno IAS 21. Následkem toho nejsou taková přepracování promítnuta v této interpretaci.

Řešení

5. Měna ocenění poskytuje informace o podniku, které jsou užitečné a vyjadřují ekonomickou podstatu zásadních událostí a okolností závažných pro tento podnik. Jestliže je konkrétní měna použita v podniku ve významném rozsahu nebo má významný dopad na podnik, jehož měna je vhodnou měnou pro užití jako měna ocenění (dodatečně vysvětlení je poskytnuto v Dodatku A k této interpretaci). Všechny transakce v jiných měnách než je měna ocenění se řeší jako transakce v cizích měnách, pokud je aplikován IAS 21.
6. Jakmile byla vybrána měna ocenění, nemění se, ledaže je změna zásadních událostí a okolností významná pro podnik, jak je stanoveno v souladu s odstavcem 5 této interpretace.
7. Je-li měna ocenění stanovena v souladu s odstavcem 5 této interpretace měnou hyperinflační ekonomiky, pak:
 - a) vlastní účetní výkazy podniku se přepracují podle IAS 29 a
 - b) když je podnik zahraniční jednotkou, jak je definováno v IAS 21, a je zahrnut do účetní závěrky jiného vykazujícího podniku, jeho účetní výkazy se přepracovávají podle IAS 29 předtím, než budou převedeny do měny použité pro vykázání jiného vykazujícího podniku.
8. Jestliže měna země, která nemá hyperinflační ekonomiku je stanovena jako vhodná měna oceňování podle odstavce 5 této interpretace, nepožaduje se na podniku přepracování jeho účetních výkazů podle IAS 29.
9. Třebaže podnik obvykle zveřejňuje své účetní výkazy ve stejné měně jako je měna ocenění stanovená podle odstavce 5 této interpretace, smí se ke zveřejnění své účetní závěrky vybrat odlišnou měnu. Metoda převodu účetních výkazů vykazujícího podniku z měny ocenění do odlišné měny pro zveřejnění není specifikována Mezinárodními účetními standardy. Avšak pro poctivou prezentaci finanční pozice, finanční výkonnosti a peněžních toků v účetní závěrce, použití metody převodu podnikem nevede k vykazování způsobem, který je nekonzistentní s oceňováním položek v účetních výkazech při použití měny stanovené v souladu s odstavcem 5 této interpretace. V případě podniku, který má zahraniční jednotky a zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku, je měna použitá pro zveřejnění konsolidované účetní závěrky obvykle tatáž jako měna ocenění mateřského podniku, ale často bude odlišná od měn ocenění použitých jednotlivými zahraničními jednotkami. (Dodatek B poskytuje názorný příklad použití této interpretace u konsolidované účetní závěrky.)

Zveřejnění

10. Zveřejní se následující:

- a) když se měna ocenění liší od měny země, v níž má podnik sídlo, důvod pro použití odlišné měny;
- b) důvod pro každou změnu měny ocenění nebo měny zveřejnění a
- c) jsou-li účetní výkazy zveřejněny v měně odlišné od podnikové měny ocenění, měna ocenění, důvod pro použití odlišné měny zveřejnění a popis použitých metod v procesu převodu.

V konsolidované účetní závěrce jsou odkazy na měnu ocenění pro účely požadavků na toto zveřejnění odkazy na měnu ocenění mateřského podniku.

Datum dohody: únor 2000.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. ledna 2001 nebo později. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-20 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Ekvivalenční metoda – uznání ztrát**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 28 – Investice do přidružených podniků.

Předmět sporu

1. V některých situacích může mít investor rozmanité finanční zájmy v přidruženém podniku nebo společném podniku, které jsou vykazovány ekvivalenční metodou. Investor může mít finanční zájmy zahrnující například kmenové nebo přednostní akcie, úvěry, půjčky, dluhové cenné papíry, opce na získání kmenových akcií nebo obchodní pohledávky.
2. IAS 28.22 uvádí, že při použití ekvivalenční metody, jakmile investorův podíl na ztrátách přidruženého podniku je roven nebo převyšuje účetní hodnotu investice, investor obvykle přeruší zahrnování svého podílu na dalších ztrátách do své výsledovky. Avšak dodatečné ztráty jsou brány v úvahu v rozsahu, ve kterém si investor přivodil závazky nebo platí jménem přidruženého podniku, aby za něj splnil jeho závazky, za které se zaručil nebo jinak zavázal.
3. Při užití ekvivalenční metody je předmětem sporu:
 - a) které finanční zájmy jsou zahrnovány do „účetní hodnoty investice“ zmiňované v IAS 28.22 a
 - b) zda uznání podílu na ztrátách přidruženého podniku nebo spoluovládané jednotky (podnik, do něž bylo investováno) vykazující jednotkou nad výši účetní hodnoty investice pokračuje, když podnik má jiné finanční zájmy v podniku, do něž investoval, které nejsou zahrnuty do účetní hodnoty investice.

4. Tato interpretace se týká použití ekvivalenční metody podle IAS 28. Podle povoleného alternativního řešení, které umožňuje IAS 31.32, podnik použije ekvivalenční metodu při vykazování svých podílů na spouštěných jednotce, a proto také aplikuje tuto Interpretaci.

Řešení

5. Finanční zájmy mohou být popsány rozmanitými způsoby, např. některé jako kmenové akcie nebo jako přednostní akcie. Pro účely použití IAS 28.22 má účetní hodnota investice zahrnovat pouze účetní hodnotu nástrojů, které umožňují neomezená práva účasti na ziscích nebo ztrátách a zbytkový podíl na vlastním kapitálu podniku, do něž bylo investováno.
6. Převyšuje-li investorův podíl na ztrátách účetní hodnotu investice, účetní hodnota této investice je snížena na nulu a uznávání dalších ztrát je přerušeno, ledaže si investor přivodil závazky vůči podniku, do něž investoval, nebo aby splnil jeho závazky, za které se zaručil nebo jinak zavázal, ať už jsou kryty nebo ne. V rozsahu, v němž si investor přivodil takové závazky, pokračuje v uznávání svého podílu na ztrátách podniku, do něž investoval.
7. Finanční zájmy v podniku, do něž bylo investováno, které nejsou zahrnuty do účetní hodnoty investice podle odstavce 5 této interpretace jsou zachycovány v souladu s jinými použitelnými Mezinárodními standardy, např. s IAS 39, IAS 25 (přeformátovaným v roce 1994).
8. Trvalé ztráty podniku, do něž bylo investováno, se považují za objektivní důkaz, že finanční zájmy v tomto podniku, ať již ty, které jsou zahrnuty do účetní hodnoty investice podle odstavce 5 této Interpretace, nebo ostatní finanční zájmy, mohou mít sníženou hodnotu. Snížení účetní hodnoty finančního zájmu, který je zahrnut do účetní hodnoty aktiva je stanoveno na základě účetní hodnoty po každé změně z důvodu ztrát podle ekvivalenční metody.
9. Jestliže se investor zaručil nebo jinak zavázal za závazky vůči podniku, do něž investoval, nebo k splnění jeho závazků, mimo pokračujícího uznávání svých podílů na jeho ztrátách investor stanoví, zda má být uznána rezerva v souladu s IAS 37. (Před použitím IAS 37 je uznávání rezerv posuzováno podle požadavků IAS 10 (přeformátovaného roku 1994).

Zveřejnění

10. Přerušil-li investor uznávání svých podílů na ztrátách podniku, do něž investoval, zveřejní v komentáři k účetní závěrce částku svého neuznaného podílu na těchto ztrátách, a to za období a kumulativně.

Datum dohody: srpen 1999.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-21 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Daně ze zisku – zpětná ziskatelost přeceněných neodepisovatelných aktiv

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaný v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Návrh Interpretace SIC-D21 Daně ze zisku – sebrané problémy byl vydán pro připomínky v září 1999. Návrh Interpretace zahrnoval jak problematiku uvedenou touto interpretací, tak i problematiku zahrnutou do interpretace SIC-25 Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů.

Odkaz: IAS 12 – Daně ze zisku (novelizovaný v roce 1996).

Předmět sporu

1. Podle IAS 12.51 odráží oceňování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek daňové důsledky, které vyplynou ze způsobu, jakým podnik k rozvahovému dni očekává zpětné získání nebo uhrazení účetní hodnoty těchto aktiv nebo závazků, které vedly ke vzniku přechodných rozdílů.
2. IAS 12.20 uvádí, že přecenění aktiva ne vždy ovlivňuje zdanitelný zisk (daňovou ztrátu) v období přecenění a že se daňová základna aktiva nutně neupravuje jako důsledek přecenění. Jestliže zpětné získání účetní hodnoty bude zdanitelné, každý rozdíl mezi účetní hodnotou přeceněného aktiva a jeho daňovou základnou je přechodným rozdílem a vede k odloženému daňovému závazku nebo pohledávce.
3. Předmětem sporu je, jak interpretovat termín „zpětné získání“ ve vztahu k aktivu, které se neodpisuje (neodepisovatelné aktivum) a je přečeno podle odstavce 29 IAS 16 (novelizovaného 1998).
4. Tato interpretace se použije také pro investice do nemovitostí, které jsou vedeny v přeceněných částkách podle IAS 25.23 b), ale byly by považovány za neodepisovatelné, jestliže se použil IAS 16.

Řešení

5. Odložený daňový závazek nebo pohledávka, které vznikají z přecenění neodepisovatelného aktiva podle IAS 16.29 se oceňují na základě daňových důsledků, jež by vyplývaly ze zpětného získání účetní hodnoty tohoto aktiva prodejem, bez ohledu na oceňovací základnu jeho účetní hodnoty. Stanoví-li proto daňový právní předpis daňovou sazbu použitou na daňovou částku odvozenou z prodeje aktiva, která se liší od daňové sazby použité pro daňovou částku odvozenou z užívání aktiva, je při ocenění odloženého daňového závazku nebo pohledávky vztahující se k neodepisovatelnému aktivu použita prvně uvedená sazba.

Datum dohody: srpen 1999.

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-22 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Podnikové kombinace – následné úpravy reálných hodnot a původně vykázaného goodwillu

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 22 – Podnikové kombinace.

Předmět sporu

1. Při původním zachycení podnikové kombinace nemusí mít nabyvatel k dispozici veškerá fakta, aby byl schopen identifikovat a spolehlivě odhadnout reálné hodnoty nabytých aktiv a závazků nebo identifikovatelná aktiva a závazky nemusí ještě splňovat kritéria pro uznání. To se může stát kvůli složitosti nabytého podniku, potřebě vytvořit a vykázat finanční informace včas, nebo z jiných důvodů.
2. IAS 22.71 (novelizovaný v roce 1998) uvádí, že při zachycování podnikové akvizice „nabytá identifikovatelná aktiva a závazky, která však nevyhovují kritériímpro samostatné uznání, když je akvizice prvně zachycena, jsou následně uznány, pokud kritériím vyhoví. Účetní hodnoty nabytých identifikovatelných aktiv a závazků se upravují, když bude následně po akvizici k dispozici dodatečný důkaz, který napomůže při odhadu částek přiřazených těmto identifikovatelným aktivům a závazkům při prvním zachycení akvizice. Částky přiřazené goodwillu nebo zápornému goodwillu se také upravují, když je to nutné, a to v rozsahu, kterým:“
 - a) úprava nezvyšuje účetní hodnotu goodwillu nad zpětně získatelnou částku, jak je definována v IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv; a
 - b) taková úprava je dělána ke konci prvního ročního účetního období začínajícího po akvizici (kromě uznání identifikovatelných závazků podle odstavce 31, pro které je aplikována časová hranice z odstavce 31 c));jinak se úpravy identifikovatelných aktiv a závazků uznávají za výnos nebo náklad.
3. U provádění úprav v omezených případech popsanych v IAS 22.71 je předmětem sporu:
 - a) zda úprava původních reálných hodnot nabytých identifikovatelných aktiv a závazků zahrnuje dopady odpisování a jiných změn, ke kterým mohlo dojít, jestliže úprava reálných hodnot byla použita od data nabytí;
 - b) zda příslušná úprava goodwillu nebo záporného goodwillu zahrnuje dopad odpisování upravené částky přiřazované ke goodwillu nebo negativnímu goodwillu od data nabytí a
 - c) jak by se měly vykazovat úpravy nabytých identifikovatelných aktiv a závazků a goodwillu nebo záporného goodwillu.
4. Tato Interpretace se nepoužije pro následující položky, jelikož jsou specifikovány jinde v Mezinárodních účetních standardech:
 - a) odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky uznané podle IAS 12 (novelizovaného v roce 1996), odstavce 66 až 68 a
 - b) rozpuštění rezerv původně vytvořených na ukončování nebo omezování činností nabytého podniku, IAS 22 (novelizovaný v roce 1998), odstavce 75 a 76.

Řešení

5. Úprava účetní hodnoty nabytých identifikovatelných aktiv a závazků, provedená v omezených případech popsanych v IAS 22.71, se počítá, jako kdyby úprava reálných hodnot byla aplikována od data akvizice. Následkem toho úprava zahrnuje jak dopad změny původně stanovených reálných hodnot, tak i dopad odpisování a jiných změn, ke kterým by došlo, kdyby byla úprava reálných hodnot aplikována od data akvizice.
6. Jestliže se úprava identifikovatelných aktiv a závazků provede do konce prvního ročního účetního období počínajícího po akvizici, upraví se také účetní hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, je-li to nezbytné, na částku, která by byla stanovena, kdyby byly tyto upravené reálné hodnoty k dispozici k datu akvizice. Následkem toho je odpisování goodwillu nebo uznání záporného goodwillu také upravováno od data akvizice. Úprava účetní hodnoty goodwillu se však provádí pouze v rozsahu, jímž se účetní hodnota goodwillu nezvyšuje nad jeho zpětně získatelnou částku.

7. Úpravy odpisů, náklady ze snížení hodnoty a jiné částky, stanovené podle odstavců 5 a 6 této Interpretace, se zahrnují do čistého zisku podle příslušné klasifikace výnosů nebo nákladů prezentované ve výsledovce. Pouze ty položky následující po datu akvizice, u nichž je požadováno nebo povoleno, aby byly zachyceny přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu podle jiných Standardů, se uznávají ve vlastním kapitálu; tato interpretace nepozměňuje řešení podle těchto jiných standardů.

Zveřejnění

8. Úpravy účetních hodnot identifikovatelných aktiv nebo závazků nebo goodwillu nebo záporného goodwillu se zveřejňují a vysvětlují v účetní závěrce za období, ve kterém byla úprava provedena. Částka úpravy, která se vztahuje k předchozím a srovnatelným obdobím, se také zveřejní.

Datum dohody: říjen 1999.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro úpravy provedené v ročním období končícím 15. července 2000 nebo později.

INTERPRETACE SIC-23 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Pozemky, budovy a zařízení – hlavní prověrka nebo náklady na generální opravu

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Předmět sporu

1. IAS 16.23 požaduje aktivaci následných výdajů u položky pozemků, budov a zařízení, které zlepšují podmínky aktiva nad jeho původně stanovený standard výkonnosti. Veškeré další následné výdaje, jako jsou opravy nebo údržba, které obnovují nebo udržují budoucí ekonomické přínosy, které podnik může očekávat na základě původně stanoveného standardu výkonnosti aktiva, se uznávají za náklady v období, v němž byly vynaloženy.
2. IAS 16.27 uvádí, že hlavní součásti některých položek pozemků, budov a zařízení mohou být nahrazovány v pravidelných intervalech. Tyto součásti jsou zachycovány jako zvláštní aktiva, protože mají doby použitelnosti odlišné od těch položek pozemků, budov a zařízení, k nimž se vztahují.
3. Podnik nakupuje aktivum z kategorie pozemků, budov a zařízení a vynakládá veškeré pořizovací náklady nutné k jeho uvedení do podmínek pro jeho zamýšlené používání. V budoucnu bude podnik potřebovat provést hlavní prověrku nebo generální opravu aktiva v pravidelných intervalech během jeho doby použitelnosti, aby bylo umožněno nepřetržité užívání aktiva podnikem. Příkladem toho je nákup letadla, které vyžaduje generální opravu jednou za tři roky.
4. Když podnik vynakládá pořizovací náklady na hlavní prověrku nebo generální opravu položky pozemků, budov nebo zařízení, ke kterým dochází v pravidelných intervalech během doby použitelnosti aktiva a které jsou vynakládány proto, aby bylo umožněno nepřetržité užívání aktiva podnikem, je předmětem sporu aktivování těchto pořizovacích nákladů jako součástí aktiva nebo jejich uznání za náklad.

Řešení

5. Pořizovací náklady na hlavní prověrku nebo generální opravu položky pozemků, budov a zařízení, k nimž dochází v pravidelných intervalech během doby použitelnosti aktiva a které jsou vynakládány proto, aby bylo umožněno nepřetržité užívání aktiva, jsou uznávány za náklad v období, v němž byly vynaloženy, kromě toho, když:
- v souladu s IAS 16.12 podnik určil za zvláštní součást aktiva částku představující hlavní prověrku nebo generální opravu a již takovou součást odepisuje, aby vyjádřil spotřebu přínosů, které jsou nahrazovány nebo obnovovány následující hlavní prověrkou nebo generální opravou (ať již je aktivum vedeno v historických nákladech nebo je přeceněné);
 - je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spjaté s aktivem budou plynout do podniku a
 - pořizovací náklady hlavní prověrky nebo generální opravy mohou být podnikem spolehlivě měřeny.

Jsou-li tato kritéria splněna, pořizovací náklady se aktivují a zachycují jako součást aktiva.

Datum dohody: říjen 1999.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti dne 15. července 2000. Implementace přístupu součástí popsaného v této interpretaci je změnou metody odpisování a řeší se jako změna účetních odhadů v souladu s IAS 16.52. Důsledkem toho je, že odpisový náklad běžného i budoucích období je upraven.

INTERPRETACE SIC-24 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Zisk na akciích – Finanční nástroje a jiné smlouvy, které mohou být vypořádány akciemi

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 33 – Zisk na akciích.

Předmět sporu

- Existují různé formy finančních nástrojů nebo jiných smluv, které mohou být vykazujícím podnikem vypořádány s jejich držitelem buď platbou finančními aktivy nebo úhradou ve formě postoupení kmenových akcií vykazujícího podniku. V některých případech rozhoduje o způsobu úhrady emitent finančního nástroje a v jiných případech způsob úhrady volí držitel finančního nástroje. Příkladem takového druhu nástroje je jakýkoli smluvní závazek vykazujícího podniku, který může být vypořádán penězi nebo předáním kmenových akcií vykazujícího podniku.
- Předmětem sporu je, zda finanční nástroje nebo jiné smlouvy, které mohou být vypořádány finančními aktivy nebo předáním kmenových akcií vykazujícího podniku, a to s právem volby buď na straně emitenta nebo na straně držitele, jsou potenciálními kmenovými akciemi podle IAS 33.
- Tato interpretace je určena smlouvám, které specifikují takové alternativní metody vypořádání ve svých smluvních podmínkách.

Řešení

4. Veškeré finanční nástroje nebo jiné smlouvy, které mohou ústit v předání kmenových akcií vykazujícího podniku držiteli finančního nástroje nebo jiné smlouvy, a to při možnosti volby na straně emitenta nebo držitele, jsou potenciálními kmenovými akciemi podniku.

Datum dohody: únor 2000.

Datum účinnosti: Tato interpretace nebývá účinnosti 1. prosince 2000. Srovnávací informace vykazované a zveřejňované v účetní závěrce podle IAS 33.47-52 budou v důsledku aplikace této interpretace přepracovány.

INTERPRETACE SIC-25 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Návrh Interpretace SIC-D21 Daně ze zisku – sebrané problémy byl vydán pro připomínky v září 1999. Návrh Interpretace zahrnoval jak problematiku uvedenou touto interpretací, tak i problematiku zahrnutou do interpretace SIC-21 Daně ze zisku – Zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv.

Odkaz: IAS 12 – Daně ze zisku (novelizovaný v roce 1996).

Předmět sporu

1. Důsledkem změny daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů může být zvýšení nebo snížení jeho daňových závazků nebo daňových pohledávek. K tomu může například dojít po zahájení veřejného kótování podnikových nástrojů vlastního kapitálu nebo po restrukturalizaci podnikového vlastního kapitálu. Může se to stát i poté, co ovládající akcionář přesídílí do zahraničí. V důsledku takové události může být podnik zdaňován rozdílně; může například získat nebo ztratit daňové pobídky nebo může být v budoucnu zdaňován odlišnou sazbou.
2. Změna daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů může mít bezprostřední dopad na běžné daňové závazky a pohledávky podniku. Změna také může zvýšit či snížit odložené daňové závazky nebo odložené daňové pohledávky uznané podnikem v závislosti na tom, jaký dopad má změna daňového statutu na daňové důsledky, které vzniknou ze zpětného získání nebo vyrovnání účetních hodnot podnikových aktiv a závazků.
3. Předmětem sporu je, jak má podnik zachytit daňové důsledky změn svého daňového statutu nebo daňového statutu svých akcionářů.

Řešení

4. Změna daňového statutu podniku nebo jeho akcionářů nevede ke zvýšení nebo snížení částek vykázaných přímo ve vlastním kapitálu. Důsledky změn daňového statutu na splatnou a odloženou daň se zahrnují do čistého zisku nebo ztráty za období, ledaže se tyto důsledky vztahují k transakcím a událostem, které ve stejném nebo jiném období vedou k přímému uznání ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu. Tyto daňové důsledky, které se vztahují ke změnám v uznané výši vlastního kapitálu ve stejném nebo jiném období (nezahrnované do čistého zisku nebo ztráty) se vykazují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.

Datum dohody: srpen 1999.

Datum účinnosti: Tato dohoda nabývá účinnosti 15. července 2000. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-27 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 1 – Prezentace účetní závěrky (novelizovaný v roce 1997), IAS 17 – Leasingy (novelizovaný v roce 1997), IAS 18 – Výnosy (novelizovaný v roce 1993).

Předmět sporu

1. Podnik může uskutečnit transakci nebo řadu složených transakcí (ujednání) s nezávislou stranou nebo stranami (investor), které zahrnují právní formu leasingu. Například podnik pronajme aktiva investorovi a najme si stejná aktiva zpět, nebo alternativně, právně prodá aktiva a najme si stejná aktiva zpět. Forma každého ujednání a jeho okolnosti a podmínky se mohou významně lišit. V případě leasingu a zpětného leasingu, které mohou být ujednány tak, aby se dosáhlo daňové výhody pro investora, kterou sdílí s podnikem ve formě odměny, a ne převodu práva užívání aktiva.
2. Když ujednání s investorem zahrnuje právní formu leasingu, předmětem sporu je:
 - a) jak určit, zda-li je řada transakcí spojena a má být zaúčtována jako jedna transakce;
 - b) zda-li ujednání splňuje definici leasingu podle IAS 17; a když ne,
 - i) zda-li oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky, jež mohou existovat, představují aktiva a závazky podniku (viz např. případ popsáný v odstavci 2 a) dodatku A);
 - ii) jak má podnik zaúčtovat jiné závazky vyplývající z ujednání; a
 - iii) jak má podnik zaúčtovat odměnu, kterou může obdržet od investora.

Řešení

3. Řada transakcí, které v sobě zahrnují právní formu leasingu, je spojena a má být zaúčtována jako jediná transakce, když celkový ekonomický efekt nelze pochopit bez odkazu na řadu transakcí jako celek. Například jde o případ, kdy je řada transakcí úzce vzájemně spojena, je sjednána jako jediná transakce a transakce se odehrávají současně nebo v nepřetržité posloupnosti. (Použití této Interpretace ilustruje dodatek A).

4. Účetnictví má odrážet podstatu ujednání. Všechny aspekty a důsledky ujednání se posuzují tak, aby určily jeho podstatu, s vahou danou těm aspektům a důsledkům, které mají ekonomický efekt.
5. IAS 17 se používá, když podstata ujednání zahrnuje převod práva užívání aktiva na dohodnuté časové období. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že ujednání v podstatě nelze považovat za leasing podle IAS 17, zahrnují (použití této Interpretace ilustruje dodatek B):
 - a) podnik si ponechává všechna rizika a odměny příslušející k podkladovému aktivu a požívá z jeho užívání stejná práva jako před ujednáním;
 - b) prvotní důvod pro ujednání je dosáhnout zvláštního daňového výsledku, a nikoliv převést právo užívání aktiva; a
 - c) opce obsahuje okolnosti (termíny, období), které činí její realizaci skoro jistou (např. prodejní opce, která je realizovatelná za cenu dostatečně vyšší, než je očekávaná reálná hodnota k datu uplatnění).
6. K určení toho, zda oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky představují aktiva a závazky podniku se použijí definice a návod v odstavcích 49 – 64 *Koncepčního rámce*. Indikátory, které společně ukazují, že oddělený investiční účet a závazky platit leasingové splátky v zásadě nesplňují definici aktiv a závazků, a podnik je tedy nemá uznat, zahrnují:
 - a) podnik není schopen kontrolovat investiční účet při provádění svých vlastních cílů a nemá povinnost platit leasingové splátky. To se stane, když je například předplacená částka uložena na zvláštní účet, aby chránila investora a mohla být užita pouze k placení investorovi, když investor souhlasí s tím, že závazky platit leasingové splátky mají být placeny z peněžních prostředků na investičním účtu a podnik platby investorovi z investičního účtu není schopen odmítnout;
 - b) podnik má pouze vzdálené riziko vrácení celé částky odměny od investora a možné úhrady dodatečné částky, nebo pokud odměnu neobdržel, jen vzdálené riziko zaplacení menší částky, než jsou jiné závazky (např. záruka). Jen vzdálené riziko placení existuje, když například podmínky ujednání požadují, aby předplacená částka byla investována do bezrizikových aktiv, od kterých se očekává, že přinesou průměrné peněžní toky, aby uhradily závazky z leasingových plateb; a
 - c) s výjimkou počátečních peněžních toků při sjednání smlouvy jsou jedinými peněžními toky plynoucími ze smlouvy leasingové platby, které jsou hrazeny výhradně z peněžních prostředků strhávaných z odděleného investičního účtu zřízeného z počátečních peněžních toků.
7. Jiné závazky z ujednání zahrnující poskytované záruky a závazky dohodnuté při dřívějším ukončení smlouvy, se účtují podle IAS 37 nebo IAS 39, v závislosti na podmínkách.
8. K určení toho, kdy se odměna uznává jako výnos, kterého může podnik dosáhnout, se na události a podmínky každého ujednání použijí kritéria v odstavci 20 IAS 18. Je přitom nutné vzít v úvahu faktory typu, zda i nadále existuje zapojení v podobě závazků k významným plněním v budoucnosti, které jsou nezbytné k získání odměny, zda existují zadržovaná rizika, podmínky ujednání záruky a riziko vrácení odměny. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že je nevhodné celé obdržené odměny uznat jako výnos, jestliže jsou obdrženy na počátku ujednání, zahrnují:
 - a) závazky buď provést určité významné činnosti, nebo se jich zdržet jsou podmínky pro získání obdržené odměny, a proto uskutečnění právně závazného ujednání není nejvýznamnější úkon požadovaný ujednáním;
 - b) jsou dána omezení k užívání podkladového aktiva, která prakticky vedou k omezení a významnému ovlivnění schopnosti podniku aktiva užít (např. vyčerpání, prodej nebo zastavení jako záruka);

- c) pravděpodobnost nutnosti vrátit zpět jakékoliv částky odměny a případně zaplatit dodatečnou částku není malá. K tomu například dochází, když:
- i) podkladové aktivum není specializovaným aktivem, které podnik vyžaduje k výkonu své činnosti, a proto je možné, že podnik zaplatí určitou částku za účelem předčasného ukončení ujednání; a
 - ii) podmínky ujednání od podniku vyžadují, případně má podnik určitou nebo úplnou volnost rozhodnout se investovat předplacené částky do aktiv spojených jen s bezvýznamným rizikem (např. kurzové, úrokové nebo úvěrové riziko). Za této okolnosti není riziko, že investovaná částka nepostačí k uspokojení závazků platit leasingové splátky, malé, a proto existuje možnost, že se od podniku bude požadovat zaplacení určité částky.
9. Odměna se zachycuje ve výkazu zisků a ztrát na základě ekonomické podstaty a povahy.

Zveřejnění

10. Všechny aspekty ujednání, které v podstatě nezahrnují leasing podle IAS 17 se zohlední při určení příslušných zveřejnění, která jsou nutná k pochopení ujednání a použitého účetního řešení. Podnik v každém období, kdy ujednání trvá, zveřejní toto:
- a) popis ujednání zahrnující:
 - i) podkladové aktivum a jakákoliv omezení jeho užívání;
 - ii) dobu a jiné významné okolnosti ujednání;
 - iii) transakce, které jsou spojeny dohromady, včetně jakýchkoliv opcí; a
 - b) účetní řešení použité pro jakoukoliv obdrženou odměnu, částku uznanou jako výnos v období a řádek položky ve výkazu zisků a ztrát, ve které je obsažena.
11. Zveřejnění požadovaná v souladu s odstavcem 10 této Interpretace se poskytují individuálně pro každé ujednání nebo souhrnně pro každou třídu ujednání. Třída je seskupení ujednání s podkladovými aktivy podobné povahy (např. elektrárny).

Datum dohody: únor 2000.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-28 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Podnikové kombinace – „Datum směny“ a reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 22 – Podnikové kombinace.

Předmět sporu

1. Podnik může při podnikové kombinaci zachycené jako akvizice podle IAS 22 jako kupní protihodnotu vydat vlastní nástroje vlastního kapitálu. IAS 22.21 požaduje, aby byla akvizice zachycena ve svých pořizovacích nákladech a aby nabyvatelem byly vydané nástroje vlastního kapitálu měřeny v jejich reálné hodnotě k datu směny.
2. Jsou-li nástroje vlastního kapitálu vydané jako protihodnota kótované na trhu a jejich tržní cena k datu směny není spolehlivým ukazatelem jejich reálné hodnoty, IAS 22.24 uvádí, že je třeba uvážit pohyby ceny za odpovídající období před a po oznámení podmínek akvizice.
3. Předmětem sporu je:
 - a) co je „datum směny“ při určování reálné hodnoty vydaných nástrojů vlastního kapitálu jako kupní protihodnoty při akvizici;
 - b) kdy je vhodné vzít v úvahu jiný důkaz a oceňovací metody než uveřejněnou cenu k datu směny kótovaných nástrojů vlastního kapitálu; a
 - c) jaké informace zveřejnit, kdyby uveřejněná cena kótovaného nástroje vlastního kapitálu nebyla použita jako reálná hodnota tohoto nástroje, a jaké informace zveřejnit, když nástroj vlastního kapitálu nemá uveřejněnou cenu.
4. IAS 22.65 vyžaduje, aby částka úpravy kupní protihodnoty podmíněná jednou nebo více budoucími událostmi byla zahrnuta do pořizovacích nákladů akvizice stejně jako k datu akvizice, je-li úprava pravděpodobná a částka může být spolehlivě měřena. IAS 22.68 požaduje, aby pořizovací náklady akvizice byly upraveny, když je podmíněná skutečnost působící na částku kupní protihodnoty vyjasněna následně po datu akvizice. V důsledku toho se tato interpretace nepoužije na nástroje vlastního kapitálu vydané jako úpravy kupní protihodnoty podmíněné jednou nebo více událostmi, ledaže jsou úpravy pravděpodobné a částky mohou být spolehlivě měřeny stejně jako k datu akvizice.

Řešení

5. Je-li akvizice dosaženo jedinou směnnou transakcí (tj. nikoli po etapách), „datem směny“ je datum akvizice, tzn. to datum, kdy nabyvatel získá kontrolu nad čistými aktivy a operacemi nabytého podniku. Když je akvizice dosaženo po etapách (např. postupnými nákupy akcií), reálná hodnota nástrojů vlastního kapitálu, vydaných jako kupní protihodnota při každé etapě, se určí k datu, k němuž je každá jednotlivá investice uznána v účetní závěrce nabyvatele.
6. Uveřejněná cena kótovaných nástrojů vlastního kapitálu k datu směny poskytuje nejlepší důkaz o reálné hodnotě nástroje a až na vzácné okolnosti se použije. Jiný důkaz a oceňovací metody jsou brány v úvahu pouze za výjimečných okolností, kdy může být prokázáno, že uveřejněná cena k tomu datu je nespolehlivým ukazatelem a že jiný důkaz a oceňovací metody poskytují spolehlivější míru reálné hodnoty nástroje vlastního kapitálu. Uveřejněná cena k datu směny je nespolehlivým ukazatelem pouze tehdy, když byla ovlivněna přehnanou cenovou fluktuací nebo omezeností daného trhu.

Zveřejnění

7. Existuje-li uveřejněná cena nástroje vlastního kapitálu vydaného jako kupní protihodnota k datu směny, ale nemohla být použita jako reálná hodnota tohoto nástroje, podnik zveřejní:
 - a) tuto skutečnost;
 - b) důvody proč uveřejněná cena není reálnou hodnotou nástroje vlastního kapitálu

- c) metodu a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty a
 - d) úhrnnou částku rozdílu mezi uveřejněnou cenou a částkou určenou za reálnou hodnotu nástroje vlastního kapitálu.
8. Nemá-li nástroj vlastního kapitálu vydaný jako kupní protihodnota uveřejněnou cenu k datu směny, podnik zveřejní tuto skutečnost a metodu a významné předpoklady použité při určení reálné hodnoty.

Datum dohody: únor 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro akvizice prvně účetně uznané 31. prosince 2001 nebo později.

INTERPRETACE SIC-29 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Zveřejňování – ujednání o poskytování licencovaných služeb

Odstavec 11 IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 1 – *Prezentace účetní závěrky*.

Předmět sporu

1. Podnik (provozovatel licence) může uzavřít dohodu s jiným podnikem (poskytovatelem licence) za účelem poskytování takových služeb, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením. Poskytovatel licence může být jak soukromým, tak i veřejnoprávním podnikem nebo i státním orgánem. Příklady ujednání o poskytování licencované služby zahrnují vodohospodářství, rozvodné sítě, dálnice, parkoviště, tunely mosty, letiště a telekomunikační sítě. Ujednání o poskytování licencované služby například nezahrnují outsourcing interních služeb (například provozování bufetu pro zaměstnance, údržba budov a služby účtárny nebo informačních technologií).
2. Ujednání o poskytování licencovaných služeb obecně znamená, že jsou na určité období převedeny na provozovatele licence:
 - a) práva poskytovat služby, které umožňují veřejnosti přístup k důležitým ekonomickým a sociálním zařízením, a
 - b) v některých případech právo používat konkrétní hmotná, nehmotná nebo finanční aktiva;výměnou za to se provozovatel licence zavazuje:
 - a) poskytovat v průběhu licenčního období dané služby v souladu se stanovenými podmínkami a
 - b) případně na konci licenčního období vrátit veškerá práva, která obdržel na začátku licenčního období nebo která získal v průběhu licenčního období.
3. Společnou vlastností všech ujednání o poskytování licencovaných služeb je to, že provozovatel licence obdrží nejen právo, ale současně je mu uložena i povinnost poskytovat veřejné služby.

4. Předmětem sporu je, jaké informace se zveřejňují v komentáři k účetní závěrce poskytovatele licence a provozovatele licence.
5. Určitými aspekty a požadavky na zveřejňování, které se vztahují k některým ujednáním o poskytování licencovaných služeb, se Mezinárodní účetní standardy zabývají (například IAS 16 se použije na akvizice pořízení budov, pozemků a zařízení, IAS 17 se používá na leasingy aktiv a IAS 38 se týká pořízení nehmotných aktiv). Ujednání o poskytování licencovaných služeb však může zahrnovat nevýhodné smlouvy, které Mezinárodními účetními standardy nejsou upraveny až do doby, kdy se stanou nevýhodnými a je na ně použit IAS 37. Z uvedeného důvodu se zabývá tato interpretace dodatečnými požadavky na zveřejňování údajů o ujednání týkajících se poskytování licencovaných služeb.

Řešení

6. Při určování údajů ke zveřejnění v komentáři k účetní závěrce se musí vzít v úvahu veškeré aspekty ujednání o poskytování licencovaných služeb. Poskytovatel licence a provozovatel licence zveřejňuje za každé období následující údaje:
 - a) popis ujednání;
 - b) významné podmínky ujednání, které mohou ovlivňovat částku, časový rozvrh a jistotu budoucích peněžních toků (například licenční období, data valorizace ceny a základnu, která určuje valorizaci nebo opakované projednávání podmínek);
 - c) podstatu a rozsah (například množství, časové období a částky):
 - i) práv užívat určitá aktiva;
 - ii) povinností poskytovat nebo práv očekávat dodávky služeb;
 - iii) povinností pořídit nebo postavit jednotlivé budovy pozemky a zařízení;
 - iv) povinností dodat nebo práv obdržet konkrétní aktiva na konci licencovaného období;
 - v) možností obnovení nebo ukončení ujednání; a
 - vi) ostatní práva a povinnosti (například důležité opravy); a
 - d) změny v ujednání, ke kterým došlo v průběhu období.
7. Zveřejnění, která jsou požadována v souladu s odstavcem 6 této interpretace, se provádějí individuálně pro každé ujednání o poskytování licencovaných služeb nebo úhrnně za každou skupinu ujednání o poskytování licencovaných služeb. Skupina je sloučením takových ujednání o poskytování licencovaných služeb, které mají podobnou podstatu (například vybírání mýtného, telekomunikační nebo vodohospodářské služby).

Datum dohody: květen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001.

INTERPRETACE SIC-30 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Měna použitá pro vykázání – převod z měny ocenění do měny vykázání

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn (novelizovaný v roce 1993), IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách (přeformátovaný v roce 1994).

Předmět sporu

1. SIC-19, *Měna použitá pro vykazání – oceňování a prezentace účetní závěrky podle IAS 21 a IAS 29* je věnována otázce, jak podnik převádí své účetní závěrky z měny použité pro ocenění položek v jeho účetních výkazech (měny ocenění) na jinou měnu pro účely prezentace (měny zveřejnění). SIC-19 nespécifikuje, jaká metoda převodu má být použita, ale požaduje, aby použitá metoda převodu nevedla k vykazování způsobem, který není v souladu s oceňováním položek v účetní závěrce.
2. SIC-19.15 rozvádí tento požadavek na příkladu ruského podniku, který používá ruské ruble jako vhodnou měnu ocenění a převádí své účetní výkazy na jinou měnu (např. euro) pro prezentaci. Stanoví, že metoda použitá pro převod z ruských rublů na eura by například neměla za efekt náhradu eur za ruské ruble jakožto měnu ocenění.
3. IAS 21.5 stanovuje, že se standard nezabývá přepracováním účetní závěrky podniku z její měny použité pro vykazání na jinou měnu kvůli pohodlí uživatelů přivyklých na tuto měnu nebo kvůli podobným účelům.
4. Předmětem sporu je:
 - a) jak převést položky účetní závěrky z měny ocenění na měnu zveřejnění, když je účetní závěrka prezentována v měně jiné, než je měna ocenění určená podle SIC-19; a
 - b) jaké informace se zveřejní:
 - i) když je účetní závěrka prezentována v jiné měně, než je měna ocenění podle SIC-19; nebo
 - ii) když jsou v účetní závěrce pro pohodlí určitým uživatelům uvedeny další informace nepožadované Mezinárodními účetními standardy v měně, která je jiná než měna použitá pro zveřejnění účetní závěrky.
5. Tuto interpretaci je třeba číst a používat ve shodě s požadavky SIC-19. Termín „účetní závěrka“ zahrnuje i konsolidovanou účetní závěrku, jak je uvedeno v IAS 27.4.

Řešení

6. Jsou-li účetní závěrky prezentovány v jiné měně, než je měna ocenění určená podle SIC-19, a měna ocenění není měnou hyperinflační ekonomiky, budou požadavky SIC-19.9 použity tak, jak je uvedeno dále:
 - a) aktiva a závazky pro všechny prezentované rozvahy (tj. včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu každé prezentované rozvahy;
 - b) položky výnosů a nákladů za všechna prezentovaná období (tj. včetně srovnávacích) se převedou směnnými kursy k datům transakcí nebo kursem, který se blíží aktuálním směnným kursům;
 - c) položky vlastního kapitálu kromě čistého zisku nebo ztráty za období, který je zahrnut v rozvaze do kumulovaného zisku nebo ztráty, se převedou závěrkovým kursem k datu každé prezentované rozvahy;
a
 - d) všechny kursové rozdíly plynoucí z transakce v souladu s odstavci 6 a) –c) této interpretace se uznají přímo ve vlastním kapitálu.
7. Jsou-li účetní závěrky prezentovány v jiné měně, než je měna ocenění určená podle SIC-19, a tato měna ocenění je měnou hyperinflační ekonomiky, požadavky SIC-19.9 se použijí tak, jak je uvedeno dále:
 - a) položky aktiv, závazků a vlastního kapitálu všech prezentovaných rozvah (tj. včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem k datu nejposlednější prezentované rozvahy; a
 - b) položky výnosů a nákladů za všechna prezentovaná období (tj. včetně srovnávacích) se převedou závěrkovým kursem ke konci nejposlednějšího prezentovaného období.

Zveřejnění

8. Když je účetní závěrka prezentována v jiné měně, než je měna ocenění určená podle SIC-19, podnik uvede nad rámec požadavků SIC-19.10 tu skutečnost, že měna ocenění vyjadřuje ekonomickou podstatu pro podnik základních událostí a okolností.
9. Je-li účetní závěrka prezentována v jiné měně, než je měna ocenění určená podle SIC-19 a tato měna ocenění je měnou hyperinflační ekonomiky, podnik zveřejní nad rámec zveřejnění požadovaných IAS 29.39 závěrkový kurs mezi měnou ocenění a měnou zveřejnění k datu každé prezentované rozvahy.
10. Když jsou v účetní závěrce pro pohodlí určitým uživatelům uvedeny další informace nepožadované Mezinárodními účetními standardy v měně, která je jiná, než je měna užitá pro prezentaci účetní závěrky, podnik
 - a) srozumitelně určí informace jakožto doplňkové informace tak, aby je odlišil od informací požadovaných Mezinárodními účetními standardy, a jakožto převedené v souladu s odstavci 6 nebo 7 této interpretace (podle toho, který je použitelný),
 - b) zveřejní měnu ocenění použitou pro sestavení účetní závěrky a metodu převodu použitou pro stanovení uvedených doplňkových informací,
 - c) zveřejní skutečnost, že měna ocenění vyjadřuje ekonomickou podstatu pro podnik základních událostí a okolností a že doplňkové informace jsou pouze za účelem pohodlí uvedeny v jiné měně,
 - d) zveřejní měnu, v níž jsou uvedeny doplňkové informace.

Ustanovení požadované odstavci 8 a 10 c) je požadováno pro konsolidované účetní závěrky za všech jiných okolností, než kdy jsou stejné měny ocenění podniků ve skupině a měna zveřejnění, a kdy uvedené dodatečné informace a jejich měna jsou stejné. Pro účely požadavků na zveřejnění v odstavcích 9 a 10 b) jsou odkazy na měnu ocenění v konsolidovaných účetních závěrkách odkazy na měnu ocenění mateřského podniku.

Datum dohody: květen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. ledna 2002 nebo později. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-31 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU**Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby**

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 18 – Výnosy (novelizovaný v roce 1993).

Předmět sporu

1. Podnik (dodavatel) může vstupovat do barterových transakcí zahrnujících poskytování propagačních služeb výměnou za přijímání propagačních služeb od zákazníka (odběratel). Propagační (reklamní) texty mohou být zveřejňovány na internetu nebo na místech určených pro plakátování, šířeny televizí nebo rozhlasem, publikovány v časopisech a novinách, nebo prostřednictvím jiných médií.

2. V některých případech si podniky vzájemně neplatí ani peníze, ani si nevyměňují jiné úhrady. V některých jiných případech si vzájemně uhrazují stejné nebo přibližně stejné částky v penězích či v jiné formě.
3. Dodavatel, který provádí propagační služby v průběhu svých běžných aktivit, účtuje výnos z barterových transakcí zahrnujících propagační služby podle IAS 18, pokud jsou, mimo jiná kritéria, vyměňované služby rozdílné (IAS 18.12) a částku výnosu lze spolehlivě vyčíslit (IAS 18.20 a)). Tato interpretace se týká výhradně výměny rozdílných propagačních služeb. Výměna obdobných služeb není transakcí, která podle IAS 18 vytváří výnos.
4. Problémem je, za jakých okolností může dodavatel spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě propagačních služeb přijímaných nebo poskytovaných v barterové transakci.

Řešení

5. Výnos z barterové transakce zahrnující propagaci nemůže být spolehlivě vyčíslěn v reálné hodnotě propagačních služeb přijímaných. Avšak dodavatel může spolehlivě vyčíslit výnos v reálné hodnotě propagačních služeb, které v barterové transakci poskytuje, a to odkazem výhradně na nebarterové transakce, které:
 - a) zahrnují propagační služby obdobné, jako jsou propagační služby v barterové transakci;
 - b) se uskutečňují často;
 - c) představují převážný počet transakcí i částek při srovnání se všemi transakcemi poskytování propagačních služeb, které jsou obdobné jako propagační služby v barterové transakci;
 - d) zahrnují peněžní plnění nebo plnění v jiné podobě (tj. obchodovatelné cenné papíry, nepeněžní aktiva a jiné služby), která mají spolehlivě vyčíslitelnou reálnou hodnotu; a
 - e) nevztahují se k téže protistraně jako barterová transakce.

Datum dohody: květen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 31. prosince 2001. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.

INTERPRETACE SIC-32 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Předmět sporu

1. Podnik může interně vynaložit výdaje na vytvoření a provozování svých vlastních webových stránek s interním nebo externím přístupem. Webové stránky navržené pro externí přístup mohou být používány pro různorodé účely, jako je například podpora a propagace vlastních výrobků a služeb, poskytování elektronických služeb a prodej výrobků a služeb. Webové stránky navržené pro interní přístup mohou být používány pro ukládání podnikových předpisů, údajů o zákaznících a vyhledávání potřebných informací.

2. Jednotlivé etapy tvorby webových stránek lze popsat následovně:
 - a) plánování – zahrnuje vypracování studií proveditelnosti, definici cílů a jejich specifikace, vyhodnocování alternativ a výběr priorit;
 - b) vývoj aplikací a infrastruktury – zahrnuje registraci doménového jména, nákup a sestavení technického vybavení a obstarání provozního programového vybavení, instalaci vyvinutých aplikací a zátěžové testy;
 - c) tvorba designu – zahrnuje návrh grafické podoby webových stránek;
 - d) tvorba obsahu – zahrnuje tvorbu, nákup, přípravu a nahrání informací v textové nebo grafické podobě na server ještě před dokončením tvorby webových stránek. Tyto informace mohou být uloženy buď v oddělených databázích, které jsou navzájem integrovány (a je k nim přístupováno) právě prostřednictvím webových stránek, nebo jsou již přímo jako webové stránky kódovány.
3. Jakmile je tvorba webových stránek dokončena, začíná provozní etapa. V průběhu této etapy podnik udržuje a rozšiřuje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.
4. Pokud jsou interní výdaje na tvorbu a provozování vlastních podnikových webových stránek s interním nebo externím přístupem účtne sledovány, vznikají následující otázky:
 - a) zda jsou webové stránky interně vytvořeným nehmotným aktivem, na který se vztahují požadavky IAS 38; a
 - b) jaký je nejvhodnější účetní přístup k řešení takových výdajů.
5. Tato interpretace se nevztahuje na výdaje spojené s nákupem, sestavováním a provozováním technických prostředků (například webový server, testovací server, provozní server a připojení k internetu) webových stránek. Takové výdaje jsou vykazovány v souladu s IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* (novelizovaném v roce 1997). Pokud v podniku dojde kromě uvedených výdajů ještě k výdajům na poskytovatele internetového připojení, který pro webové stránky poskytuje místo na hostitelském serveru, jsou tyto výdaje vykazány v souladu s IAS 8.7 a *Koncepčním rámcem* jako náklady účetního období, ve kterém byly dané služby poskytnuty.
6. IAS 38 se nevztahuje na nehmotná aktiva, která jsou držena podnikem za účelem jejich prodeje v rámci běžné činnosti (viz IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Stavební smlouvy*) nebo za účelem pronájmu, který spadá do působnosti IAS 17 *Leasingy* (novelizovaného v roce 1997). V souladu s tím se tato interpretace nepoužívá na výdaje spojené s tvorbou a provozováním webových stránek (nebo programového vybavení pro webové stránky), které jsou určeny k prodeji jinému podniku. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě operativního leasingu, pak tuto interpretaci použije pronajímatel. Pokud jsou webové stránky pronajaty na základě finančního leasingu, pak použije tuto interpretaci nájemce, ihned po prvním vykázání takto najatého aktiva.

Řešení

7. Vlastní webové stránky, které si podnik vytvořil pro interní nebo externí přístup, jsou považovány za nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, které podléhá požadavkům IAS 38.
8. Webové stránky vytvořené vlastní činností se vykazují jako nehmotné aktivum tehdy a jen tehdy, pokud kromě shody s obecnými požadavky uvedenými v IAS 38.19 upravujícími uznávání a prvotní ocenění nehmotného aktiva, splňuje podnik rovněž požadavky uvedené v IAS 38.45. Konkrétně může být podnik schopen splnit požadavek na prokázání toho, jakým způsobem budou jeho webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky podle IAS 38.45 d) tím, že jsou webové stránky například schopny přinášet výnosy, včetně výnosů vyplývajících z možnosti zasílat prostřednictvím nich objednávky. Podnik není schopen prokázat, jak budou webové stránky vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky v případě, kdy byly stránky vytvořeny pouze nebo primárně pro podporu a propagaci jeho vlastních výrobků nebo služeb, a proto musí být veškeré výdaje související s tvorbou takových stránek vykazány jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy.

9. Veškeré interní náklady na tvorbu a provoz podnikových webových stránek se vykazují v souladu s IAS 38. Pro správnou volbu účetního řešení je nezbytné posoudit, jak podstatu každé z aktivit, které byly příčinou vynaložených nákladů (např. školení zaměstnanců, správa webových stránek), tak i etapu tvorby webových stránek, případně jejich dalšího následného rozvoje (další vodičko poskytuje dodatek k této interpretaci). Například:
- a) etapa plánování je svojí podstatou podobná fázi výzkumu podle IAS 38.42-44. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy;
 - b) etapy vývoje aplikací a infrastruktury, tvorby grafického designu a tvorby obsahu v rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb podniku, jsou svojí podstatou podobné fázi vývoje podle IAS 38.45-52. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách, se zahrnou do nákladů na pořízení webových stránek uznaných jako nehmotné aktivum v souladu s odstavcem 8 této interpretace, pokud lze takové výdaje spojit s přípravou stránek pro jejich zamýšlené použití a jsou k tomuto účelu přímo přiřaditelné nebo rozpočitatelné na racionálním a konzistentním základě. Například výdaje na nákup nebo tvorbu obsahu (odlišného od obsahu, který slouží k podpoře a propagaci vlastních produktů podniku), který je specificky určen pro vytvářené webové stránky, nebo výdaje, které jsou nezbytné pro zpřístupnění takového obsahu (např. licenční poplatky za získání kopií dat) na vytvářených webových stránkách, se zahrnují do nákladů vývoje, pokud vyhovují stanoveným kritériím. V souladu s IAS 38.59 však není možné výdaje na nehmotnou položku, které již byly původně zahrnuty do nákladů v předchozích účetních závěrkách, uznat jako část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu (například tehdy, pokud již byla plně odepsána pořizovací cena autorských práv k údajům, které jsou však nadále poskytovány jako součást obsahu webových stránek);
 - c) výdaje, které se vyskytly v průběhu etapy tvorby obsahu v rozsahu připadajícím na podporu a propagaci vlastních výrobků a služeb podniku (např. digitální fotografie výrobků), se vykazují v souladu s IAS 38.57 c) jako náklad toho účetního období, ve kterém k nim došlo. Například výdaje za odborné služby spojené s vytvořením digitálních fotografií vlastních výrobků podniku a s jejich úpravami se vykáží jako náklad toho účetního období, kdy byly uvedené odborné služby provedeny, a nikoliv až v období, kdy budou tyto digitální fotografie prezentovány na webových stránkách;
 - d) provozní etapa začíná okamžikem, kdy byla dokončena tvorba webových stránek. Výdaje, ke kterým dojde v této etapě, se již vykazují jako náklady účetního období, ve kterém vznikly, s výjimkou těch, které splňují kritéria IAS 38.60.
10. Počáteční ocenění webových stránek, které jsou uznány jako nehmotné aktivum podle odstavce 8 této interpretace se provede v souladu s požadavky IAS 38.63-78. Při stanovení nejlepšího odhadu doby použitelnosti se předpokládá krátká životnost.

Datum dohody: květen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti 25. března 2002. Dopady použití této interpretace se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 38 118-121. Webové stránky, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum, avšak byly dříve jako nehmotné aktivum vykazovány, musí být k datu účinnosti této interpretace z aktiv vyřazeny. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotné aktivum nebyly dříve jako aktivum vykazovány, musí být odpovídající nehmotné aktivum vykázáno k datu účinnosti této interpretace. Pokud existují webové stránky a výdaje na jejich vytvoření splňující kritéria pro jejich uznání jako nehmotného aktiva byly již dříve jako aktivum vykazovány a oceněny v okamžiku vzniku na úrovni nákladů na pořízení, předpokládá se, že tato hodnota byla stanovena správně.

INTERPRETACE SIC-33 STÁLÉHO INTERPRETAČNÍHO VÝBORU

Konsolidace a ekvivalenční metoda – potenciální hlasovací práva a přiřazení vlastnických podílů

Odstavec 11 IAS 1 Prezentace účetní závěrky (novelizovaného v roce 1997) uvádí, že se účetní závěrka nepředkládá jako závěrka zpracovaná v souladu s Mezinárodními účetními standardy, pokud není v souladu se všemi požadavky jednotlivých standardů a příslušných interpretací vydaných Stálým interpretačním výborem. Záměrem interpretací SIC není, aby se využívaly pro nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků, IAS 28 – Investice do přidružených podniků, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

Předmět sporu

1. Podnik může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné obdobné nástroje, které, jsou-li uplatněny nebo převedeny, mají schopnost přivést podnik k hlasovacím právům nebo omezit hlasovací práva jiné strany nad finančními a provozními politikami jiného podniku (potenciální hlasovací práva).
2. Předmětem sporu je:
 - a) kdy stanovit, zda podnik ovládá nebo podstatně ovlivňuje jiný podnik v souladu s IAS 27 resp. IAS 28,
 - i) zda existence a dopad potenciálních hlasovacích práv se bere kromě faktorů popsaných v IAS 27.12 a IAS 28.4-5. v úvahu; a
 - ii) jestliže ano, zda se posoudí jakékoli další skutečnosti a okolnosti, které se vztahují k potenciálním hlasovacím právům;
 - b) zda část přiřazená mateřskému podniku a menšinovým podílům při sestavení konsolidované účetní závěrky podle IAS 27 a část přiřazená investorovi, který zachycuje svou investici do přidruženého podniku ekvivalenční metodou podle IAS 28, se určí na základě současného vlastnického podílu nebo na základě vlastnických podílů, které by byly drženy, jestliže by byla uplatněna nebo převedena potenciální hlasovací práva; a
 - c) vhodné účetní řešení potenciálních hlasovacích práv až do okamžiku jejich uplatnění nebo propadnutí.

Řešení

3. Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou v současnosti (tj. aktuálně) uplatnitelná nebo převoditelná, se berou v úvahu nad rámec faktorů popsaných v IAS 27.12 a IAS 28.4-5., když se posoudí, že podnik ovládá (jak definuje IAS 27.6) jiný podnik nebo na něj uplatňuje podstatný vliv (jak definuje IAS 28.3). Veškerá potenciální hlasovací práva se berou v úvahu, včetně potenciálních hlasovacích práv držaných jinými podniky. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, když například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
4. Posuzují se všechny skutečnosti a okolnosti, které ovlivňují potenciální hlasovací práva, která jsou brána v úvahu podle odstavce 3 této interpretace, až na záměr vedení a finanční zdatnost uplatnit je nebo převést. K jiným skutečnostem, které se berou v úvahu, se počítají podmínky pro uplatnění potenciálních hlasovacích práv a možné spjaté transakce. (Dodatek A ilustruje použití této interpretace.)
5. Část přiřazená mateřskému podniku a menšinovým podílům při sestavování konsolidované účetní závěrky podle IAS 27 a část přiřazená investorovi, který zachycuje svou investici ekvivalenční metodou podle IAS 28, se určí výhradně na základě aktuálních vlastnických podílů. Podnik může mít v podstatě současný vlastnický podíl, když ho například prodává a zároveň se dohodne o zpětném nákupu, ale neztrácí kontrolu nad přístupem k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem. Za takové okolnosti se určí přiřazená část tak, že se bere v úvahu případné uplatnění potenciálních hlasovacích práv a jiných derivátů, které v podstatě aktuálně poskytují přístup k ekonomickému prospěchu spjatému s vlastnickým podílem. (Dodatek B ilustruje použití této interpretace.)

6. Při použití konsolidace a ekvivalenční metody se zachycují nástroje obsahující potenciální hlasovací práva jako část investice do dceřiného resp. přidruženého podniku pouze tehdy, když část vlastnických podílů je přiřazena tak, že bere v úvahu případné uplatnění takových potenciálních hlasovacích práv v souladu s odstavcem 5 této interpretace. Za všech jiných okolností se zachycují nástroje obsahující potenciální hlasovací práva v souladu s IAS 39.

Datum dohody: srpen 2001.

Datum účinnosti: Tato interpretace nabývá účinnosti pro roční účetní období počínající 1. ledna 2002 nebo později. Změny v účetních pravidlech se zachycují v souladu s přechodnými ustanoveními IAS 8.46.
